



COMMISSIE VAN DE EUROPESE GEMEENSCHAPPEN

Brussel, 24.11.2003
COM(2003)726 definitief

**MEDEDELING VAN DE COMMISSIE AAN DE RAAD, HET EUROPEES
PARLEMENT EN HET EUROPEES ECONOMISCH EN SOCIAAL COMITÉ**

**Een interne markt zonder belemmeringen op het gebied van de vennootschapsbelasting
– Verwezenlijkingen, lopende initiatieven en resterende uitdagingen**

INHOUDSOPGAVE

1.	Inleiding	3
2.	De onverminderde behoefte aan aanpassing van de vennootschapsbelasting in de EU	4
3.	Vooruitgang met betrekking tot de doelgerichte maatregelen tegen de belastingbelemmeringen in de interne markt	7
3.1.	Richtsnoeren voor de tenuitvoerlegging van de jurisprudentie van het Europese Hof van Justitie en controle op de tenuitvoerlegging van EU-wetgeving op het gebied van belastingheffing.....	7
3.2.	Herziening van de fusierichtlijn en de moeder-dochterrichtlijn	9
3.3.	Grensoverschrijdende verliescompensatie	10
3.4.	Gezamenlijk EU-Forum verrekenprijzen.....	11
3.5.	Verdragen ter voorkoming van dubbele belasting	12
4.	Stappen op de weg naar een geconsolideerde heffingsgrondslag voor de vennootschapsbelasting op de activiteiten van ondernemingen in de gehele EU	13
4.1.	Een nieuwe stimulans voor het debat in de EU.....	13
4.2.	Home State Taxation, een weg voorwaarts voor midden- en kleinbedrijven (MKB)	14
4.3.	Ontwikkeling van een gemeenschappelijke EU-heffingsgrondslag	18
4.4.	Toewijzing van het aandeel van de verschillende lidstaten in de heffingsgrondslag.	24
4.5.	Een Europese belastingregeling voor de Societas Europaea?.....	28
5.	Conclusie en prioriteiten voor de komende jaren	30

1. INLEIDING

Vennootschapsbelasting speelt een belangrijke rol bij de economische vooruitgang in de EU.

De Europese Unie streeft momenteel naar de verwezenlijking van het doel dat zij zichzelf heeft gesteld om tegen 2010 de meest concurrerende en dynamische kenniseconomie van de wereld te worden die in staat is tot duurzame economische groei met meer en betere banen. Dit strategische doel, vastgesteld door de Europese Raad van **Lissabon** in maart 2000¹, werd door daaropvolgende Raden bevestigd. Voor de **vennootschapsbelasting** in de EU is een hoofdrol weggelegd in de verwezenlijking van dit doel en de versterking van het noodzakelijke ondersteunende economische kader.

De 'tweeledige strategie' van de Commissie zet de koers uit.

Tegen deze achtergrond heeft de Commissie in haar mededeling² van oktober 2001 een **tweeledige strategie** voorgesteld die tot doel heeft de belastinggerelateerde inefficiënties en belemmeringen voor grensoverschrijdende economische bedrijvigheid in de interne markt weg te nemen. In deze mededeling, die voortbouwt op de resultaten van een diepgaand onderzoek³ van de Commissiediensten, worden in detail zowel doelgerichte oplossingen voor onmiddellijke actie gepresenteerd als stappen die moeten worden gezet om op de langere termijn ondernemingen een geconsolideerde heffingsgrondslag voor hun activiteiten in de gehele EU te verschaffen.

Het debat werd nieuw leven ingeblazen en er werd goede vooruitgang geboekt...

Deze mededeling en de daaropvolgende werkzaamheden hebben de hervorming van de vennootschapsbelasting in de EU **nieuw leven** ingeblazen. Ondanks de **goede vooruitgang** die met de uitvoering van talrijke initiatieven werd geboekt, blijkt de realiteit op sommige andere gebieden weerbarstiger. Bovendien hebben er sinds 2001 **nieuwe ontwikkelingen** plaatsgevonden. De jurisprudentie van het Europese Hof van Justitie inzake belastingen neemt in belang toe. Het vooruitzicht dat het unanimitetsvereiste bij de EU-besluitvorming op belastinggebied zal worden gehandhaafd, zal uiteraard ook zijn weerslag hebben op de mate waarin verdere vooruitgang kan worden geboekt, met name in het licht van de uitbreiding.

maar nieuwe omstandigheden en uitdagingen vergen een aangepaste uitvoering van de strategie.

Deze mededeling is bedoeld om **te evalueren welke resultaten er met de strategie van de Commissie tot dusver werden bereikt** en te bestuderen **hoe de verschillende onderdelen ervan in de toekomst kunnen worden uitgevoerd**. Met de presentatie van deze mededeling vervult de Commissie haar belofte in de eerdergenoemde mededeling

¹ Punt 5 van de conclusies van het voorzitterschap van de Europese Raad van Lissabon van 23 en 24 maart 2000.

² COM(2001)582: "Naar een interne markt zonder belastingbelemmeringen. Een strategie voor het verschaffen van een geconsolideerde heffingsgrondslag aan ondernemingen voor de vennootschapsbelasting op hun activiteiten in de gehele EU".

³ De heffing van vennootschapsbelasting in de interne markt [SEC(2001)1681]. Dit onderzoek is ook verschenen in boekvorm en is te koop (voor 31 euro) bij het Publicatiebureau van de Europese Gemeenschappen in Luxemburg (ISBN 92-894-1695-5); voor nadere informatie zie http://publications.eu.int/general/nl/publications_nl.htm.

van 2001 om "verslag uit te brengen over haar [...] **beleidsconclusies** in 2003".

2. DE ONVERMINDERDE BEHOEFTE AAN AANPASSING VAN DE VENNOOTSCHAPS-BELASTING IN DE EU

De strategie voor de vennootschapsbelasting van 2001 geeft in essentie nog steeds het juiste antwoord op de fiscale problemen in de interne markt en de bredere ontwikkelingen in de economische wereld.

De door de Commissie in 2001 voorgestelde strategie voor de vennootschapsbelasting berust op twee fundamentele vaststellingen. Enerzijds beletten fiscale regelingen ondernemers nog altijd de voordelen van de interne markt ten volle te benutten. Het is zaak dit te veranderen. Anderzijds is het algemene economische kader de afgelopen jaren sterk gewijzigd, onder andere door de opkomst van de elektronische handel en de toegenomen internationalisering van ondernemingen via grensoverschrijdende fusies en andere herstructureringen. Deze vaststellingen, die beide nog altijd geldig en actueel zijn, werken sterk door in de wijze waarop de vennootschapsbelastingstelsels in de EU functioneren. De komende uitbreiding van de EU zal de problemen nog sterker doen uitkomen. Er is dus geen reden om de **gedachte die aan de strategie van de Commissie ten grondslag ligt, in twijfel te trekken** en de Commissie houdt zich er dan ook onverminderd aan vast.

Compliance kosten en aanzienlijke fiscale obstakels bezorgen ondernemers in de interne markt nog steeds de meeste hoofdbrekens.

De **fiscale obstakels** die de Commissie in 2001 in kaart heeft gebracht, zijn ook nu nog zeer actueel. De meeste fiscale problemen in de interne markt en de hoge compliance kosten zijn immers uiteindelijk nog altijd onmiskkenbaar terug te voeren op het feit dat ondernemingen met 15 en weldra met 25 of meer verschillende belastingstelsels te maken (zullen) hebben. De Commissie herhaalt daarom haar standpunt dat de tweeledige strategie noodzakelijk is en dat met name de **gemeenschappelijke geconsolideerde heffingsgrondslag voor de vennootschapsbelasting op de activiteiten van de ondernemingen in de gehele EU** de enige manier is waarop ondernemingen in de interne markt deze problemen systematisch kunnen overwinnen en er op het gebied van de vennootschapsbelasting echte interne markt-omstandigheden kunnen worden gecreëerd. Indien mogelijk zou in dit kader ook een oplossing moeten worden gezocht voor de specifieke fiscale problemen van ondernemingen zonder rechtspersoonlijkheid, die niet zijn onderworpen aan de vennootschapsbelasting.

Enquête bij het Toetsingspanel van het bedrijfsleven over vennootschapsbelasting en BTW

De Commissie heeft onlangs bij meer dan 2 000 EU-ondernemingen een zeer uitgebreid **onderzoek naar compliance kosten** opgezet. Dit onderzoek heeft een dubbel doel: in de eerste plaats wil het een beter inzicht verschaffen in de wijze waarop het feit dat ondernemingen met 15 aparte belastingstelsels moeten omgaan, doorwerkt, met name in hun kosten om wet- en regelgeving na te leven en in hun besluitvorming. Daarnaast zal worden geprobeerd deze kosten te kwantificeren en na te gaan hoe zij verschillen naargelang van onderneming en soort bedrijvigheid. De hoop is dat er heel wat nuttige informatie over vennootschapsbelasting en BTW zal worden verzameld die nauwkeurig en diepgaand zal moeten worden geanalyseerd.

Na de voltooiing van het onderzoek en de analyse van de resultaten zal apart een volledig verslag worden gepubliceerd. De resultaten zouden in het algemeen moeten aangeven of en zo ja in hoeverre ondernemingen het inderdaad moeilijker vinden om de administratieve eisen op het gebied van vennootschapsbelasting en BTW na te leven wanneer zij 'grensoverschrijdende activiteiten' gaan ontplooiën. De resultaten zouden ook moeten aangeven of en zo ja in hoeverre het ontbreken van grensoverschrijdende verliescompensatie alsook de moeilijkheden in verband met verrekenprijzen en fusies en overnames als obstakels worden beschouwd. Ten slotte zouden zij moeten aangeven in hoeverre, zo dat al het geval is, vennootschapsbelastinggerelateerde overwegingen de wijze waarop een bedrijf zijn ondernemings- en financieringsstructuur organiseert, beïnvloeden – wat uiteraard zou kunnen resulteren in suboptimale beslissingen voor de economie als geheel.

Het is altijd al zeer moeilijk geweest compliance kosten te kwantificeren, vooral vanwege de moeilijkheid om gegevens te verzamelen die vaak als commercieel vertrouwelijk worden beschouwd. In het onderzoek worden uitvoerige en gedetailleerde gegevens gevraagd, maar gegevens van individuele ondernemingen zullen niet worden bekendgemaakt. De Commissie vertrouwt er daarom op dat voldoende gegevens zullen worden verstrekt en dat het onderzoek, na voltooiing van de analyse, een volledig en gedetailleerd beeld zal geven van de compliance kosten in de EU op het gebied van de vennootschapsbelasting en de BTW.

De kern van de langetermijnstrategie van de Commissie is in brede kring aanvaard...

maar het politieke proces vordert traag.

Van de lidstaten wordt een

Het idee van een gemeenschappelijke geconsolideerde EU-heffingsgrondslag werd in het bedrijfsleven en onder belastingdeskundigen snel en in brede kring aanvaard en zelfs verwelkomd als een doel dat logisch en coherent samengaat met de interne markt, tenminste op de langere termijn. De reacties op de strategie van de Commissie van 2001 geven thans evenwel aanleiding tot **nieuwe politieke overwegingen** en **bij vele lidstaten heerst momenteel scepsis**, zowel om politieke als om technische redenen. Sommige lidstaten plaatsen zelfs een vraagteken bij het uitgangspunt van het concept. Ofschoon de Commissie een andere mening is toegedaan, onderkent zij ook de politieke ambitie die in de bestudeerde brede benaderingen besloten ligt, alsook bepaalde technische problemen die zich daarbij voordoen. Zij blijft er niettemin van overtuigd dat de gemeenschappelijke heffingsgrondslag, als een maatregel om de interne markt te verbeteren, noodzakelijk is en dat hierover idealiter met gekwalificeerde meerderheid van stemmen moet worden beslist. Het huidige unanimitetsvereiste mag echter niet worden gebruikt als een excuus om de obstakels die ontstaan doordat een gemeenschappelijke heffingsgrondslag ontbreekt, niet aan te pakken. De Commissie zal zich verder inzetten voor dit project en zich beraden over maatregelen die unanimitet vereisen alsook maatregelen die een andere benadering toelaten. Sommige lidstaten lijken **terug te deinzen voor concrete stappen** ter verwezenlijking van het lange termijn doel. In dit verband erkent de Commissie dat de evaluatie van de praktische gevolgen van de verschillende maatregelen voor de lidstaten en de ondernemers, indien mogelijk, verder moet worden uitgewerkt.

