

Særberetning

Bekæmpelse af skadelige skatteordninger og selskabers skatteundgåelse

EU har etableret en første forsvarslinje, men der er mangler i gennemførelsen og overvågningen af foranstaltningerne



DEN
EUROPÆISKE
REVISIONSRET

Indhold

	Punkt
Resumé	I-IX
Indledning	01-21
Skadelige skatteordninger og selskabers skatteundgåelse - i EU-perspektiv	01-05
EU-foranstaltninger og -instrumenter	06-15
Roller og ansvarsområder	16-21
Revisionens omfang og revisionsmetoden	22-30
Bemærkninger	31-92
Der er indført en fælles retlig EU-ramme, men der mangler vejledning, som kan afklare de juridiske tvetydigheder	31-53
Lovgivningen flugter stort set med den internationale udvikling, men der er fortsat betydelige tvetydigheder, når det gælder anvendelsen af reglerne	32-43
Der mangler retningslinjer for, hvordan retsakterne skal gennemføres og anvendes	44-48
Kommissionen fører tilstrækkeligt tilsyn med indarbejdelsen af EU-retten i national lovgivning, men den har endnu ikke foretaget omfattende evalueringer	49-53
Medlemsstaterne udveksler automatisk DAC 6-oplysninger, men anvender dem kun i begrænset omfang	54-66
DAC 6-rapporteringsprocesserne er på plads, men kvalitetskontrollen er ikke konsekvent i de besøgte medlemsstater	55-58
Der er svagheder i kvaliteten af de automatisk udvekslede DAC 6-oplysninger	59-63
De reviderede medlemsstater har udarbejdet sanktionssystemer for manglende overholdelse af DAC 6, men de har endnu ikke anvendt dem	64-66
Adfærdskodeksgruppens arbejde fører til lovgivningsmæssige ændringer, men resultaterne er begrænsede	67-84
Kommissionen udfylder sin begrænsede rolle, når det gælder dens støtte til Adfærdskodeksgruppen	70-74

Medlemsstaterne gennemførte henstillinger om at afvikle skadelige skatteordninger, men rollback-perioderne og overgangsperioderne var i nogle tilfælde lange	75-79
Medlemsstaterne træffer defensive foranstaltninger over for ikkesamarbejdsvillige jurisdiktioner, men der er ingen ensartet tilgang	80-84
Der findes ingen passende ramme for resultatovervågning til at kontrollere effekten af de EU-foranstaltninger, der er truffet	85-92
I enkelte tilfælde blev virkningen af skatteundgåelse og skatteunddragelse anslået i EU-projekter, men der findes ingen fælles EU-ramme for resultatovervågning	86-90
Kun én af de fem besøgte medlemsstater havde en resultatramme til at vurdere foranstaltningernes effektivitet	91-92
Konklusioner og anbefalinger	93-101

Bilag

Bilag I - Vores revisionsmetode for så vidt angår Kommissionen

Bilag II - Vores revisionsmetode i medlemsstaterne

Bilag III - EU-lovgivningen sammenlignet med OECD's/G20's BEPS-standarder

Bilag IV - Foranstaltninger til bekæmpelse af skatteundgåelse indført ved ATAD

Bilag V - Risiko for forskellige fortolkninger af DAC 6-bestemmelserne om kriteriet om det primære formål og kendetegn (bilag IV til direktivet)

Bilag VI - Operationelle problemer i forbindelse med DAC 6-indberetning ved hjælp af EU-XML-skemaet

Bilag VII - Risiko for forskellige fortolkninger af spørgsmål vedrørende TDRD's udformning

Bilag VIII - Fiscalisprogrammerne og ATAD, DAC 6 og TDRD

Bilag IX - EU's adfærdskodeks for erhvervsbeskatning - kriterier for vurdering af potentielt skadelige skattebegunstigelsesforanstaltninger

Bilag X - Kommissionens rolle i forbindelse med Gruppen vedrørende Adfærdskodeksen

Forkortelser

Glossar

Kommissionens svar

Tidslinje

Revisionsholdet

Resumé

I Skadelige skatteordninger og selskabers skatteundgåelse er økonomiske forhold, som ikke kun er væsentlige på EU-plan, men også udgør en udfordring på verdensplan. Et lands skatteordning betragtes som skadelig, når den har negative virkninger såsom udhuling af det udenlandske skattegrundlag eller en urimelig fordeling af skattebyrden. Sådanne ordninger kan føre til betydelige skattemæssige tab for EU-medlemsstaterne og forvridninger på det indre marked.

II Som en første forsvarslinje har EU indført en retlig ramme, og EU anvender desuden andre støtteinstrumenter til at bekæmpe skadelige skatteordninger og selskabers skatteundgåelse. EU-medlemsstaternes nationale regeringer kan i vid udstrækning frit udforme deres egne skattelove og -systemer, og EU kan kun gribe ind, hvis det indre markeds funktion påvirkes. Inden for disse rammer er Europa-Kommissionen ansvarlig for at håndhæve EU-retten og overvåge, koordinere og harmonisere medlemsstaternes tiltag.