Uiteindelijk zijn het de lidstaten die het laatste woord hebben over en instaan voor de uitvoering van maatregelen op dit gebied. Het is dan ook hoog tijd dat zij dienovereenkomstig handelen. Er mag niet worden vergeten dat de beleidsmakers op het gebied van EU-belastingen zich de afgelopen jaren voornamelijk hebben beziggehouden met het

*constructieve
houding
verwacht!*

stabiliseren van de belastingopbrengsten van de lidstaten. Zo is de gedragscode inzake de belastingregeling voor ondernemingen in essentie ten uitvoer gelegd en zijn de overeenkomstige werkzaamheden voor de toetredingslanden in gang gezet. Op die manier worden de schadelijke en economisch onwenselijke vormen van **belastingconcurrentie** (en alleen die) aangepakt. Deze schadelijke belastingmaatregelen speelden een belangrijke rol in de weigerachtige houding van de lidstaten om **op te treden tegen fiscale belemmeringen in de interne markt**, maar deze zorgen hebben nu geen grond meer. Daarom moet **prioriteit** worden gegeven aan andere belangrijke en algemeen aanvaarde doelstellingen van het EU-belastingbeleid, met name die welke bijdragen aan het goed functioneren van de interne markt alsmede het bevorderen van de werkgelegenheid, de duurzame economische groei en de welvaart in de EU⁴. Zoals de Commissie benadrukte in haar mededeling over het fiscale beleid van mei 2001⁵, is het nu noodzakelijk "om de belangen van de EU-belastingbetaler voor het voetlicht te plaatsen".

*Zonder
ingrijpende
hervorming
kunnen de
belasting-
opbrengsten
van de lidstaten
in het gedrang
komen.*

De Commissie is van mening dat uiteindelijk alleen de voorgestelde **systematische benadering de legitieme financiële belangen van de lidstaten** adequaat kan beschermen en de lidstaten in staat kan stellen rekening te houden met hun **inkomstengenererende mogelijkheden** wanneer zij belastingbeleid uitvoeren. Op dit ogenblik kunnen er zich in enkele lidstaten mogelijkere problemen voordoen omdat sommige aspecten van hun belastingbeleid in strijd lijken te zijn met de beginselen van het Verdrag. Als individuele lidstaten pas corrigerend gaan optreden nadat deze inbreuken worden bevestigd door het Hof van Justitie, komen zij in een situatie terecht waarin zij overhaast en ongecoördineerde wijzigingen in hun belastingstelsels moeten aanbrengen. Deze werkwijze is inefficiënt, gaat voorbij aan de fundamentele problemen en laat vaak mogelijkheden tot belastingplanning open. Voorzover bovendien investeringsbeslissingen op dergelijke fiscale constructies geïnspireerd zijn in plaats van op zuiver economische opbrengstverwachtingen, is dit ook uitermate schadelijk voor een optimale allocatie van kapitaal en daarmee voor de bovengenoemde doelstellingen van Lissabon.

*Komt er geen
politieke
coördinatie, dan
zullen de fiscale
belemmeringen
aan het Hof van*

Ten slotte zullen, zelfs als de lidstaten geen actie ondernemen, vele van de besproken belemmeringen naar het Hof van Justitie worden verwezen. De afgelopen jaren is het **aantal belangrijke zaken in verband met vennootschapsbelasting** die aan het Hof zijn voorgelegd, sterk toegenomen. In zijn arresten heeft het Hof de nadruk gelegd op de 'vier vrijheden' (vrij verkeer van goederen, personen [met inbegrip van het recht van vestiging], diensten en kapitaal) op het gebied van de directe belastingen in de EU. Het Gemeenschapsrecht zoals uitgelegd

⁴ Deze algemene doelstellingen zijn oorspronkelijk goedgekeurd op de informele Ecofin-Raad van Verona in april 1996. Voor bijkomende informatie zie de mededeling van de Commissie "Een pakket om schadelijke belastingconcurrentie in de Europese Unie te bestrijden" [COM(1997)564].

⁵ "Fiscaal beleid in de Europese Unie: prioriteiten voor de komende jaren" [COM(2001)260].

Justitie worden voorgelegd. door het Hof, daarin nagenoeg steeds gesteund door de Commissie, verbiedt niet alleen iedere vorm van discriminatie, maar verzet zich ook tegen beperkingen. Het Hof heeft zelden de argumenten waarop de lidstaten zich beriepen, aanvaard. Een stapsgewijze aanpak van fiscale belemmeringen langs gerechtelijke weg zou echter nieuwe problemen in de belastingwetgeving van de lidstaten kunnen veroorzaken en – in het ergste geval – misschien zelfs nadelig kunnen zijn voor de voltooiing van de interne markt.

3. VOORUITGANG MET BETREKKING TOT DE DOELGERICHTE MAATREGELEN TEGEN DE BELASTINGBELEMMERINGEN IN DE INTERNE MARKT

Het werkprogramma van de Commissie is uitgevoerd. De mededeling van oktober 2001 omvatte een werkprogramma met specifieke maatregelen die de Commissie in de periode 2002-2004 volgens een duidelijk vastgesteld tijdschema ter hand zou nemen. De Commissie heeft dit programma zoals aangekondigd ten uitvoer gelegd en aanzienlijke middelen ingezet voor de noodzakelijke, vaak complexe en langdurige technische werkzaamheden. In het volgende deel wordt verslag uitgebracht over de stand van zaken van de verschillende initiatieven (in de volgorde waarin zij in de mededeling van 2001 werden gepresenteerd) en worden enkele conclusies voor de komende jaren getrokken⁶.

3.1. Richtsnoeren voor de tenuitvoerlegging van de jurisprudentie van het Europese Hof van Justitie en controle op de tenuitvoerlegging van EU-wetgeving op het gebied van belastingheffing

Juridische ontwikkelingen in de EU-belastingsfeer moeten vergezeld gaan van een constructief politiek proces. De beslissingen van het Hof van Justitie hebben soms een **asymmetrische uitwerking**. Het is niet altijd duidelijk in hoeverre de uitspraken die slechts de wetten van één land betreffen, in andere lidstaten doorwerken, waardoor ieder land de neiging heeft zijn nationale regels op een andere manier te herzien, wat niet altijd bevorderlijk is voor de doelstellingen van de interne markt. De Commissie heeft in haar mededelingen van 2001 over het fiscaal beleid en over de vennootschapsbelasting voorgesteld dit probleem aan te pakken via een pro-actieve coördinatie van de belastingstelsels van de lidstaten voor met name die aspecten die daadwerkelijk of vermoedelijk in strijd zijn met het Gemeenschapsrecht.

De Commissie paste deze werkwijze voor het eerst toe bij de fiscale behandeling van arbeidspensioenen⁷ en beleggingsfondsen⁸. Op het

⁶ Gedetailleerde informatie hieromtrent kan worden geraadpleegd op de "Company Taxation Pages" van de website over de vennootschapsbelasting in de EU: http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/company_tax/index.htm. Deze website wordt regelmatig bijgewerkt.

⁷ Cf. mededeling COM(2001)214 en de inbreukprocedures die de Commissie tegen diverse lidstaten heeft ingeleid na het mislukken van voorafgaand overleg.

⁸ Na passend overleg met de lidstaten dat echter niet leidde tot de vereiste aanpassingen van de wetgeving, zijn tegen diverse lidstaten inbreukprocedures ingeleid.

*Er zitten
verschillende
'hete hangijzers'
op het gebied
van de
vennootschaps-
belasting in de
pijplijn.*

gebied van de vennootschapsbelasting is uit een **verkennende discussie op werkgroepniveau over de gevolgen van het arrest van het Hof van Justitie in de zaak-Lankhorst-Hohorst** [C-324/00] voor de regels inzake onderkapitalisatie gebleken dat in weerwil van de toegenomen steun voor de gecoördineerde benadering sommige lidstaten nog altijd weigerachtig staan om deze weg in te slaan, en dat ondanks de algemene verwachting dat deze beslissing verreikende gevolgen zal hebben voor de vennootschapsbelastingstelsels in de meeste lidstaten en niet alleen in de direct betrokken lidstaat. Talloze andere lidstaten bekijken momenteel hoe zij hun regels inzake onderkapitalisatie anders kunnen vormgeven om ze in overeenstemming te brengen met het arrest en ongelijke behandeling van binnenlandse en buitenlandse EU-bedrijven weg te nemen.

Deze weigerachtige houding bij sommige lidstaten om hun belastingstelsels te coördineren, kan alleen maar leiden tot steeds meer arresten van het Hof, die de betrokken lidstaten als 'negatief' kunnen ervaren. In ieder geval zal de Commissie blijven hameren op de onverkorte naleving van het EG-Verdrag op het gebied van belastingheffing en zij zal haar beleid ten aanzien van het inleiden van passende inbreukprocedures gericht en pro-actiever vormgeven. De Commissie hoopt daarom dat de initiatieven die zij in de toekomst zal ontplooien om **actief overleg tussen de lidstaten over belangrijke fiscaalrechtelijke kwesties** te bevorderen en richtsnoeren inzake de bredere gevolgen van de jurisprudentie van het Hof van Justitie te ontwikkelen, constructiever zullen worden onthaald. De reactie op de komende mededeling van de Commissie over de systemen van dividendbelasting⁹ zal hiervoor een eerste test zijn.

⁹ De huidige jurisprudentie van het Hof van Justitie doet twijfels rijzen over de verenigbaarheid met het EG-Verdrag van sommige soorten regelingen inzake dividendbelasting in grensoverschrijdende situaties (bv. de zaken Verkooijen (C-35/98), Manninen (C-319/02), Schmid (C-516/99), Lenz (315/02) over het vrije verkeer van kapitaal).

Actuele juridische kwesties en hangende zaken met mogelijk verreichende gevolgen voor de belastingstelsels van de lidstaten

Het Hof van Justitie heeft onlangs zijn arrest gegeven in de zaak-Bosal Holding BV (C-168/01). Kortweg komt dit erop neer dat een Nederlandse regel die een belastingvermindering voor de financieringskosten van een in een andere lidstaat gevestigde dochteronderneming afhankelijk maakt van de voorwaarde dat deze kosten middellijk dienstbaar zijn aan het behalen van winst in Nederland, volgens het Hof in strijd is met de fundamentele vrijheid van vestiging. Vele andere lidstaten hebben mogelijk ook soortgelijke beperkende regels, waardoor deze beslissing nieuwe juridische mogelijkheden voor belastingplanning creëert en tot verdere problemen voor de lidstaten kan leiden. Het lijkt dan ook niet meer dan vanzelfsprekend dat de lidstaten onderling profijt zouden kunnen trekken van een gedachtewisseling over de gevolgen van de zaak en een gecoördineerde reactie erop. Een ander goed voorbeeld waar de door de Commissie voorgestane benadering goede resultaten zou kunnen opleveren, is de jurisprudentie over grensoverschrijdende verliescompensatie (zie verder). Andere belangrijke kwesties en hangende zaken zijn onder meer de zaak-CLT-UFA S.A. (C-253/03) over mogelijk discriminerende vennootschapsbelastingtarieven voor vaste inrichtingen en de zaak-De Baeck (C-268/03) over de potentieel discriminerende behandeling van de vervreemding van een aanzienlijke deelneming aan een buitenlandse vennootschap.

Ook interessant en in deze context relevant is het debat dat momenteel wordt gevoerd over 'exitheffingen'. De meeste lidstaten beschouwen de verplaatsing van de statutaire zetel van een vennootschap naar een andere lidstaat als een belastbaar feit en onderwerpen deze aan een exitheffing of een belasting over de ongerealiseerde waardevermeerderingen omdat de vennootschap voor hen in fiscaal opzicht in liquidatie is gegaan. In de hangende zaak-de Lasteyrie du Saillant [C-9/02] pleit de advocaat-generaal in zijn conclusie evenwel voor een 'onvoorwaardelijke' uitlegging van het vrije verkeer van personen in de sfeer van de inkomstenbelasting. Als het Hof zich hierbij aansluit, kan niet worden uitgesloten dat een soortgelijke argumentatie zal worden gebruikt voor de vennootschapsbelasting. Verder is er momenteel een debat gaande over de fiscale gevolgen van de zaken Überseering BV [C-208/00] en Inspire Art [C-167/01] (recht van vestiging), die betrekking hadden op vragen in verband met vennootschapsrecht.