III Ved denne revision vurderede vi, om EU-rammen er tilstrækkelig inden for EU's begrænsede kompetencer inden for direkte beskatning. Vi vurderede således hensigtsmæssigheden af de foranstaltninger og mekanismer, der anvendes i EU af både Kommissionen og medlemsstaterne. Vi fokuserede navnlig på udformningen og gennemførelsen af tre direktiver (direktivet om bekæmpelse af skatteundgåelse, den femte ændring af direktivet om administrativt samarbejde på beskatningsområdet (DAC 6) og direktivet om skattetvistbilægelsesmekanismer) mellem 2019 og 2023. Vi undersøgte også, om medlemsstaterne og Kommissionen opfyldte deres forpligtelser med hensyn til den ikke juridisk bindende EU-adfærdskodeks for erhvervsbeskatning, og vurderede, om de på effektiv vis overvågede resultatet af deres politikker inden for det område, vi reviderede.

IV Vi udførte denne revision, fordi de EU-foranstaltninger, der er truffet for at bekæmpe skadelige skatteordninger og selskabers skatteundgåelse, ikke er blevet dækket fuldt ud af Revisionsrettens revisioner på trods af større økonomisk relevans og større vigtighed på EU's dagsorden. Vores tidligere arbejde på området fokuserede på de procedurer, der blev indført med direktivet om administrativt samarbejde på beskatningsområdet (DAC 1-5, [særberetning 03/2021](#)). I forbindelse med denne revision udvidede vi analysens omfang til at omfatte en bredere vifte af foranstaltninger med henblik på at forbedre deres effektivitet, hvilket i sidste ende har til formål at sikre, at det rette skattebeløb betales i den rette medlemsstat.

V Vi konkluderer samlet set, at den etablerede EU-ramme fungerer som en nødvendig første forsvarslinje, der inden for EU's begrænsede kompetencer understøtter bekæmpelsen af skadelige skatteordninger og selskabers skatteundgåelse. Der er imidlertid mangler i den måde, hvorpå EU-foranstaltningerne blev udarbejdet og gennemført, og der findes ikke noget passende overvågningssystem til at vurdere deres effektivitet.

VI Vi bemærker, at Kommissionen i de seneste år har fremmet den retlige ramme for bekæmpelse af skadelige skatteordninger og selskabers skatteundgåelse på EU-plan. Vi fandt imidlertid uklare definitioner og huller, der har resulteret i forskellige fortolkninger i medlemsstaterne. Kommissionen fører effektivt tilsyn med indarbejdelsen af EU-lovgivningen i national ret, men visse igangværende evalueringer er længe ventet. Vores vigtigste revisionsresultater på medlemsstatsniveau vedrører gennemførelsen af DAC 6. Vi konstaterede, at de fem besøgte medlemsstater udvekslede skatteoplysninger om potentielt skadelige grænseoverskridende ordninger, men kun foretog begrænset datakvalitetskontrol og kun gjorde begrænset brug af de modtagne oplysninger.

VII Kommissionen yder tilfredsstillende bistand til Gruppen vedrørende Adfærdskodeksen i forbindelse med vurderingen af potentielt skadelige skatteordninger, men dens rolle var meget begrænset på tidspunktet for revisionen. Medlemsstaterne ophæver deres skadelige skatteordninger, når denne gruppe anbefaler det. I mange tilfælde var perioden for gennemførelse af ophævelsen imidlertid længere end de to år, som EU-Rådet anbefaler. Dette indebærer en risiko for, at selskaber nyder godt af urimelige skattefordele i længere perioder.

VIII Vi konstaterede også, at Kommissionen og fire af de fem besøgte medlemsstater ikke havde en passende tilgang til at måle resultaterne af de værktøjer, der anvendes til at bekæmpe skadelige skatteordninger og selskabers skatteundgåelse i EU. Manglen på passende rammer for resultatovervågning forhindrede dem i at måle og vurdere deres indsats og anvende ressourcer der, hvor der er størst behov for dem.

IX Vi anbefaler, at Kommissionen:

- præciserer EU's retlige ramme
- forbedrer DAC 6-rapporternes kvalitet
- sikrer, at sanktionernes virkning er passende

- øger sin støtte til Gruppen vedrørende Adfærdskodeksen
- overvåger resultaterne og virkningen af bekæmpelsen af skadelige skatteordninger og selskabers skatteundgåelse.

Indledning

Skadelige skatteordninger og selskabers skatteundgåelse - i EU-perspektiv

01 På EU's indre marked påvirkes hver medlemsstats nationale skattesystem af andre skattejurisdiktioner, navnlig når disse jurisdiktioner tilbyder skattefordele for at tiltrække virksomheder, enkeltpersoner eller kapital til deres område. Enhver national skatteforanstaltning, der øger et lands skattesystems konkurrenceevne i forhold til et andet lands, er en form for skattekonkurrence.

02 Skattekonkurrence i form af skadelige skatteordninger giver anledning til bekymring for EU, hvis den fører til uønskede konsekvenser, navnlig konkurrenceforvridning på EU's indre marked. En skatteordning er skadelig, når den har negative virkninger såsom udhuling af udenlandske skattegrundlag eller en urimelig fordeling af skattebyrden (jf. [tekstboks 1](#)).