3.2. Herziening van de fusierichtlijn en de moeder-dochterrichtlijn

De fusierichtlijn en de moeder-dochterrichtlijn zullen aanzienlijk worden verbeterd. In de interne markt bestaan er nog altijd talloze fiscale obstakels voor grensoverschrijdende bedrijfsreorganisaties en dividenduitkeringen tussen verbonden vennootschappen. Na intensieve voorbereidende besprekingen heeft de Commissie daarom onlangs twee **voorstellen voor een richtlijn** gepresenteerd met het oog op **de herziening van de fusierichtlijn (90/434/EG) en de moeder-dochterrichtlijn (90/435/EC)**¹⁰. **De wijzigingen** strekken ertoe de werkingssfeer van de richtlijnen uit te breiden, de voorwaarden te versoepelen zodat vennootschappen profijt kunnen trekken van de voordelen van de richtlijnen, en een aantal tekortkomingen aan te pakken die bij de uitvoering aan de dag zijn getreden.

¹⁰ COM(2003) 462 en COM(2003)613.

De fiscale problemen van de Europese vennootschappen worden aangepakt.

De wijzigingsvoorstellen zouden ook **het statuut van de Europese vennootschap** (*Societas Europaea SE*)¹¹ en het statuut van de Europese coöperatieve vennootschap (*Societas Cooperativa Europaea SCE*)¹² onder het toepassingsgebied van de twee richtlijnen brengen. Verder zouden in de herziene fusierichtlijn passende fiscale regels worden opgenomen voor de verplaatsing van de statutaire zetel van een SE of een SCE naar een andere lidstaat, waarmee een van de meest urgente fiscale problemen in verband met deze nieuwe rechtsvormen wordt geregeld. De meeste directe fiscale problemen, met name voor de SE, worden zo door de Commissie aangepakt¹³.

Er werd gekozen voor een pragmatische benadering om snel vooruitgang te kunnen boeken.

De Commissie wenst te benadrukken dat zij bij de opstelling van de voorstellen **een evenwicht moest vinden** tussen de behoefte om enerzijds de best mogelijke fiscale voorwaarden te scheppen waarin bedrijven van de interne markt kunnen profiteren, en om anderzijds de legitieme financiële belangen van de lidstaten en hun potentieel om inkomsten te genereren, te vrijwaren. Beide voorstellen voorzien in talloze verbeteringen voor de bedrijven, maar regelen niet alle kwesties die vele belastingdeskundigen in dit verband als relevant zouden aanmerken. De hoop is dat met deze benadering de beide voorstellen voor een richtlijn snel unaniem zullen worden aangenomen, vóórdat het statuut van de Europese vennootschap in oktober 2004 in werking treedt.

3.3. Grensoverschrijdende verliescompensatie

Compensatie van verliezen over de grenzen heen is voor de lidstaten misschien moeilijk aanvaardbaar, maar blijft voor de bedrijven zeer belangrijk...

De huidige beperkingen van de faciëring van grensoverschrijdende verliezen binnen de EU, met name ten aanzien van dochterondernemingen, kunnen tot (economisch) **dubbele belasting** leiden en vormen **een grote belemmering** voor de ontplooiing van economische activiteiten in meer dan een lidstaat. De ervaring leert echter dat de lidstaten zich terughoudend opstellen tegenover EU-initiatieven op dit gebied. De Commissie heeft haar voorstel over grensoverschrijdende verliescompensatie van 1991, dat de Raad niet heeft willen aannemen en dat, na meer dan tien jaar, op sommige punten technisch moest worden aangepast, ingetrokken.

... en het EU-Verdrag moet

De Commissie is echter van plan een nieuwe ronde van technische voorbereidende besprekingen met de lidstaten op de rails te zetten om innoverende benaderingen in kaart te brengen voor het aanpakken van wat onverminderd wordt beschouwd als een **fundamenteel obstakel**

¹¹ Verordening (EG) nr. 2157/2001 van de Raad en Richtlijn 2001/86/EG van de Raad met betrekking tot de rol van de werknemers.

¹² Verordening (EG) nr. 1435/2003 van de Raad en Richtlijn 2003/72/EG van de Raad met betrekking tot de rol van de werknemers.

¹³ Het toepassingsgebied van de onlangs aangenomen rente- en royaltyrichtlijn (49/2003/EG) zal ook dienovereenkomstig worden aangepast.

ook in dit verband worden nageleefd!

De Commissie heeft haar eerste aanzet gepland in 2004.

voor het goed functioneren van de interne markt op belastinggebied. De Commissiediensten hebben een aanvang gemaakt met hun interne analyse van de wetgevingsmogelijkheden die er op dit gebied bestaan, en een eerste aanzet van de Commissie is nu gepland voor 2004. De Commissie hoopt in het bijzonder dat **recente en toekomstige ontwikkelingen bij de nationale rechtbanken¹⁴ en het Hof van Justitie¹⁵** meer duidelijkheid zullen scheppen over de wettelijke situatie en meer beleidsmakers op het gebied van belastingen in Europa zullen helpen overtuigen van de noodzaak tot actie op dit gebied. De Commissie zal zich met haar **initiatief** daarom concentreren **op een verdieping van de analyse** van deze kwestie en zij zal ook proberen richtsnoeren te ontwikkelen in verband met de respectieve verplichtingen van de lidstaten in het kader van het EU-Verdrag.

Een EU-brede belastingheffing van concerns is misschien de weg voorwaarts.

Een EU-brede belastingheffing van concerns naar het voorbeeld van het **Deense 'stelsel van collectieve belastingheffing'** is nog altijd een van de modellen die volgens de Commissie verdere overweging verdient. Dit stelsel laat in specifieke gevallen toe dat Deense moedermaatschappijen, hun vaste inrichtingen evenals hun buitenlandse dochterondernemingen collectief worden belast in Denemarken, waardoor het moederbedrijf niet alleen verliezen van buitenlandse vaste inrichtingen, maar ook van buitenlandse dochters kan verrekenen. Belastingdeskundigen hebben ook een aantal andere ideeën gesuggereerd, zoals de wijdverbreide toepassing van een creditmechanisme voor het opzetten van een Europa-breed consolidatiestelsel in de vorm van een 'European Tax Allocation System' (ETAS)¹⁶. De Commissie zal ook deze ideeën in overweging nemen.

3.4. Gezamenlijk EU-Forum verrekenprijzen

Op het gebied van de verrekenprijzen wordt vooruitgang

Het in de mededeling van 2001 aangekondigde "Gezamenlijke Forum verrekenprijzen" werd ondertussen opgericht en is volop bezig met zijn werkzaamheden. Het Forum heeft een werkprogramma tot 2004 vastgesteld en is al verschillende malen bijeengekomen. De Commissie ziet in dit nieuwe concept waarbij vooraanstaande belastingdeskundigen van nationale overheidsdiensten alsook uit het bedrijfsleven in een gemengde werkgroep zijn vertegenwoordigd, een veelbelovende en succesvolle ontwikkeling. Dit is immers de eerste keer dat een dergelijke gezamenlijke werkgroep voor belastingen op EU-niveau werd opgericht.

Het Forum wil begin 2004 **een tussentijds verslag** uitbrengen waarin het zijn activiteiten tot dusver zal belichten en pragmatische, niet-

¹⁴ Bijvoorbeeld Pirelli [UK High Court, zaaknummer HC01C02529] en Ö VwGH [Oostenrijkse bestuursrechtbank, zaaknummer 99/14/0217].

¹⁵ Bijvoorbeeld de uitspraken in de zaken Futura [C-250/95], Baars [C-251/98], AMID [C-141/99], Mertens [C-431/01] en de hangende zaken Ritter [C-152/03] en Marks&Spencer [C-446/03].

¹⁶ Hernler, Jörg, *ETAS – Das European Tax Allocation System für eine einheitliche Ertragsbesteuerung Europäischer Unternehmen*, in: *Der Betrieb* 2003, blz. 60-65.

geboekt.

legislatieve aanbevelingen zal doen voor de oplossing van de problemen bij de toepassing van het Arbitrageverdrag en de onderling overleg-procedures in het kader van belastingverdragen. Het Forum heeft zich ook beziggehouden met de praktische problemen die ondernemingen ondervinden als gevolg van het feit dat het Arbitrageverdrag sinds 1 januari 2000 buiten werking is doordat niet alle lidstaten het in 1999 ondertekende protocol ter verlenging hebben geratificeerd. De toekomstige werkzaamheden zullen betrekking hebben op documentatieverplichtingen en mogelijke preventieve maatregelen ter voorkoming van dubbele belasting op het gebied van verrekenprijzen (bv. de zogenaamde Advance Pricing Agreements). De Commissie verheugt zich over de constructieve en professionele atmosfeer waarin de werkzaamheden van het Forum verlopen, maar maakt zich enigszins zorgen over de relatief trage vooruitgang in vergelijking met het door het Forum zelf in 2002 vastgestelde werkprogramma, en hoopt dat de resterende programmapunten in een hoger tempo zullen worden afgewikkeld.

3.5. Verdragen ter voorkoming van dubbele belasting

*Belasting-
verdragen
worden in de
komende jaren
een prioriteit.*

De diensten van de Commissie zijn de **diverse en complexe problemen in verband met de bilaterale en multilaterale belastingverdragen** in de interne markt nauwgezet aan het bestuderen en evalueren momenteel de verschillende oplossingsrichtingen zoals aangegeven in het onderzoek van 2001. In 2004 zal een initiatief terzake worden genomen met een **juridische analyse en interpretatie van de relevante uitspraken van het Hof van Justitie**¹⁷. Er zou op dit gebied vooruitgang kunnen worden geboekt, onder meer door de ontwikkeling van een EU-modelbelastingverdrag of de sluiting van een multilateraal belastingverdrag met alle EU-lidstaten. Bijzondere aandacht zal moeten worden gegeven aan de handhaving van het Verdragsbeginsel van gelijke behandeling dat zich lijkt te verzetten tegen het onderscheid tussen inwoners en niet-inwoners dat thans in veel verdragen wordt gemaakt, ook wat belastingverdragen van lidstaten met derde landen betreft (beperking van begunstigingsbepalingen). Hetzelfde geldt voor driehoekssituaties. Er zal grondig moeten worden bekeken of er niet ergens in de toekomst zal moeten worden voorzien in een of andere clause van '**meest begunstigde natie**' tussen EU-lidstaten. **De eerste besprekingen met de lidstaten** op werkgroepniveau over deze kwesties zullen binnenkort plaatsvinden.

*Coördinatie is
de weg
voorwaarts.*

De belastingverdragen van de lidstaten zullen ook in de toekomst door het Hof van Justitie worden getoetst. Vooral de problemen die voortvloeien uit het huidige gebrek aan coördinatie terzake, vooral **in driehoekssituaties en met betrekking tot derde landen**, zullen verder toenemen. Zonder communautaire actie kunnen de politieke en economische gevolgen voor het beleid van de lidstaten op dit gebied omvangrijk zijn. De Commissie hoopt daarom dat haar aanpak van

¹⁷ Bv. in de zaak-Saint-Gobain [C-307/97].

geleidelijke en weloverwogen coördinatie van het verdragsbeleid uiteindelijk op de steun van en een constructieve houding bij de lidstaten zal kunnen rekenen.

4. STAPPEN OP DE WEG NAAR EEN GECONSOLIDEERDE HEFFINGSGRONDSLAG VOOR DE VENNOOTSCHAPSBELASTING OP DE ACTIVITEITEN VAN ONDERNEMINGEN IN DE GEHELE EU

4.1. Een nieuwe stimulans voor het debat in de EU

Dankzij de strategie van de Commissie wordt verder gediscussieerd over de hervorming van de vennootschapsbelasting in de EU.

De algemene noodzaak om de vennootschapsbelasting in de EU ingrijpend te hervormen en de druk van de Commissie om tot een of andere vorm van gemeenschappelijke geconsolideerde heffingsgrondslag in de EU te komen, hebben dit thema bovenaan op de agenda geplaatst van het belastingdebat in de EU. De in april 2002 door de Commissie opgezette **European Company Tax Conference**¹⁸ leidde tot een constructieve discussie over de kwesties die met dit thema samenhangen, en markeerde het begin van een **reeks soortgelijke evenementen** van brancheorganisaties¹⁹ en onderzoeksinstituten²⁰. Bovendien werden de ideeën van de Commissie in de fiscale **vakliteratuur** en door **onafhankelijke werkgroepen** in grote mate overgenomen.