Tekstboks 1

Modeller for skadelige skattepraksis

Hvis et land ønsker at gøre sit skattesystem mere konkurrencedygtigt, kan det iværksætte visse skatteforanstaltninger. Sådanne foranstaltninger er legitime, men der er risiko for, at de vil skade EU's indre marked, hvis deres struktur forvrider handel og investeringer og udhuler andre nationale skattegrundlag.

Et studie fra Europa-Parlamentet fra 2021, "[Harmful tax practices within the EU: definition, identification and recommendations](#)", identificerede syv skatteforanstaltninger, som medlemsstaterne anvender, og som i visse tilfælde kan betragtes som skadelige skattepraksis:

- nedsættelse af selskabsskattesatserne (såkaldt "kapløb mod bunden")
- patentboksordninger
- strukturer til oprettelse af skuffeselskaber
- fiktive rentefradragsordninger
- ordninger for fritagelse af udenlandsk indkomst
- ordninger for særlige økonomiske områder
- afgørelser i skattespørgsmål.

03 Når skatteyderne anvender lovlige metoder til at minimere den skyldige skat, kaldes det skatteundgåelse. Det globaliserede økonomiske miljø har afstedkommet forretningsmodeller og selskabsstrukturer af stadig stigende kompleksitet, hvilket har gjort det lettere for multinationale virksomheder at flytte overskud på tværs af grænserne og undgå selskabsbeskatning. Hvis et selskab anvender misforhold og kløfter mellem nationale skattesystemer til aggressiv skatteplanlægning, udgør det en form for skadelig selskabsskatteundgåelse.

04 Skadelige skatteordninger og selskabers skatteundgåelse medfører, at skatteydere, der ikke er i stand til at gøre brug af aggressive skatteplanlægningsordninger eller lignende foranstaltninger, ender med at skulle kompensere for de "manglende" skatteindtægter ved at bidrage mere. De fører også til unfair konkurrence mellem selskaber og ulige vilkår mellem landene, hvilket meget vel kan føre til tab af skatteindtægter for EU-medlemsstaterne og forvridninger på det indre marked. Bekæmpelsen af disse forhold finder ikke udelukkende sted på EU-plan, men er en global udfordring. Derfor er en lang række nylige EU-tiltag på dette område

baseret på internationale aftaler såsom [OECD/G20's inklusive ramme vedrørende udhuling af skattegrundlaget og overførsel af overskud](#) (BEPS), som består af 15 tiltag, der har til formål at afbøde udfordringerne og fastsætte en international standard på dette område.

05 Der er kun få EU-data om skøn over skattetab som følge af skadelige skatteordninger og skatteundgåelse, og der foreligger ingen ajourførte skøn. I sin [årsrapport om beskatning for 2023](#) fremhævede Kommissionen de tab af selskabsskatteindtægter, der sker som følge af aggressiv skatteplanlægning og skatteundgåelse. Baseret på skøn fra 2013 kan skatteindtægtstabene beløbe sig til ca. 172,7 milliarder euro på verdensplan, hvoraf 68,2 milliarder euro er de tab, der forekommer i Europa. I undersøgelser vedrørende selskabsbeskatning anslås det, at det globale omfang af overførsel af overskud har resulteret i et samlet tab af skatteindtægter på 183-274 milliarder euro.

EU-foranstaltninger og -instrumenter

06 Bekæmpelse af skatteundgåelse og sikring af fair skattekonkurrence er for nylig kommet højere op på EU's dagsorden, selv om EU's tiltag ikke må undergrave medlemsstaternes beføjelser inden for direkte beskatning. EU's kompetencer er begrænset til at fastsætte generelle regler for medlemsstaternes skattepolitikker. I modsætning til de indirekte skatter indeholder EU-traktaterne ikke udtrykkeligt bestemmelser om harmonisering af de direkte skatter.

07 EU-traktaten indeholder bestemmelser om, at der skal træffes foranstaltninger på EU-plan, når Kommissionen konstaterer en forskel i medlemsstaternes retlige bestemmelser, regler eller administrative praksis, der direkte indvirker på det indre markeds oprettelse eller funktion ([artikel 115 i TEUF](#)). En række direktiver fastsætter generelle standarder på systemisk niveau og giver værktøjer, som skal støtte bekæmpelsen af skadelige skatteordninger og selskabers skatteundgåelse. Ud over retsakter i form af direktiver støttes EU's retlige ramme af soft law-instrumenter (som f.eks. EU's adfærdskodeks for erhvervsbeskatning eller landespecifikke henstillinger inden for rammerne af det europæiske semester), som ikke har nogen juridisk bindende virkning.

08 Grundlaget for den nuværende EU-ramme for støtte til bekæmpelse af skadelige skatteordninger og selskabers skatteundgåelse blev fastlagt af Kommissionen i en række skattepakker og handlingsplaner¹. Rådets konklusioner fra december 2015 understregede også behovet for at finde fælles, men fleksible løsninger på EU-plan, der er i overensstemmelse med de 15 tiltag i OECD's handlingsplan vedrørende udhuling af skattegrundlaget og overførsel af overskud (BEPS), som blev til OECD/G20's inklusive ramme vedrørende BEPS i juni 2016. Det reviderede projekt udvidede initiativets anvendelsesområde til at omfatte en bredere gruppe af lande end kun medlemmerne af OECD og har fastlagt en international standard på dette område.

09 De direktiver (vedtaget før den 1. januar 2019) på området direkte beskatning, som har fastsat regler for alle skatteydere underlagt selskabsskat i en medlemsstat, omfatter:

- direktivet om bekæmpelse af skatteundgåelse (**ATAD**) og ændringen heraf²
- den femte ændring af direktivet om administrativt samarbejde på beskatningsområdet (direktiv 2011/16/EU) (**DAC 6**)³
- direktivet om skattetvistbilægelsesmekanismer (**TDRD**)⁴.

10 ATAD har til formål at styrke det gennemsnitlige niveau af beskyttelse mod aggressiv skatteplanlægning ved at fastsætte regler, der har til formål at forhindre udhuling af skattegrundlaget i det indre marked og overførsel af overskud væk fra det indre marked, samt skabe et retfærdigt og gennemsigtigt skattemiljø på tværs af medlemsstaterne ved at harmonisere reglerne for skatteundgåelse. Direktivet adresserer forskellige former for skatteundgåelse, navnlig aggressive skatteplanlægningsstrategier, der udnytter forskelle i de nationale skattelovgivninger til at reducere et selskabs samlede skattepligt.

¹ Meddelelse fra Kommissionen til Europa-Parlamentet og Rådet, Et fair og effektivt system for selskabsbeskatning i Den Europæiske Union: 5 centrale indsatsområder (COM(2015) 302 final), og meddelelse fra Kommissionen til Europa-Parlamentet og Rådet, En handlingsplan for en retfærdig og enkel beskatning til støtte for genopretningsstrategien (COM(2020) 312 final).

² Rådets direktiv (EU) 2016/1164 (ATAD 1), som ændret ved Rådets direktiv (EU) 2017/952 (ATAD 2).

³ Rådets direktiv (EU) 2018/822 (DAC 6).

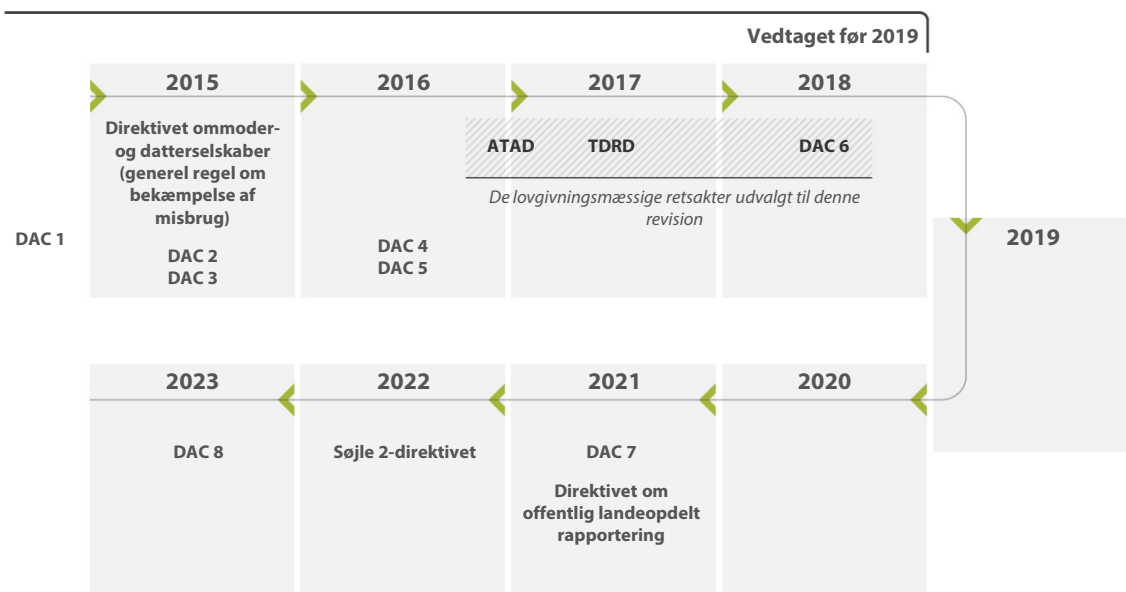
⁴ Rådets direktiv (EU) 2017/1852 (TDRD).

11 Rådets direktiv 2011/16/EU (DAC), som fastlagde retsgrundlaget for administrativt samarbejde inden for direkte beskatning i EU, kræver, at alle medlemsstater udveksler visse skatterelaterede oplysninger med hinanden. Med den femte ændring af direktivet (DAC 6) blev der indført obligatoriske oplysningskrav for potentielt skadelige grænseoverskridende ordninger for yderligere at styrke gennemsigtigheden på skatteområdet og bekæmpe aggressiv skatteplanlægning.

12 Kommissionens handlingsplan fra 2015 fokuserede i høj grad på foranstaltninger til at undgå udhuling af skattegrundlaget og overførsel af overskud, men opfordrede også til forbedrede mekanismer til afskaffelse af dobbeltbeskatning for at skabe vished og forudsigelighed for virksomhederne, eftersom dobbeltbeskatning i det indre marked kan have en negativ indvirkning på grænseoverskridende investeringer og føre til økonomiske forvridninger og ineffektivitet. TDRD har til formål at forbedre mekanismerne til bilæggelse af skattetvister mellem EU's medlemsstater ved at indføre fælles procedurer og frister og dermed sikre en mere gnidningsløs bilæggelse af skattetvister. Skatteydere, som er underlagt strengere skattetvistbilæggelsesmekanismer i én medlemsstat i forhold til andre, oplever en form for uretfærdig behandling. TDRD er derfor fra en skatteydere perspektiv afgørende for at begrænse denne uretfærdige behandling, som er til skade for dem, idet det skaber lige vilkår.