De Commissie heeft haar strategie aangevuld met concrete initiatieven.

Sinds begin 2002 is er aan verschillende concrete initiatieven gewerkt die het project op de langere termijn moeten vooruithelpen. De diensten van de Commissie hebben een **brede raadpleging** gehouden over twee belangrijke kwesties op dit gebied²¹:

- (i) de mogelijke experimentele toepassing van "Home State Taxation" (belastingheffing in de thuisstaat) op midden- en kleinbedrijven in de EU en
- (ii) de gevolgen van de invoering van internationale verslaggevingsnormen (IAS) voor de introductie van een geconsolideerde heffingsgrondslag voor de belasting van de activiteiten van ondernemingen in de gehele EU.

"De duivel zit in het detail" – ook bij de gemeenschap-

Ondanks de grote belangstelling en het hevige debat blijven er meningsverschillen bestaan over de precieze wijze waarop de gemeenschappelijke geconsolideerde heffingsgrondslag in de EU tot stand kan worden gebracht. Er bestaat echter wel **eensgezindheid over**

¹⁸ Nadere informatie (programma, papers, samenvatting enz.) is beschikbaar op:

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

¹⁹ Bijvoorbeeld de rondetafelconferentie "Company Taxation and Europe – Today and tomorrow" georganiseerd door de European Federation of Accountants (FEE) op 16 oktober 2002 en het CFE-Forum over "Direct Taxation: IAS - a way to harmonize taxation in Europe?" georganiseerd door de *Confédération Fiscale Européenne* op 10 april 2003 (beide in Brussel).

²⁰ Bijvoorbeeld de door het Centre for European Policy Studies (CEPS) in dit verband opgezette evenementen en werkgroepen.

²¹ Gedetailleerde informatie kan worden geraadpleegd op de volgende website:

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

pelijke EU-heffingsgrondslag.

specifieke punten of projecten (bv. de 'Home State Taxation'-proefregeling). Zelfs tussen branchevertegenwoordigers en binnen het bedrijfsleven lopen de standpunten over belangrijke kwesties nog altijd uiteen. De werkzaamheden in verband met de technische aspecten van de EU-belastingagenda op de langere termijn moeten daarom worden geïntensiveerd.

4.2. Home State Taxation, een weg voorwaarts voor midden- en kleinbedrijven (MKB)

Midden- en kleinbedrijven zouden gedurende een proefperiode de mogelijkheid moeten hebben overal in de EU de vennootschapsbelastingregels van hun thuisstaat toe te passen.

Het onderzoek naar de heffing van vennootschapsbelasting van 2001 noemde een van de vier bestudeerde modellen voor een gemeenschappelijke heffingsgrondslag in de EU, de "**Home State Taxation**", als een mogelijk oplossing die **met name gunstig zou zijn voor het MKB**²², en lanceerde het idee om in een eerste fase een proefproject op te zetten waarin midden- en kleinbedrijven deze methode zouden testen. Het doel van zo'n proefproject zou erin bestaan de **fiscale verplichtingen te vereenvoudigen** en de **kosten van ondernemingen om deze na te leven, te verminderen**. Dit idee kon op aanzienlijke steun rekenen in de discussies volgende op de presentatie van de strategie van de Commissie. De diensten van de Commissie hebben daarom een workshop over dit thema georganiseerd en een openbare raadpleging op touw gezet. Beide initiatieven hebben heel wat **technische input** opgeleverd en hebben duidelijk gemaakt dat er **brede eensgezindheid bestaat over het uitgangspunt** en de wenselijkheid van het idee van een proefproject. Gedetailleerde verslagen over de resultaten van deze activiteiten zijn openbaar beschikbaar²³.

"Home State Taxation" voor midden- en kleinbedrijven in de EU - Uitgangspunt van de proefregeling en potentiële voordelen voor het MKB en de EU-economie

Het concept "Home State Taxation"²⁴ past het internemarktbeginsel van wederzijdse erkenning toe op de vennootschapsbelasting. Eenvoudig gezegd komt dit erop neer dat de winst van een groep ondernemingen die in meer dan één lidstaat actief zijn, wordt berekend volgens de regels van slechts één vennootschapsbelastingstelsel, namelijk het stelsel van de thuisstaat van de moedermaatschappij of het hoofdkantoor van de groep. Iedere deelnemende lidstaat blijft belasting heffen, tegen zijn eigen vennootschapsbelastingtarief, over "zijn" aandeel in de winst van de groepsactiviteiten op zijn grondgebied.

Op deze manier wordt precies afgerekend met de fiscale knelpunten die de midden- en kleinbedrijven het sterkst belemmeren bij hun grensoverschrijdende activiteiten. Nalevingskosten (als gevolg van fiscale en boekhoudkundige verplichtingen enz.) nemen blijkbaar af met bedrijfsomvang en zijn dus vaak onevenredig hoog voor het MKB. Ook de moeilijkheden met de grensoverschrijdende compensatie van verliezen worden in het MKB bijzonder hard gevoeld, met name bij de aanloopverliezen die zich nagenoeg automatisch voordoen in de eerste jaren van een internationale investering. Vele problemen die verband houden met de 'Home State Taxation'-

²² Zie bijvoorbeeld deel IV.B.11.1 en deel IV.C.15.6 en 16.5.2.

²³ Voor nadere informatie zie:

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

²⁴ Lodin, S.-O. en Gammie, M., Home State Taxation, IBFD Publications, Amsterdam, 2001.

aanpak, zijn in de praktijk van minder of zelfs geen belang voor het MKB (bv. dubbelbelastingverdragen). Voor belastingplanning moet niet worden gevreesd, aangezien de "thuisstaat" van een midden- of kleinbedrijf doorgaans gemakkelijk kan worden geïdentificeerd en eventuele wijzigingen in dit regime minder voor de hand liggen.

Midden- en kleinbedrijven die thans alleen op de binnenlandse markt actief zijn en voor het eerst activiteiten in een andere lidstaat willen ontplooiën, zouden relatief gesproken het meeste profijt trekken van de invoering van de proefregeling. Bovendien zouden deze gevallen gemakkelijker af te wikkelen zijn, zowel voor de overheid als voor de bedrijven, en zouden overgangsproblemen worden voorkomen. De regeling zou daarom de facto hoofdzakelijk op midden- en kleinbedrijven zijn gericht die voor het eerst 'internationaal gaan'. Er is evenwel geen reden om midden- en kleinbedrijven die al in meer dan één lidstaat actief zijn, systematisch van deelname uit te sluiten; dit zou zelfs als discriminatie kunnen worden beschouwd.

De Commissie zal proberen verdere vooruitgang te boeken met het proefproject.

De proefregeling kon **bij de belanghebbenden** op veel bijval rekenen; onder brancheorganisaties en academici leeft een grote bereidheid om er actief aan mee te werken. Deze partijen benadrukken doorgaans de **efficiencywinst en de voordelen ten gevolge van de vereenvoudiging** die een proefproject voor het MKB opleveren. Dit sterkt **de Commissie in haar voornemen om verder te gaan met het project** en om te proberen de lidstaten ervoor te winnen. Dergelijke actie is ook in overeenstemming met de werkgelegenheidsrichtsnoeren inzake het scheppen van banen en ondernemerschap, waarin wordt opgeroepen bij initiatieven de nadruk te leggen op vereenvoudiging en vermindering van de administratieve en regelgevingslasten voor het MKB.

Is discriminatie echt een punt?

Met de proefregeling bestaat er echter een **risico van discriminatie en/of problemen op het gebied van concurrentie**²⁵ De diensten van de Commissie onderzoeken dit in detail, met name om na te gaan of er zich geen problemen met staatssteun kunnen voordoen.

Er moet een pragmatische aanpak komen.

Op basis van de ontvangen reacties en de verzamelde informatie geeft de Commissie **de voorkeur aan een relatief beperkte maar realistische proefregeling in plaats van een overladen experiment**, dat de kansen op succes en aanvaarding van het project in gevaar zou brengen. Het lijkt haar derhalve dienstig een proefregeling op te zetten op basis van volgende uitgangspunten:

²⁵ Sommige waarnemers maken zelfs gewag van mogelijke grondwettelijke problemen in bepaalde lidstaten.

Uitgangspunten voor het opzetten van een "Home State Taxation"-proefregeling voor midden- en kleinbedrijven

- 1) De proefregeling moet worden opgezet als een praktische test. Alleen als er **werkelijke gegevens** worden gebruikt, kan er ervaring worden opgedaan en zijn de inspanningen die de proefregeling vereist, te rechtvaardigen²⁶.
- 2) Het toepassingsgebied van de regeling moet worden vastgesteld aan de hand van de bestaande **EU-definitie van midden- en kleinbedrijven**²⁷. De Commissie is zich er niettemin van bewust dat de lidstaten waarschijnlijk de voorkeur zouden geven aan een iets beperkter toepassingsgebied en er zou derhalve kunnen worden overwogen de cijfers in de definitie verhoudingsgewijs te verlagen.
- 3) De proefperiode moet lang genoeg zijn om een diepgaande analyse te kunnen verrichten en de overgangskosten te kunnen rechtvaardigen. De Commissie acht een periode van ten minste **vijf jaar** passend.
- 4) Andere **beperkingen** (bv. tot specifieke regio's) lijken niet wenselijk noch noodzakelijk²⁸. Inkomsten uit derde landen zouden buiten het toepassingsgebied van de proefregeling vallen en volgens de gewone regels moeten worden behandeld.
- 5) **Uitzonderlijke gevallen** (bv. verandering van eigenaar, schommelingen in de bedrijvigheid, uitbreiding van de onderneming) zouden via bijzondere regels moeten worden behandeld. Een onderneming die tijdens het proefproject een organische groei kent waardoor zij buiten de definitie van midden- en kleinbedrijven komt te vallen, zou om die reden niet van het project mogen worden uitgesloten.
- 6) Gezien de technische moeilijkheden zouden **personenvennootschappen**, indien überhaupt mogelijk, alleen in **uitzonderlijke gevallen** tot de regeling kunnen worden toegelaten.
- 7) **Andere belastingen dan vennootschapsbelasting** (met name BTW en lokale winstbelastingen) zouden **geen deel** mogen uitmaken van de regeling²⁹. Lidstaten zouden echter wel bijkomende nationale (winstgerelateerde) heffingen op de vennootschapsbelasting mogen blijven toepassen volgens de voorwaarden in de proefregeling.
- 8) De proefregeling zou op gespannen voet kunnen staan met bestaande nationale **fiscale prikkels** voor midden- en kleinbedrijven en deze zouden kunnen worden **omgezet in belastingkortingen (credits)**.
- 9) Binnen het kader van de relatief kleinschalige proefregeling lijkt het mogelijk een **eenvoudige formule** te hanteren, d.w.z. de loonlijst (of in plaats daarvan het aantal werknemers) of misschien een driedelige formule (een derde voor respectievelijk de loonlijst, de verkoop en de bedrijfseigendom in de betrokken landen), voor de toerekening van de heffingsgrondslag aan de deelnemende lidstaten op een proefbasis. De voortgaande onderzoeksinspanningen op dit gebied (zie verder) zullen ook tot bijkomende inzichten dienaangaande leiden.
- 10) De deelnemende ondernemingen zouden moeten worden verplicht om alleen in hun thuisstaat een **belastingaangifte** in te dienen, ofschoon de andere betrokken landen een kopie daarvan zouden moeten ontvangen. De **belastingaudits** zouden worden verricht door de autoriteiten van de thuisstaat, indien nodig tezamen met de autoriteiten van het (de) partnerland(en). De algemene regels inzake wederzijdse bijstand in de EU zouden van toepassing zijn.

²⁶ Desgewenst kunnen bijkomende economische simulaties worden verricht op het niveau van de lidstaten, aangezien alleen de nationale belastingdiensten toegang hebben tot de daarvoor vereiste gegevens.