13 Andre relevante EU-retsakter (vedtaget før 2019) inden for direkte beskatning omfatter DAC 3 (automatisk udveksling af oplysninger om forhåndsgodkendte grænseoverskridende skatteafgørelser og forhåndsgodkendte prisfastsættelsesordninger), DAC 4 (landeopdelt rapportering) og direktivet om moder- og datterselskaber (herunder en regel om bekæmpelse af misbrug). EU's retlige ramme udvikler sig og bliver udvidet - den seneste udvikling er DAC 7, DAC 8, og vedtagelsen af søjle 2-direktivet om sikring af en minimumsskattesats for store multinationale virksomheder og store nationale koncerner i EU (jf. figur 1).

Figur 1 - Vedtagelse af relevant EU-lovgivning



Kilde: Revisionsretten.

14 Ud over de ovennævnte lovgivningsmæssige retsakter har Rådet (i 1997) vedtaget en EU-adfærdskodeks for erhvervsbeskatning ("kodeksen")⁵, som er et soft law-instrument. Medlemsstaterne opfordredes i denne kodeks til at samarbejde fuldt ud om at forhindre skatteunddragelse og skatteundgåelse ved at anvende dette mellemstatslige, ikke juridisk bindende instrument. Kodeksen spiller en særlig rolle med hensyn til at fremme fair skattekonkurrence både i og uden for EU. I 1998 nedsattes [Gruppen vedrørende Adfærdskodeksen](#) ("Adfærdskodeksgruppen") med henblik på at vurdere de skattebegunstigelsesforanstaltninger, som ville kunne falde ind under kodeksens anvendelsesområde. Gruppen består af højtstående repræsentanter fra medlemsstaterne og Kommissionen.

15 Herudover kan Kommissionen tage hånd om nationale skatteordninger, der tilskynder til aggressiv grænseoverskridende skatteplanlægning, og fremsætte landespecifikke henstillinger inden for rammerne af det europæiske semester, et andet soft law-instrument. Det europæiske semester er rammen for integreret overvågning og koordinering af økonomiske politikker og beskæftigelsespolitikker i hele EU.

⁵ [Konklusioner](#) vedtaget af Rådet (ECOFIN) den 1. december 1997 vedrørende skattepolitik (EFT C 2 af 6.1.1998).

Roller og ansvarsområder

16 Udformning og udvikling af skattepolitikker samt skatteopkrævning henhører under EU-medlemsstaternes kompetence. Bekæmpelse af skadelige skatteordninger og selskabers skatteundgåelse er imidlertid også prioriteter i EU's skattepolitik. Kommissionen spiller en rolle med mange facetter på dette område. Dens ansvarsområder omfatter overvågning, koordinering, harmonisering og håndhævelse, som har til formål at fremme fair skattekonkurrence og forhindre forvridding af det indre marked som følge af skadelige skatteordninger og selskabers skatteundgåelse.

17 Den ansvarlige tjenestegren i Kommissionen er Generaldirektoratet for Beskatning og Toldunion (GD TAXUD). I sin rolle som centralt ansvarligt organ inden for EU's bestræbelser på at skabe et retfærdigt og gennemsigtigt skattemiljø i EU's indre marked skal GD TAXUD:

- udarbejde lovgivningsforslag og føre tilsyn med gennemførelsen af lovgivningen i medlemsstaterne
- tilvejebringe mekanismer, systemer og elektroniske grænseflader, der gør det muligt at udveksle skatteoplysninger, og føre tilsyn med et centralt EU-register til udveksling af oplysninger om grænseoverskridende skatteordninger
- give retningslinjer og sikre en ensartet fortolkning og anvendelse af den relevante EU-lovgivning i medlemsstaterne
- analysere medlemsstaternes skatteordninger og fremsætte henstillinger til Adfærdskodeksgruppen vedrørende disse ordningers skadelighed
- analysere skatteordningerne i alle berørte tredjelande og foreslå, at de medtages på eller udelukkes fra [EU-listen over ikkesamarbejdsvillige skattejurisdiktioner](#).

18 Europa-Parlamentet overvåger løbende udviklingen inden for skatteunddragelse og skatteundgåelse og er aktivt gennem en række af sine udvalg, f.eks. det stående Underudvalg om Skatteanliggender (FISC) og *ad hoc*-undersøgelsesudvalgene. Rådets arbejdsgrupper og andre forberedende organer, der dækker disse områder, arbejder primært via Adfærdskodeksgruppen. Generelt vedtages EU's skattelovgivning med enstemmighed i Rådet efter at have taget hensyn til en udtalelse fra Europa-Parlamentets side.