²⁷ Aanbeveling van de Commissie 2003/361/EG van 6 mei 2003 betreffende de definitie van kleine, middelgrote en micro-ondernemingen. Deze definitie maakt een onderscheid tussen: middelgrote ondernemingen [werknemers < 250 / jaaromzet ≤ 50 miljoen EUR of jaarlijks balanstotaal ≤ 43 miljoen EUR] kleine ondernemingen [werknemers < 50 / jaaromzet ≤ 10 miljoen EUR of jaarlijks balanstotaal ≤ 10

De grondslag voor verdere technische werkzaamheden is gelegd.

Bovenstaande uitgangspunten zijn uiteraard slechts een eerste leidraad voor verdere discussies met de belanghebbenden en de lidstaten. Bovendien moeten op sommige gebieden de technische details van de oplossingen verder worden uitgewerkt, bijvoorbeeld wat betreft de toerekeningsformule, kwesties in verband met belastingverdragen, fiscale prikkels, opt-in en opt-out clausules voor ondernemingen, het voeren van een administratie en het verband met vennootschapsrechtelijke verplichtingen (bv. inzake financiële verslaggeving).

Wederzijdse erkenning en 'zachte wetgeving' kunnen de regeling helpen uitvoeren.

In principe zouden de lidstaten het beginsel van wederzijdse erkenning dat in de "Home State Taxation"-aanpak besloten ligt, in een bilateraal of multilateraal kader kunnen toepassen. De Commissie meent echter dat **de proefregeling een EU-kader vereist**. Dit zou goed kunnen worden gerealiseerd via "**zachte wetgeving**" in de vorm van een mededeling van de Commissie of een aanbeveling van de Raad en het Europees Parlement op basis van een passend voorstel van de Commissie. De belastingdiensten van de lidstaten zouden vervolgens via een passende "**machtigingsclausule**" in hun respectieve belastingwetgeving ondernemingen verzoeken zich aan te melden voor deelname aan de proefregeling. In ieder geval zou geen enkele lidstaat worden verplicht aan deze regeling deel te nemen.

Economische gegevens over het MKB en de potentiële effecten van de "Home State Taxation"- proefregeling

Het MKB is een van de drijvende krachten achter de economische groei en de banenschepping in de EU. Met de tenuitvoerlegging van de proefregeling zouden de omstandigheden waarin midden- en kleinbedrijven zakendoen, worden verbeterd en deze bedrijven worden geholpen om op de interne markt te overleven (bv. via cash-effectieve mogelijkheden waarbij buitenlandse verliezen worden verrekend met binnenlandse winsten) en zich verder te ontwikkelen (bv. via grensoverschrijdende uitbreiding). Mettertijd zou dit economisch gunstige groei- en werkgelegenheidseffecten genereren. Uit algemeen onderzoek van de Commissie over het MKB in de EU³⁰ en met name de voorlopige bevindingen van de ENSR-enquête³¹ (European Network for

miljoen EUR]

micro-ondernemingen [werknemers < 10 / jaaromzet ≤ 2 miljoen EUR of balanstotaal ≤ 2 miljoen EUR]

Ondernemingen die deel uitmaken van een grotere groep en derhalve kunnen terugvallen op een stevigere economische basis dan echte micro-, kleine en middelgrote ondernemingen, vallen niet binnen de definitie.

²⁸ Het is bijvoorbeeld niet nodig specifieke sectoren uit te sluiten, behalve die waarvoor toch al specifieke belastingregels gelden, zoals de scheepvaart en het bank- en verzekeringswezen.

²⁹ De Commissie werkt niettemin aan andere soortgelijke specifieke initiatieven om het hoofdzakelijk voor het MKB gemakkelijker te maken de BTW-wet- en regelgeving na te leven; zie bijvoorbeeld de mededeling van de Commissie "Balans en bijstelling van de prioriteiten van de BTW-strategie" [COM(2003) 614].

³⁰ 'SMEs in Europe, including a first glance at EU candidate countries', Rapport 2002, Nr. 2, Publicaties DG Ondernemingen. Zie voor nadere informatie de "Observatory of European Enterprises" van DG Ondernemingen van de Europese Commissie:

http://europa.eu.int/comm/enterprise/enterprise_policy/analysis/observatory.htm.

SME Research) over de internationalisering van het MKB blijkt dat slechts zeer weinig midden- en kleinbedrijven momenteel actief zijn in een andere dan hun eigen lidstaat.

De gevolgen van de regeling voor de inkomsten van de lidstaten zou afhangen van de precieze opzet, het aandeel deelnemende midden- en kleinbedrijven en, niet het minst, de specifieke kenmerken van het gekozen toerekeningsmechanisme. Het is juist dat de verschuldigde belasting in theorie zou kunnen afnemen als gevolg van verschillen in de heffingsgrondslag naar gelang van de verschillende regels van de lidstaten en soms ook als gevolg van de snellere compensatie van aanloopverliezen. De regeling heeft echter niet tot doel de door de midden- en kleinbedrijven verschuldigde belasting op een permanente wijze te verlagen en gezien de opzet van de regeling, met name het toerekeningsmechanisme, zou dit effect zich niet stelselmatig mogen voordoen. Uitgaande van de statistische cijfers over internationaal opererende midden- en kleinbedrijven en gelet op het zeer geringe bedrag dat de door het MKB in het binnenland betaalde vennootschapsbelasting vertegenwoordigt, kunnen de lidstaten erop gerust zijn dat het bedrag aan belastingen dat voor hen 'op het spel' staat zeer laag is. Het is dan ook zeer moeilijk voor te stellen dat de lidstaten de regeling op zijn minst niet zouden testen. Zij zou potentieel omvangrijke economische voordelen kunnen bieden tegen mogelijk zeer lage kosten! De diensten van de Commissie zijn voornemens dit thema intensiever te bestuderen wanneer het concept van de proefregeling nader is uitgewerkt.

Voortdurende monitoring van de proefregeling is van uitermate groot belang. De betrokken lidstaten zouden, zodra de proefregeling ingaat, toezicht moeten houden op het functioneren ervan en de Commissie te zijner tijd (bv. na drie jaar) een evaluatieverslag moeten voorleggen. Te dien einde zou een **monitoring groep** moeten worden ingesteld die zich met alle voor de proefregeling relevante kwesties bezighoudt en de evaluatieverslagen bespreekt. Deze groep, die wordt voorgezeten door de Commissie, zou moeten bestaan uit vertegenwoordigers van alle lidstaten en toetredingslanden.

In 2004 zou de Commissie met een duidelijker omljnd initiatief kunnen komen. De Commissie wil tot een **nauwe samenwerking komen** met de belanghebbenden en de lidstaten om haar conclusies en de eerdergenoemde uitgangspunten voor een experiment met een "Home State Taxation"-regeling voor midden- en kleinbedrijven in de EU te bespreken. Zij zal de nodige stappen zetten, en daarbij een beroep doen op vertegenwoordigers van het bedrijfsleven en belangstellende lidstaten, om onopgeloste technische problemen aan te pakken en de details voor een proefproject uit te werken. Op basis hiervan zou in **2004** een politiek initiatief terzake kunnen worden genomen.

4.3. Ontwikkeling van een gemeenschappelijke EU-heffingsgrondslag

De toepassing van de IFRS kan het pad helpen effenen voor een In de bovengenoemde mededeling over de vennootschapsbelasting en het bovengenoemde verslag van 2001 werd gewezen op de overgang naar gemeenschappelijke verslaggevingsnormen die volgt uit de IFRS/IAS-verordening³². Ofschoon de IFRS slechts op de

³¹ EIM Business & Policy research, Overview of the ENSR Enterprise Survey 2003, EIM Zoetermeer, augustus 2003 (enquête in het kader van de achtste Observatory van het Europese MKB).

³² Het verplichte gebruik van internationale standaarden voor financiële verslaggeving (International Financial Reporting Standards) (IFRS) vanaf 2005, vroeger internationale standaarden voor jaarrekeningen (International Accounting Standards) (IAS) genoemd, werd ingevoerd bij Verordening (EG) nr. 1606/2002 (PB L 243, 11.9.2002) ('IFRS-verordening').

*gemeenschap-
pelijke heffings-
grondslag.*

geconsolideerde jaarrekeningen van ongeveer 7 000 ondernemingen rechtstreeks van toepassing zijn, is hun impact veel groter. Alle dochterondernemingen van die 7 000 ondernemingen zullen een IFRS-boekhouding moeten voeren, kredietinstellingen zullen waarschijnlijk aandringen op informatie in overeenstemming met de IFRS, sommige lidstaten staan al een ruimer gebruik toe en de vaste verwachting is dat de nationale verslaggevingsnormen op de IFRS zullen worden afgestemd. Deze nadruk op gemeenschappelijke verslaggevingsnormen en consolidatie samen met de roep om een gemeenschappelijke geconsolideerde heffingsgrondslag doen de vraag rijzen of het mogelijk is de nieuwe heffingsgrondslag rechtstreeks aan de IFRS-jaarrekeningen te koppelen. **Indien ondernemingen uit de EU winsten rapporteren in overeenstemming met een gemeenschappelijke norm, waarom zou die gemeenschappelijke graadmeter van winstgevendheid niet worden gebruikt voor belastingdoeleinden?** De afgelopen twee jaar hebben de diensten van de Commissie dit idee in detail onderzocht, onder meer via een openbare raadpleging. De resultaten van deze raadpleging zijn al afzonderlijk gepubliceerd.

Openbare raadpleging over de fiscale gevolgen van de toepassing van internationale verslaggevingsnormen (IAS)/(IFRS)³³

In februari heeft de Commissie een openbare raadpleging op gang gebracht over de toepassing van de IAS en de gevolgen van de invoering van een geconsolideerde heffingsgrondslag voor de activiteiten van ondernemingen in de gehele EU. Uitgaande van het idee dat **de IFRS-jaarrekeningen niet meer dan het startpunt zouden vormen voor de vaststelling van een heffingsgrondslag en niet de heffingsgrondslag zelf**, werd een aantal specifieke aandachtsgebieden in kaart gebracht en om reactie daarop gevraagd. Het betreft hier onder meer de algemene beginselen van de IFRS en hun belang en toepasselijkheid voor belastingheffing, het aantal ondernemingen waarvan kan worden aangenomen dat zij de IFRS zullen toepassen, het mogelijke gebruik van *geconsolideerde* financiële overzichten, de onderlinge afhankelijkheid tussen verslaggeving en belastingheffing, het mogelijke wetgevingskader voor de invoering van een gemeenschappelijke heffingsgrondslag en de mogelijkheid van een proefproject met de *Societas Europaea* (SE).

De Commissie ontving meer dan 40 schriftelijke antwoorden waarin een hele reeks standpunten over de specifieke thema's en in sommige gevallen over meer algemene aspecten van het fiscale beleid van de EU werden uiteengezet. Over het algemeen kon het concept van een gemeenschappelijke heffingsgrondslag op veel bijval rekenen, maar de meningen liepen uiteen over het nut van de IFRS daarbij. Nochtans werd wel benadrukt dat de IFRS een neutraal uitgangspunt kunnen vormen voor het debat over de heffingsgrondslag.

*Om met het
debat
voortgang te
boeken, is er
behoefte aan*

Vooraleer de eventuele nadere bepalingen betreffende een gemeenschappelijke heffingsgrondslag kunnen worden overeengekomen, moet een kader voor het debat worden vastgesteld. In beginsel kan het vraagstuk op twee manieren worden aangepakt. De 'IFRS-aanpak' vertrekt vanuit een gemeenschappelijke boekhoudkundige situatie waarna gezocht wordt naar de aanpassingen

³³ Het raadplegingsdocument en een samenvatting van de resultaten zijn beschikbaar op de volgende webpagina: http://europa.eu.int:8082/comm/taxation_customs/taxation/consultations/ias.htm.

*een meer
formeel kader.*

die nodig zijn om de heffingsgrondslag vast te stellen. Een alternatief kan zijn dat eerst geprobeerd wordt apart overeenstemming te bereiken over de belastingbeginselen en dat pas daarna onderzocht wordt hoe deze beginselen kunnen worden toegepast.

*De huidige
herziening van
sommige IFRS
mag geen
excuus vormen
voor vertraging
in de werk-
zaamheden.*

De IFRS-aanpak wordt gecompliceerd door het feit dat de regels voor vele ondernemingen nieuw zijn en volgens de IFRS-verordening slechts van toepassing zijn op de geconsolideerde jaarrekeningen van een beperkt aantal ondernemingen. Een verdere complicatie voor de analyse van de fiscale gevolgen van de wijze van verslaggeving bij individuele ondernemingen is het feit dat de IASB³⁴ momenteel de bestaande IFRS aan een verreikende herziening onderwerpt. Eén van de suggesties luidt dat de werkzaamheden wordt opgeschort totdat de ondernemingen en de lidstaten de IFRS-verslaggeving hebben toegepast en er ervaring mee hebben opgedaan. **Een afwachtende houding lijkt aanlokkelijk, doch brengt het risico mee dat de IFRS op gefragmenteerde wijze worden toegepast in de Gemeenschap, waardoor het in de toekomst nog moeilijker zou kunnen worden om een gemeenschappelijke heffingsgrondslag vast te stellen, met name gelet op het probleem van de ‘afhankelijkheid’.** Anderzijds lijkt de belastingbeginselen-aanpak op het eerste gezicht de ‘perfecte’ oplossing, maar hij kan leiden tot een langgerekte academische discussie die niet binnen een aanvaardbaar tijdschema tot een pragmatische en werkbare oplossing leidt.

*Sommige
algemene IFRS-
beginselen
vragen om
bijzondere
aandacht.*

Bepaalde aspecten van de IFRS vragen om bijzondere aandacht. Het algemene materialiteitsbeginsel en het algemene beginsel dat de inhoud boven de vorm gaat, wijken duidelijk af van bestaande belastingbeginselen, waardoor aanpassingen nodig zijn om de heffingsgrondslag vast te stellen. In de context van verslaggeving wordt materialiteit in wezen gedefinieerd als een drempel of een keerpunt, waarbij een omissie of verkeerde informatie van invloed zou kunnen zijn op de economische beslissingen van de gebruikers, maar voor belastingdoeleinden is doorgaans een nauwkeurigere definitie vereist. De inhoud van een transactie laten prevaleren boven de juridische vorm ervan (bijvoorbeeld geleaste activa) is gebruikelijk bij verslaggeving, maar in de belastingsfeer wordt dit beginsel niet zo uniform toegepast. Beide beginselen kunnen aanpassingen vereisen. Ook wanneer de verslaggeving volgens de ‘reële waarde’ geschiedt (bijvoorbeeld wanneer activa op hun marktwaarde worden geherwaardeerd en de waardevermeerdering als ‘winst’ wordt aangemerkt), zouden deze ongerealiseerde meerwaarden niet mogen worden belast, wat verdere aanpassingen vereist. Meer in het algemeen is bij het onderzoek naar de wijze waarop de IFRS kunnen worden gebruikt voor de vaststelling van de heffingsgrondslag, telkens dezelfde vraag gerezen die van belang is voor alle mogelijke vormen van een gemeenschappelijke heffingsgrondslag: wat is de verhouding tussen verslaggeving en

³⁴

International Accounting Standards Board, het orgaan dat de IFRS vaststelt.

belastingheffing (doorgaans ‘afhankelijkheid’ genoemd)?

In beginsel zou de geconsolideerde heffingsgrondslag voor alle ondernemingen beschikbaar moeten zijn, wat betekent dat alle ondernemingen de IFRS zouden moeten kunnen toepassen.

Ofschoon een gemeenschappelijke geconsolideerde heffingsgrondslag stapsgewijs zou kunnen worden ingevoerd, aanvankelijk misschien als proefproject met/of zonder consolidatie (dat wil zeggen dat hij in elke lidstaat op nationale basis beschikbaar zou zijn), **zou deze heffingsgrondslag op langere termijn voor alle ondernemingen beschikbaar moeten zijn.** Indien de heffingsgrondslag op de IFRS is gebaseerd, betekent dit dat alle ondernemingen de IFRS zouden moeten kunnen toepassen. **De uitbreiding van de IFRS naar andere jaarrekeningen dan de geconsolideerde jaarrekeningen** van de ongeveer 7 000 ondernemingen waarop de verordening van toepassing is, kan over het algemeen op **ruime bijval** rekenen. Sommige lidstaten hebben inderdaad al bevestigd dat zij deze optie voor alle ondernemingen zullen openstellen. Zelfs wanneer de IFRS niet mogen worden toegepast, zullen de nationale normen er waarschijnlijk op worden afgestemd, zodat ‘de facto’ een gemeenschappelijke IFRS-verslaggeving wordt ingevoerd. Dit zou niet alleen waarborgen dat eender welke afgeleide heffingsgrondslag voor alle ondernemingen beschikbaar is, waardoor discriminatie wordt voorkomen en gelijke behandeling verzekerd, maar het tevens voor groepen mogelijk maken in de interne markt één enkele stel verslaggevingsnormen toe te passen. In dit verband is het ook nog belangrijk erop te wijzen dat de IASB momenteel actief zoekt naar oplossingen voor de specifieke problemen die de toepassing van de IFRS voor het MKB zouden kunnen veroorzaken.

De verhouding tussen belastingheffing en verslaggeving (afhankelijkheid) staat centraal bij elke gemeenschappelijke heffingsgrondslag.

Ongeacht het feit of de IFRS-jaarrekeningen al dan niet het uitgangspunt vormen, **vereist een gemeenschappelijke heffingsgrondslag dat de verhouding tussen de wettelijk voorgeschreven en de fiscale verslaggeving van een onderneming (afhankelijkheid) opnieuw in detail wordt bekeken.** Aangezien de lidstaten momenteel verschillende heffingsgrondslagen en verslaggevingsbeginselen hanteren, kunnen zij al dan niet aanpassingen toestaan of eisen. Zodra een gemeenschappelijke heffingsgrondslag wordt ingevoerd, zou elke lidstaat evenwel tot dezelfde heffingsgrondslag moeten komen. In theorie kan dit doel worden bereikt met de bestaande methoden: ofwel door aanpassing van de grondslag voor de verslaggeving om zo tot de heffingsgrondslag te komen, ofwel door vaststelling van een grondslag voor de verslaggeving die gelijk is aan de heffingsgrondslag. Voor ondernemingen die de IFRS mogen gebruiken, is die laatste methode dan wel niet houdbaar.

Van ondernemingen mag niet worden verwacht dat zij meer dan één reeks

Alle lidstaten die een verslaggevingsgrondslag zouden willen vaststellen die gelijk is aan de heffingsgrondslag, zouden in feite dezelfde verslaggevingsgrondslag als bij de IFRS moeten vaststellen. De standaardisering van de verslaggeving verloopt via de IFRS-verordening en de EU-verslaggevingsrichtlijnen, en verwacht wordt dat de nationale verslaggevingsnormen zich in de richting van de IFRS zullen bewegen. Het is echter niet realistisch te verwachten dat die

verslaggevingsnormen toepassen. standaardisering ooit volledig zal voldoen aan de vereisten van de heffingsgrondslag. Ofwel zullen aanpassingen moeten worden toegestaan (minder afhankelijkheid), ofwel zullen de lidstaten hun eigen nationale verslaggevingsvereisten moeten blijven hanteren naast de IFRS en de verslaggevingsrichtlijnen. Aangezien veel ondernemingen de IFRS zullen moeten toepassen voor hun eigen geconsolideerde rekeningen of om hun beursgenoteerde moedermaatschappijen de nodige informatie voor consolidatie te kunnen verstrekken, **zal er druk ontstaan om duplicatie in de verslaggeving te verminderen en een ruimere toepassing van de IFRS in de wettelijk voorgeschreven verslaggeving van individuele ondernemingen mogelijk te maken.**

De IFRS zijn het enige beschikbare neutrale uitgangspunt voor het debat. In dit scenario is het logisch om een gemeenschappelijke verslaggevingsgrondslag als uitgangspunt te nemen voor een gemeenschappelijke heffingsgrondslag. De **IFRS-overzichten vormen een neutraal uitgangspunt voor het debat over een gemeenschappelijke heffingsgrondslag.** Individuele lidstaten lossen deze kwesties intern al op, aangezien de ‘lijsten’ met aanpassingen tussen de financiële en de fiscale verslaggeving alsmaar langer worden. Het is zinvol om deze inspanningen op EU-niveau te coördineren om nodeloze duplicatie van inspanningen te voorkomen.

De particuliere status van de IASB hoeft geen obstakel te vormen. Als de kwestie van de afhankelijkheid wordt opgelost, zou ook één van de bezwaren tegen het gebruik van de IFRS als uitgangspunt worden weggenomen. Er heerst immers bezorgdheid over de particuliere status van de IASB en de hypothetische implicaties van het feit dat de heffingsgrondslag niet door de lidstaten maar door dit orgaan wordt vastgesteld of gewijzigd. Indien de IFRS evenwel slechts het uitgangspunt vormen, houdt een wijziging van de normen niet noodzakelijkerwijs een wijziging van de heffingsgrondslag in. Indien bijvoorbeeld toekomstige IFRS voor belastingdoeleinden onaanvaardbaar zijn, zouden zij niet noodzakelijkerwijs de heffingsgrondslag wijzigen, maar aanleiding kunnen geven tot verdere aanpassingen zoals de lidstaten deze overeenkomen. Het is duidelijk dat ofschoon het **concept van een gemeenschappelijke heffingsgrondslag voor ondernemingen die in de EU actief zijn, inmiddels is geaccepteerd** als een lange termijn doelstelling van het EU-belastingbeleid en zelfs doorgaans ruime bijval kent, sommigen, zowel in het bedrijfsleven als bij de fiscale autoriteiten, er uit principe volledig tegen gekant blijven. Zelfs onder de aanhangers is grensoverschrijdende belasting*consolidatie* momenteel voor sommigen een stap te ver.

In verband met consolidatie is twijfel gerezen.

Maar consolidatie blijft het uiteindelijke doel. De Commissie is nog altijd van mening dat **consolidatie** de meest efficiënte methode is om belastingbelemmeringen op te heffen en tevens een essentieel aspect is van een gemeenschappelijke heffingsgrondslag op de lange termijn. In het kader van haar openbare raadpleging peilde de Commissie de bruikbaarheid van de **geconsolideerde IFRS-jaarrekeningen** als uitgangspunt voor een heffingsgrondslag. De meeste antwoorden ondersteunden de zienswijze

van de Commissie dat dit **waarschijnlijk niet de beste stap vooruit is**. Ofschoon dit op het eerste gezicht aantrekkelijk kan lijken en het uiteraard zou aansluiten bij de IFRS-verordening die alleen op geconsolideerde jaarrekeningen van toepassing is, zijn er ook een aantal nadelen. De definitie van een geconsolideerde groep voor verslaggevingsdoeleinden voldoet waarschijnlijk niet voor belastingdoeleinden en voorts zouden veel geconsolideerde jaarrekeningen ook de resultaten van dochterondernemingen buiten de EU omvatten. Het zou moeilijk zijn en veel tijd vergen om de geconsolideerde jaarrekeningen aan te passen en sommige ondernemingen ervan uit te sluiten respectievelijk erin op te nemen, en het zou waarschijnlijk niet tot minder compliance lasten leiden.

Een belasting-specifieke consolidatiemethode valt te verkiezen boven de boekhoudkundige regels voor consolidatie.

Consolidatie is één van de moeilijkste aspecten bij de vaststelling van een gemeenschappelijke heffingsgrondslag, niet het minst omdat het een toerekeningsmechanisme vereist om de EU-grondslag over de individuele lidstaten te verdelen (zie hieronder). Gelet op de nadelen van geconsolideerde financiële jaarrekeningen als uitgangspunt **lijkt een belasting-specifieke methode voor de consolidatie van de jaarrekeningen van een groep van ondernemingen de beste aanpak**.

De conclusies van de Commissie zijn de volgende:

Conclusies van dit deel.