19 Adfærdskodeksgruppen blev nedsat for at vurdere skatteforanstaltninger, der kan falde ind under anvendelsesområdet for EU's ikke juridisk bindende adfærdskodeks for erhvervsbeskatning ("kodeksen"). Gruppens hovedopgaver er at:

- identificere skattepraksis i EU's medlemsstater, som anses for at være skadelige for den fair konkurrence
- overvåge skatteordninger og vurdere, om de opfylder de fastlagte kriterier for fastlæggelse af skadelige skatteordninger
- fremme dialog og samarbejde mellem medlemsstaterne, så de kan dele bedste ordninger og koordinere deres indsats
- fremme gennemsigtighed ved at kræve, at medlemsstaterne giver oplysninger om deres skatteforanstaltninger og deres praksis i forbindelse med skatteafgørelser
- beskytte EU mod skadelige skatteordninger i tredjelande: Gruppen er ansvarlig for at udarbejde EU's liste over ikkesamarbejdsvillige skattejurisdiktioner.

20 EU-medlemsstaternes nationale regeringer kan i det store og hele frit udforme deres egne skattelove og -systemer. Al national lovgivning skal dog respektere visse grundlæggende principper såsom ikkeforskelsbehandling og fri bevægelighed på det indre marked.

21 Medlemsstaternes rolle er at:

- forvalte skattesystemerne
- gennemføre EU-foranstaltninger til bekæmpelse af skatteundgåelse, skatteunddragelse og overførsel af overskud
- indsamle og indberette de nødvendige skatteoplysninger
- dele bedste ordninger
- sikre fair skattekonkurrence på det indre marked.

Revisionens omfang og revisionsmetoden

22 Formålet med vores revision var inden for EU's begrænsede kompetencer på området direkte beskatning at vurdere, om EU har en passende ramme for bekæmpelse af skadelige skatteordninger og selskabers skatteundgåelse (jf. punkt [06](#)). Med henblik herpå vurderede vi hensigtsmæssigheden af de foranstaltninger og mekanismer, der anvendes i EU, idet vi fokuserede på udformningen og gennemførelsen af tre direktiver (ATAD, DAC 6 og TDRD) i perioden 2019-2023.

23 Vi udvalgte ATAD, DAC 6 og TDRD, fordi de var de vigtigste af de retsakter på området direkte beskatning, der blev vedtaget før den 1. januar 2019, fordi de omhandler systemiske spørgsmål, og fordi de finder generel anvendelse på alle selskaber i EU. Skæringsdatoen blev fastsat på grundlag af den tid, der var nødvendig for, at medlemsstaterne kunne indarbejde retsakternes bestemmelser i deres nationale lovgivning og gennemføre dem. Vi undersøgte også, om medlemsstaterne og Kommissionen opfyldte deres forpligtelser med hensyn til den ikke juridisk bindende EU-adfærdskodeks for erhvervsbeskatning, og vurderede resultatovervågningen inden for det område, vi reviderede.

24 Vi udførte revisionen, fordi mekanismerne og systemerne til bekæmpelse af skadelige skatteordninger og selskabers skatteundgåelse til og med den undersøgte periode ikke er blevet grundigt revideret. Vores revision "Udveksling af skatteoplysninger i EU: et solidt grundlag, men huller i gennemførelsen" ([særberetning 03/2021](#)) fremhævede manglerne i procedurerne under DAC 1-DAC 5. Nærværende revision bygger på konklusionerne i denne særberetning. Vi har desuden udvidet analysens omfang til at omfatte en bredere vifte af de foranstaltninger, der er blevet indført, idet vi sigter mod at forbedre deres effektivitet.

25 I revisionen undersøgte vi systemiske spørgsmål, idet vi navnlig fokuserede på:

- udformningen og overvågningen af den udvalgte lovgivning, Kommissionens vejledning om gennemførelsen af ATAD, DAC 6 og TDRD og medlemsstaternes gennemførelse af denne lovgivning
- forvaltningen af EU's centrale register for udveksling af DAC 6-rapporter samt kvaliteten og anvendelsen af de DAC 6-oplysninger, som medlemsstaterne har udvekslet

- hensigtsmæssigheden af Kommissionens bistand til Adfærdskodeksgruppen og de berørte medlemsstaters gennemførelse af gruppens henstillinger
- overvågningen af resultaterne af de foranstaltninger, som Kommissionen og medlemsstaterne har truffet inden for det område, vi reviderede.

26 Vi udførte denne revision inden for rammerne af EU's begrænsede kompetencer (jf. punkt **06** og **22**), hvilket betyder, at vi bl.a. ikke undersøgte EU-medlemsstaternes specifikke nationale skatteordninger. Vores revision i medlemsstaterne fokuserede på gennemførelsen af de tre udvalgte direktiver og Adfærdskodeksgruppens henstillinger.

27 Kommissionens arbejde i forbindelse med forbudt statsstøtte og fremsættelse af landespecifikke henstillinger inden for rammerne af det europæiske semester (jf. punkt **15**) er ikke omfattet af denne revision, da statsstøtteprocedurerne og de fremsatte henstillinger er individuelle og specifikke for hver enkelt medlemsstat. Disse to områder er desuden horisontale, dvs. ikke specifikke for direkte beskatning, og de har været genstand for andre af Revisionsrettens revisioner (f.eks. [særberetning 16/2020](#) og [21/2020](#)).