- De afhankelijkheid van de verslaggeving staat centraal in het concept van een gemeenschappelijke heffingsgrondslag, ongeacht of deze al dan niet uit de IFRS is afgeleid, en moet verder worden onderzocht.
- Zolang er geen definitieve basis voor een gemeenschappelijke heffingsgrondslag is gekozen, vormen de IFRS een bruikbaar neutraal uitgangspunt voor het debat over belastingtechnische kwesties. Voor gedetailleerde technische werkzaamheden vormen de IFRS een nuttig gemeenschappelijk EU-uitgangspunt.
- Zelfs indien zou blijken dat aan een ander uitgangspunt voor een gemeenschappelijke heffingsgrondslag de voorkeur moet worden gegeven, blijven de werkzaamheden binnen het IFRS-kader nog altijd relevant.
-

Voorstellen van de Commissie om bij de ontwikkeling van een gemeenschappelijke EU-heffingsgrondslag vooruitgang te boeken

- **Afhankelijkheid van de verslaggeving:** (Van toepassing ongeacht of een heffingsgrondslag op basis van de IFRS of anderszins wordt vastgesteld). **Er dient een gedetailleerde externe of interne studie** (naargelang van de middelen van de Commissie) **te worden verricht naar** de verhouding tussen de huidige verslaggevingsregels en de heffingsgrondslag in alle lidstaten. De resultaten moeten worden besproken met een groep van deskundigen uit de lidstaten. Hierbij moet ook de

mogelijkheid dat meer afstand wordt genomen van de verslaggeving (minder afhankelijkheid), aan de orde worden kunnen gesteld . De opdracht van deze deskundigengroep kan worden uitgebreid met **technische werkzaamheden over de fiscale implicaties van de IFRS**. Hierbij zou worden gekeken naar de implicaties van de individuele IFRS voor de belastingheffing onder het huidige belastingstelsels en worden gezocht naar een oplossing op Gemeenschapsniveau in plaats van vijftien, of vijftientig, afzonderlijke oplossingen.

- **De gedetailleerde belastingbeginselen die moeten worden toegepast:** (Van toepassing op elke gemeenschappelijke heffingsgrondslag, doch te onderzoeken vanuit de invalshoek met de IFRS als neutraal uitgangspunt). Oprichting van een deskundigengroep om specifieke aspecten van de heffingsgrondslag (bijvoorbeeld fiscale afschrijvingen) te bespreken. De samenstelling van de groep kan voortdurend wijzigen afhankelijk van het onderwerp dat wordt besproken ("deelneming en vertegenwoordiging bij toerbeurt"). Alle kwesties moeten worden besproken door deskundigen uit alle lidstaten en de accountantsbranche moet worden geraadpleegd voor een specifieke IFRS-input.

Het moet worden benadrukt **dat zonder adequate steun van de lidstaten** (die weinig te verliezen en alles te winnen hebben bij een actievere participatie) **weinig vooruitgang kan worden geboekt**. Voorts dient de betrokkenheid van de particuliere sector te worden gewaarborgd door de deelname van beroeps- en brancheorganisaties uit de EU aan de deskundigengroep.

4.4. Toewijzing van het aandeel van de verschillende lidstaten in de heffingsgrondslag

Een mechanisme voor de verdeling van de heffingsgrondslag is essentieel.

Bij de vaststelling van een geconsolideerde heffingsgrondslag staat het **mechanisme voor de verdeling van de heffingsgrondslag over de lidstaten** centraal. Dit mechanisme moet billijk en transparant en administratief zo eenvoudig mogelijk zijn. Het moet op gezonde economische beginselen steunen en kunnen rekenen op de politieke goedkeuring van de lidstaten. Momenteel is het zo dat een groep van ondernemingen in elke lidstaat een afzonderlijke heffingsgrondslag moet berekenen. De verrekenprijs die voor elke grensoverschrijdende transactie tussen de vennootschappen van een groep wordt gehanteerd, is belangrijk, omdat hij medebepalend is voor de verdeling van de belastbare winsten . Die prijs moet volgens het 'arm's length'-beginsel worden vastgesteld en door de respectieve belastingdiensten worden aanvaard. De 'EU-heffingsgrondslag' wordt dus eigenlijk verdeeld door gebruik te maken van afzonderlijke verslaggeving, op basis waarvan de individuele nationale heffingsgrondslagen afzonderlijk worden berekend en waarin de grensoverschrijdende transacties tussen verbonden entiteiten op basis van het arm's length-beginsel worden geboekt. Eén van de mogelijke voordelen van een geconsolideerde heffingsgrondslag bestaat erin dat afzonderlijke verslaggeving binnen de interne markt overbodig wordt, omdat de verdeling van de 'EU-heffingsgrondslag' over de lidstaten op een andere manier gebeurt. De groep stelt slechts één enkele EU-heffingsgrondslag vast voor al zijn activiteiten binnen de EU en deze algemene grondslag wordt via een

eenvoudige verdeelsleutel over de betrokken lidstaten verdeeld (d.w.z. dat aan iedere lidstaat zijn aandeel in de grondslag wordt "toegerekend"). De gebruikte formule zou worden samengesteld uit economische factoren. De Commissie onderzoekt momenteel hoe die factoren moeten worden gekozen en welk gewicht zij moeten krijgen.

Verdeling op microniveau: op basis van de toegevoegde waarde of aan de hand van een formule.

Ofschoon de verdeling van de heffingsgrondslag in theorie op macroniveau kan gebeuren, dat wil zeggen op het niveau van de lidstaten, waren **de werkzaamheden gericht op de verdeling op microniveau, dat wil zeggen op het niveau van de ondernemingen.** Op dit microniveau bestaan er twee mogelijkheden voor de verdeling: ofwel op basis van de toegevoegde waarde, ofwel aan de hand van een formule.

Een stelsel op basis van de toegevoegde waarde zou mogelijk zijn in de EU.

In de EU **verdient de mogelijkheid de heffingsgrondslag te verdelen op basis van de toegevoegde waarde aandacht vanwege het bestaande stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (BTW).** De ondernemingen verzamelen al veel van de vereiste informatie voor BTW-doeleinden, al zouden wel aanpassingen nodig zijn voor invoer, uitvoer en waardeverminderingen. Ook de kosten van arbeid zouden moeten worden opgenomen, en een stelsel op basis van de toegevoegde waarde zou in wezen een stelsel op basis van oorsprong moeten zijn, waarin ook de uitvoer is opgenomen volgens de toegevoegde waarde van de exporteur, in plaats van het bestaande BTW-stelsel, dat gebaseerd is op bestemming. Met een dergelijk toerekeningssysteem is echter nog niet veel ervaring opgedaan en ook het onderzoek is minder ver gevorderd.

Toerekening op basis van een formule: kernpunten.

De meeste aandacht is uitgegaan naar het toerekeningsmechanisme aan de hand van een formule, dat al in verschillende landen wordt toegepast. Het meest ontwikkelde voorbeeld is in de VS te vinden. **Bij de werkzaamheden werd in hoofdzaak gezocht naar de grondbeginselen en de problemen waarvoor een oplossing moet worden gevonden.**

Nadere verklaring van een aantal gebruikte termen

Consolidatie - De samenvoeging van een aantal vennootschappen in een groep. Een groep kan eng worden gedefinieerd, waarbij uitsluitend naar de juridische eigendom wordt gekeken, of ruimer, waarbij ook rekening wordt gehouden met wie het beheer voert en de controle uitoefent.

Unitary taxation (belastingheffing van een eenheid) en *gecombineerde verslaggeving* - Een categorie van consolidatie, die verder gaat dan de wettelijke definitie van een geconsolideerde groep, waarbij binnen de geconsolideerde groep slechts die entiteiten of verrichtingen worden gecombineerd die economisch geïntegreerd zijn. De gecombineerde entiteit presenteert één enkel

gecombineerd verslag.

Economische integratie – als onderdeel van de eenheidsdefinitie - Een subjectief concept waarvan definitie en interpretatie kunnen wijzigen. Ondernemingsactiviteiten moeten geïntegreerd zijn en/of tot elkaar bijdragen. Dit kan naast economische integratie of onderlinge afhankelijkheid ook operationele integratie vergen. Dit concept staat ook bekend als de ‘three unities test’ (eigendom, verrichtingen, gebruik) en kan worden uitgebreid met criteria als functionele integratie, gecentraliseerd beheer en schaalvoordelen. Een fabrikant kan bijvoorbeeld een sterk ontwikkeld financieel departement hebben dat werkelijk als een bank functioneert: moeten dan alle liquiditeitsoperaties in de gecombineerde verslaglegging worden opgenomen?

De definitie van de geconsolideerde groep is complex en kan verder reiken dan alleen de juridische eigendom.

De voordelen van consolidatie zijn al uitgebreid besproken in vorige documenten van de Commissie, maar er is nog steeds **geen precieze definitie van een geconsolideerde groep gegeven**. Een definitie die alleen maar gebaseerd is op de juridische eigendom met de vaststelling van drempels, bijvoorbeeld 50% of 100%, is waarschijnlijk onvoldoende, aangezien het risico op manipulatie te groot is, zodat een aanvullende toetsing van het beheer en de controle nodig kan zijn. Bij de *unitary taxation*, dat een aantrekkelijker concept lijkt en dat een ruimere definitie hanteert die ook in de toetsing van de mate van economische integratie voorziet, wordt echter een subjectief element ingevoerd dat tot onzekerheid en complexiteit kan leiden waardoor de voordelen uiteindelijk teniet kunnen worden gedaan.

Niet alle inkomsten moeten noodzakelijkerwijs in de formule worden betrokken.

Niet alleen aan de definitie van de groep, maar ook aan **de definitie van de inkomsten moet aandacht worden besteed**. Niet alle inkomsten hoeven noodzakelijkerwijs te worden verdeeld of toegerekend en er moet daarom een onderscheid worden gemaakt tussen de te verdelen of toe te rekenen inkomsten (bedrijfs- of ‘actieve’ inkomsten) en de inkomsten die alleen maar worden toegewezen (niet-bedrijfs- of ‘passieve’ inkomsten). Een voorbeeld hiervan zijn de inkomsten uit immateriële goederen, zoals octrooien die in sommige toerekeningmechanismen op basis van een formule kunnen worden toegewezen aan de octrooihoudende entiteit in plaats van over de groep te worden verdeeld. De vraag of dit al dan niet de beste aanpak is en hoe potentiële manipulatie kan worden voorkomen, blijft onbeantwoord en is misschien het meest onbevredigende aspect van toerekening op basis van een formule.

In de hele EU moeten de formules dezelfde factoren en wegingscoëfficiënten hebben.

Ofschoon uit het voorbeeld van de VS blijkt dat toerekening op basis van een formule zonder gestandaardiseerde factoren en wegingscoëfficiënten mogelijk is, wordt thans algemeen aanvaard dat dit niet ideaal is. **Er wordt dan ook vooropgesteld dat in de EU dezelfde factoren en wegingscoëfficiënten worden toegepast**. Dit betekent niet noodzakelijkerwijs dat alle industrieën dezelfde formule gebruiken, maar wel dat overal in de EU dezelfde sectorspecifieke formules worden gehanteerd. Ofschoon een wereldwijd toerekeningsmechanisme in theorie de voorkeur geniet, moet vanwege de complexiteit van de materie het onderzoek op een EU-stelsel worden toegespitst (soms ook ‘water's edge’ genoemd). Dit veronderstelt weliswaar dat een

onderscheid wordt gemaakt tussen activiteiten binnen de EU en activiteiten buiten de EU, doch in dit stadium is het onrealistisch naar een globaal stelsel te streven.

De keuze van de factoren en de wegingscoëfficiënten vereist zorgvuldig overleg.

De keuze van de factoren en de wegingscoëfficiënten is fundamenteel. Als belasting wordt geheven volgens een toerekeningsmechanisme op basis van een formule, worden effectief de factoren belast en een dergelijk systeem moet derhalve zo dicht mogelijk aangrijpen op de inkomstenbron. De traditionele formule met drie factoren – verkoop, kapitaal en arbeid – vormt een nuttig uitgangspunt om de potentiële distorsies te onderzoeken die als gevolg van de formule kunnen ontstaan. Alle drie de factoren weerspiegelen de capaciteit om inkomsten te genereren, ofschoon zij alle drie ook gevoelig zijn voor mogelijke manipulatie (net als de verrekenprijs in het systeem van afzonderlijke verslaggeving), en het is moeilijk een juiste balans te vinden.

De economische impact op de individuele lidstaten moet worden bepaald.

Zelfs wanneer deze kwesties in theorie zijn opgelost, dat wil zeggen wanneer de begrippen groep en inkomsten gedefinieerd zijn en de factoren en de wegingscoëfficiënten zijn vastgesteld, **moeten de gevolgen ervan voor het ‘aandeel’ van de lidstaten in de heffingsgrondslag worden onderzocht.** Terwijl het effect van de verschillende factoren en definities enz., in aparte modellen kunnen worden bestudeerd, zijn er twee aspecten die bijzonder moeilijk kunnen worden onderzocht. Het ene aspect is het dynamische effect: hoe zullen ondernemingen reageren en hun investeringsstrategie of vennootschapsstructuur wijzigen naargelang van de toerekeningsformule waarmee zij te maken krijgen? Het tweede aspect, dat ten dele met het eerste samenhangt, gaat over de vraag in welke mate de verdeling van de ‘EU-heffingsgrondslag’ over de lidstaten zou verschillen van de huidige verdeling.