28 Vi reviderede aktiviteterne i Kommissionens GD TAXUD (jf. [bilag I](#) for en oversigt over revisionsmetoden) og fem medlemsstater (Irland, Cypern, Luxembourg, Malta og Nederlandene), som vi udvalgte på grundlag af kvantitative og kvalitative risikokriterier (jf. [bilag II](#)).

29 I de besøgte medlemsstater anvendte vi risikobaseret stikprøveudtagning til at udvælge udvekslinger af oplysninger om grænseoverskridende skatteordninger (DAC 6), skattetvister, som de besøgte medlemsstater var involveret i (TDRD), og potentielt skadelige skatteordninger, som Adfærdskodeksgruppen var ved at undersøge.

30 Vi supplerede revisionsbeviset, idet vi med Organisationen for Økonomisk Samarbejde og Udvikling (OECD) drøftede de internationale benchmarks for de instrumenter og mekanismer, der bruges til at bekæmpe skatteunddragelse og skatteundgåelse. Vi interviewede også repræsentanter for Europa-Parlamentets Underudvalg om Skatteanliggender (FISC-underudvalget) og afholdt en paneldiskussion med eksterne eksperter inden for selskabsbeskatning for at få feedback om udformningen og gennemførelsen af den eksisterende EU-ramme.

Bemærkninger

Der er indført en fælles retlig EU-ramme, men der mangler vejledning, som kan afklare de juridiske tvetydigheder

31 Lovgivning vedrørende bekæmpelse af skadelige skatteordninger og selskabers skatteundgåelse bør sikre, at selskaber og enkeltpersoner har færre muligheder for at undgå at betale det rette skattebeløb i den korrekte medlemsstat. Medlemsstaterne skal på behørig vis indarbejde sådan EU-lovgivning i national ret. Kommissionen skal fremsætte omfattende lovgivningsmæssige forslag og føre tilsyn med medlemsstaternes indarbejdelse og gennemførelse af lovgivningen. Den skal også give retningslinjer for en effektiv anvendelse heraf. Disse foranstaltninger udgør en første forsvarslinje inden for direkte beskatning, hvor EU's kompetencer er begrænset til interventioner med relation til forvriddning af det indre marked. Vi vurderede den lovgivningsmæssige udformning af ATAD, DAC 6 og TDRD samt Kommissionens overvågnings- og evalueringsforanstaltninger. Det gjorde vi inden for rammerne af EU's kompetencer på beskatningsområdet som fastsat i EU-traktaterne.

Lovgivningen flugter stort set med den internationale udvikling, men der er fortsat betydelige tvetydigheder, når det gælder anvendelsen af reglerne

32 EU udarbejdede sin lovgivning om bekæmpelse af skadelige skatteordninger og skatteundgåelse i kølvandet på en intens international indsats fra OECD's side. OECD/G20 lancerede projektet vedrørende [udhuling af skattegrundlaget og overførsel af overskud \(BEPS\)](#), som i 2015 indførte 15 foranstaltninger, der skulle sætte medlemslandene i stand til at tilpasse deres indsats for at bekæmpe skatteundgåelse og skatteunddragelse. Det satte *de facto* en international standard. Kort efter fulgte bindende EU-lovgivning, og ATAD, DAC 6 og TDRD svarer stort set til eller overgår de tilsvarende BEPS-foranstaltninger (jf. punkt [08](#) og [bilag III](#)).

33 Alle tre direktiver indeholder specifikke målsætninger, som sigter mod at forbedre de retlige rammer og sikre lige vilkår for EU's virksomheder, samtidig med at der fremmes bekæmpelse af skadelige skatteordninger og selskabers skatteundgåelse, men Kommissionen har ikke fastsat kvantificerbare mål for nogen af dem. Desuden har Kommissionen kun gennemført en konsekvensanalyse af DAC 6 og TDRD, men ikke af ATAD.

ATAD

34 ATAD har til formål at sikre et minimumsniveau for beskyttelse af alle medlemsstaters skattegrundlag, en sammenhængende og konsekvent tilgang til bekæmpelse af skatteundgåelse i hele det indre marked og en koordineret gennemførelse i EU af nogle af henstillingerne fra OECD/G20-initiativet, navnlig dem, der vedrører BEPS-aktion 2 til 6⁶ (jf. [tabel 1](#) og [bilag III](#)).

Tabel 1 - ATAD's målsætninger

Forebyggelse af udhuling af skattegrundlaget og overførsel af overskud (BEPS)	ATAD har til formål at forhindre, at der sker en udhuling af skattegrundlaget, hvilken består i, at et selskab reducerer sin skattepligtige indkomst ved at overføre overskud til jurisdiktioner med lavere skat. ATAD søger derfor at begrænse overførsel af overskud ved at sikre, at selskaberne betaler en rimelig skat i de jurisdiktioner, hvor de genererer deres indtægter.
Afskaffelse af dobbelt ikkebeskatning	ATAD har til formål at forhindre selskaber i at udnytte forskelle i den skattemæssige behandling mellem lande, som kan føre til dobbelt ikkebeskatning eller lavere beskatning.

Kilde: Rådets direktiv (EU) 2016/1164.