De lidstaten moeten hun huidige aandeel in de heffingsgrondslag kunnen vergelijken met hun waarschijnlijke aandeel in elk mogelijk nieuw stelsel.

De eerste vraag is niet nieuw: bij het uitstippelen van het fiscaal beleid moet al rekening worden gehouden met de mogelijke gedragingen van ondernemingen naar aanleiding van wijzigingen van de belastingwetgeving, en met een uniform toerekeningsmechanisme op basis van een formule wordt de belastingconcurrentie tussen de lidstaten transparanter en gemakkelijker voorspelbaar. De tweede vraag, namelijk wat de impact op de individuele lidstaten zou zijn bij een overgang naar een nieuwe methode voor de verdeling van de ‘EU-heffingsgrondslag’, is moeilijker. Indien een voldoende eerlijk en sterk mechanisme kan worden overeengekomen, kan worden betoogd dat de wijzigingen in de verdeling niet meer zijn dan correcties op het huidige stelsel dat gebaseerd is op afzonderlijke verslaggeving. **Het is echter niet realistisch te verwachten dat de lidstaten onderhandelingen zullen aanvatten over een nieuwe methode zonder over een vergelijking van het oude systeem (afzonderlijke verslaggeving) met het nieuwe (toerekening op basis van een formule) te beschikken.**

Voor deze

Helaas heeft de Commissie tot op heden die vergelijking nog niet

vergelijking moeten de ondernemingen en de lidstaten nauw samenwerken.

kunnen maken. De huidige verdeling van de heffingsgrondslag op het niveau van de individuele onderneming wordt niet openbaar gemaakt. Zelfs indien deze informatie beschikbaar was, dan nog zou het een titanenwerk zijn om aan de hand van reële bedrijfsgegevens een herberekening te maken om de nieuwe verdeling van de heffingsgrondslag te kennen. Sommige gegevens zijn commercieel beschikbaar, maar **een deel van het antwoord lijkt bij de ondernemingen en de lidstaten zelf te liggen**. Indien deze informatie beschikbaar werd gesteld, daarom niet noodzakelijkerwijs per individuele onderneming per lidstaat maar misschien per sector, dan zou enige vooruitgang kunnen worden geboekt.

Voorstellen van de Commissie om vooruitgang te boeken bij de ontwikkeling van een mechanisme om de lidstaten hun respectieve aandeel in de heffingsgrondslag toe te rekenen

Het onderzoek moet worden uitgebreid tot de mogelijkheden van een 'toerekening' op basis van de toegevoegde waarde.

Het onderzoek naar de toerekening op basis van een formule moet worden voortgezet, met name wat betreft:

- de definities van groep en inkomsten;
- de factoren van de formule en de weging van die factoren.

In het onderzoek moet een theoretisch economisch model worden gemaakt.

Er moet een aanvang worden gemaakt met besprekingen met de lidstaten en de ondernemingen over de vraag hoe 'reële' informatie kan worden verkregen over de huidige verdeling van de EU-heffingsgrondslag.

De financiële implicaties van de diverse mechanismen moeten in modellen worden beschreven door in het bovengenoemde theoretische model 'reële informatie' in te voeren.

4.5. Een Europese belastingregeling voor de Societas Europaea?

De eerste reacties op een proefproject voor de Europese vennootschap waren zeer positief ...

Op de eerdergenoemde European Company Tax Conference in april 2002 leek het idee van de Commissie om met de **Europese vennootschap/Societas Europaea (SE) een proefproject in verband met de gemeenschappelijke EU-heffingsgrondslag** uit te voeren, op veel bijval te kunnen rekenen. Om te beginnen was men het erover eens dat de toepassing van de nieuwe regeling op een beperkt aantal ondernemingen **kan zorgen voor nuttige praktische informatie** vooraleer een verreikende algemene invoering wordt overwogen. Voorts betogen de vertegenwoordigers van het bedrijfsleven zo goed als unaniem dat **zonder duidelijke EU-belastingregels het statuut van de Europese vennootschap waarschijnlijk geen praktisch voordeel zal opleveren**.

... maar de afweging van de pro's en contra's is

In het daaropvolgende **debat**, dat werd gehouden via de workshop en de raadpleging over de geschiktheid van de IAS voor de ontwikkeling van een dergelijke heffingsgrondslag, bleken de **meningen sterker verdeeld**, uiteenlopend van een volledige en principiële afwijzing van

*complexer
geworden.*

het idee tot voorzichtige steun. Veel waarnemers zijn van mening dat de keuze van de SE voor het proefproject enigszins arbitrair is en niet gerechtvaardigd wordt door de essentiële kenmerken van deze nieuwe rechtsvorm. Ondernemingen die zich in feite of in rechte niet gemakkelijk tot een SE kunnen omvormen, worden gediscrimineerd. Toch biedt het **idee van een proefproject diverse voordelen** die grotendeels niet in twijfel worden getrokken. Terwijl de problemen die nog moeten worden opgelost precies dezelfde zijn voor een SE als voor elke andere onderneming, met name wat het noodzakelijke **toerekeningsmechanisme** betreft, wordt erkend dat een nieuwe rechtsvorm, die in diverse opzichten met een 'schone lei' moet beginnen, de overgangsproblemen gemakkelijker zal kunnen worden aangepakt. Voorts kan het feit dat **problemen in verband met consolidatie** mogelijkserwijs worden voorkomen, een belangrijk praktisch voordeel van het proefproject vormen³⁵.

*Toch blijft het
idee
aantrekkelijk.*

*De diensten van
de Commissie
onderzoeken
mogelijke
discriminatie-
kwesaties vanuit
verschillende
invalshoeken.*

Mogelijke problemen in verband met **mededinging en discriminatie** kunnen het proefproject met de SE '**maken of breken**'. Of deze problemen zich al dan niet zullen voordoen, en zo ja, of deze aanleiding geven tot juridische problemen, blijft **in wezen een open vraag**. Ook hier lopen de meningen in het debat en in de fiscale vakliteratuur sterk uiteen. Om deze redenen heeft de Commissie een externe studie uitbesteed die over deze kwesaties en alle relevante daarmee samenhangende vraagstukken een gedetailleerd **deskundig juridisch advies** moet geven³⁶. Met name moet worden onderzocht of deze problemen kunnen worden voorkomen door een optionele **regeling**. Het resultaat van deze studie wordt begin 2004 verwacht.

*Het proefproject
en de optie van
een gemeen-
schappelijke
heffingsgrond-
slag zouden niet
onmiddellijk
beschikbaar zijn
voor de SE ...*

De Commissie is nog steeds van mening dat het **idee** van een op passende wijze opgezet proefproject waarin voor ondernemingen die onder het statuut van de Europese vennootschap zijn opgericht, een gemeenschappelijke heffingsgrondslag op EU-niveau van toepassing is, **verder moet worden onderzocht**. Of er vooruitgang wordt geboekt, hangt nu af van de technische vooruitgang op andere gebieden (namelijk het opstellen van de regels inzake de heffingsgrondslag en een mogelijke verdeelsleutel), enerzijds, en van de uiteindelijke beoordeling door de Commissie van het discriminatievraagstuk anderzijds. Dit betekent dat het onmogelijk zal zijn om tegen de inwerkingtreding van het statuut van de Europese vennootschap op 8 oktober 2004 over volledig uitgewerkte en operationele regels inzake de EU-heffingsgrondslag te beschikken. De **besluitvorming in dit verband moet tot 2005 worden uitgesteld**. Het is dan ook in dit stadium te vroeg om de praktische aspecten van een eventueel proefproject in detail uit te werken.

*... maar het
idee wordt
verder
bestudeerd,*

³⁵ Een SE kan als één enkele entiteit in de EU werken, zonder voor consolidatie afzonderlijke jaarrekeningen per vaste inrichting te moeten opstellen.

³⁶ Uiteraard loopt deze studie op geen enkele wijze vooruit op de standpunten of besluiten van de Commissie op dit gebied, met name wat de verenigbaarheid betreft van een toekomstige belastingregeling voor de SE-met de Verdragsregels.

... en de oprichting van Europese vennootschappen zal door de EU-belastingwetgeving in de hand worden gewerkt.

Zoals gezegd zal de oprichting van Europese vennootschappen op fiscaal gebied evenwel gemakkelijker worden **door passende technische aanpassingen in de huidige EU-wetgeving inzake vennootschapsbelasting voor 1 januari 2005**, tenminste voorzover de Raad de nodige besluiten in die zin neemt. Deze nieuwe rechtsvorm zal dus geen hinder of onnodig nadeel ondervinden bij een zekere vertraging van de "alomvattende" oplossing.

5. CONCLUSIE EN PRIORITEITEN VOOR DE KOMENDE JAREN

De algemene beoordeling van de tweeledige strategie op het gebied van vennootschapsbelasting van de Commissie is positief ...

Bij de algemene beoordeling van haar strategie komt de Commissie tot de conclusie dat haar **tweeledige strategie op het gebied van vennootschapsbelasting** na twee jaar werk nog altijd de **beste aanpak** blijft om de huidige problemen op het gebied van belastingen in de interne markt aan te pakken, en dat zij de beloofde acties en initiatieven heeft ondernomen en genomen. **De aanzet tot de beoogde maatregelen is gegeven** en de vooruitgang hangt nu in grote mate af van de andere EU-instellingen, met name de Raad. De overblijvende problemen zullen in 2004 worden aangepakt. Het gaat om initiatieven in verband met belastingverdragen en de grensoverschrijdende verliescompensatie. Voorts zal de Commissie meer aandacht besteden aan de ontwikkelingen voor het Europese Hof van Justitie en zal in dit verband meer beleidsinitiatieven nemen.

... maar haar succes zal uiteindelijk afhangen van de bereidheid van alle actoren om op constructieve wijze bij te dragen.

De werkzaamheden op de langere termijn **betreffende de 'alomvattende'** benaderingen verlopen begrijpelijkerwijs trager . Dit is deels te wijten aan de terughoudendheid van de lidstaten, die uiteraard voorzichtig zijn wanneer het gaat om dergelijke verreikende plannen op lange termijn. De technische moeilijkheden in verband met sommige concepten die in 2001 door academici en/of vertegenwoordigers van het bedrijfsleven werden bepleit, moeten nog steeds worden opgelost. De Commissie gelooft nog steeds dat er in de directe toekomst geen grote doorbraak zal plaatsvinden maar **op specifieke gebieden kan nu wel vooruitgang mogelijk zijn** (bijvoorbeeld het 'Home State Taxation'-**proefproject** voor midden- en kleinbedrijven) waardoor technische verfijningen mogelijk worden en praktische ervaring kan worden opgedaan. De technische **werkzaamheden voor het langetermijndoel** van een gemeenschappelijke geconsolideerde EU-heffingsgrondslag **zullen worden voortgezet** en afhankelijk van de politieke steun **zelfs worden versneld**. In dit verband kan **'nauwere samenwerking'**³⁷ tussen een groep lidstaten verdere vooruitgang in de hand werken. Wanneer de relevante voorstellen verder zijn uitgewerkt, is het goed mogelijk dat, als een akkoord tussen de vijftientig lidstaten niet binnen bereik ligt, een 'nauwere samenwerking' nuttig zal zijn voor de

³⁷ Artikelen 43-45 van het Verdrag betreffende de Europese Unie ('Verdrag van Nice') en artikel I-43, III-322-329 van het Ontwerpverdrag tot vaststelling van een Grondwet voor Europa.

tenuitvoerlegging van de maatregelen.

In deze context en gelet op het economische belang van de hervorming van de EU-vennootschapsbelasting voor de verbetering van de interne markt in zijn geheel en voor de bevordering van economische groei en het creëren van arbeidsplaatsen, blijft de Commissie zich inzetten voor een voortdurende grondige technische analyse en een constructief politiek debat. Beide elementen zijn van cruciaal belang om bevredigende vooruitgang te boeken.