35 Direktivet indførte fem specifikke regler, som skulle anvendes til at opfylde dets målsætninger (jf. [bilag IV](#)):

- **reglen for kontrollerede udenlandske selskaber (CFC-reglen):** til at forhindre overførsel af overskud til et land med lav eller ingen skat
- **exitbeskatningsreglen:** til at forhindre selskaber i at undgå beskatning ved flytning af aktiver
- **reglen om begrænsning af rentebetalinger:** til at modvirke kunstige gældsordninger, der har til formål at minimere skatter
- **den generelle regel om bekæmpelse af misbrug:** til at modvirke aggressiv skatteplanlægning, når de øvrige regler ikke finder anvendelse
- **de antihybride regler:** til at neutralisere hybride mismatch.

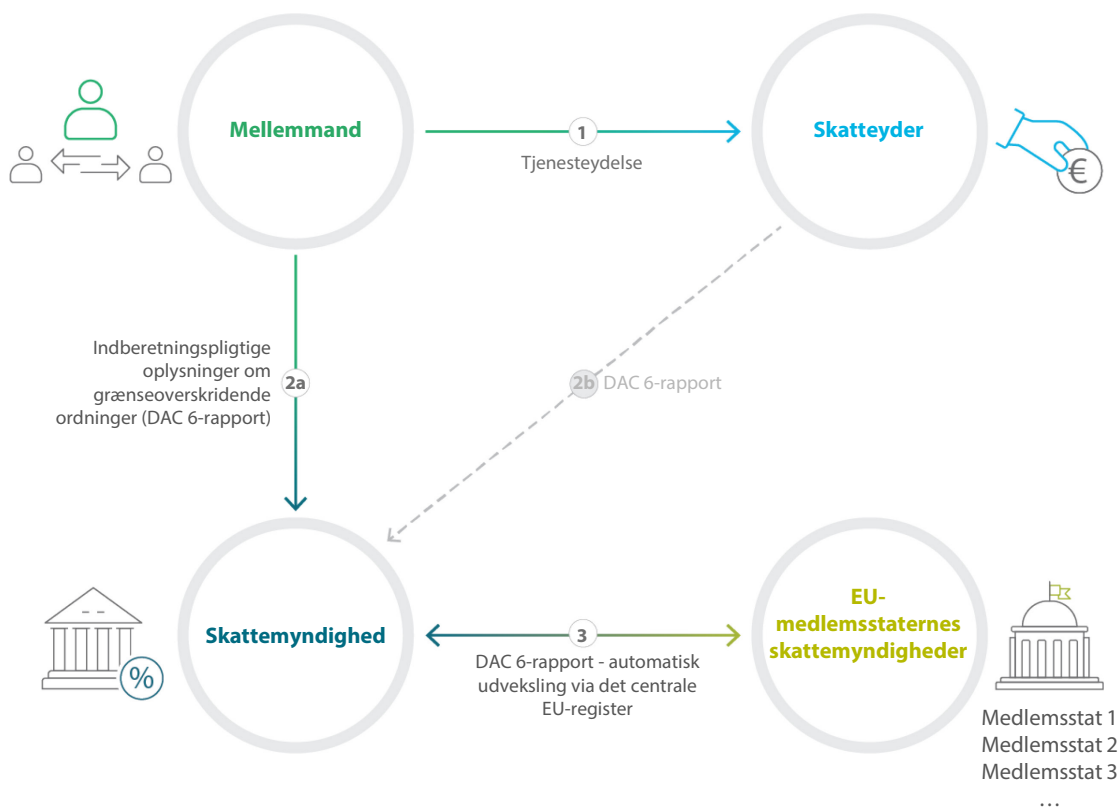
⁶ COM(2020) 383 final.

36 Samlet set konstaterede vi, at **ATAD** er en sammenhængende EU-retsakt, der skaber et minimumsniveau for beskyttelse af medlemsstaternes skattegrundlag uden at begrænse deres kompetencer til frit at udforme deres skattesystemer. Direktivet indførte en række nyoprettede minimumsstandarder for bekæmpelse af skatteundgåelse og opfordrede derfor medlemsstaterne til enten at indføre nye omfattende regler eller ændre de eksisterende regler med henblik på at overholde ATAD-bestemmelserne.

DAC 6

37 **DAC 6** har til formål at fremme gennemsigtighed på skatteområdet og skal dermed forhindre aggressiv skatteplanlægning og bidrage til at beskytte EU-medlemsstaternes skattegrundlag. Direktivet omfatter BEPS-aktion 12, som vedrører oplysningspligt i forbindelse med aggressive skatteplanlægningsordninger. Direktivet kræver primært, at mellemmand, herunder skatterådgivere, offentlige notarer og revisorer, indberetter oplysninger om potentielt skadelige grænseoverskridende skatteordninger til skattemyndighederne. En grænseoverskridende ordning bliver kun indberetningspligtig, når visse karakteristika, kaldet "kendetegn", er til stede (opført i **bilag IV** til DAC 6), og den involverer enten mere end én EU-medlemsstat eller en medlemsstat og et tredjeland. I nogle tilfælde kan indberetningspligten påhvile skatteyderen. En DAC 6-rapport om ordningen udveksles derefter automatisk med de øvrige medlemsstater ved at plotte den ind i det centrale EU-register (jf. **figur 2**).

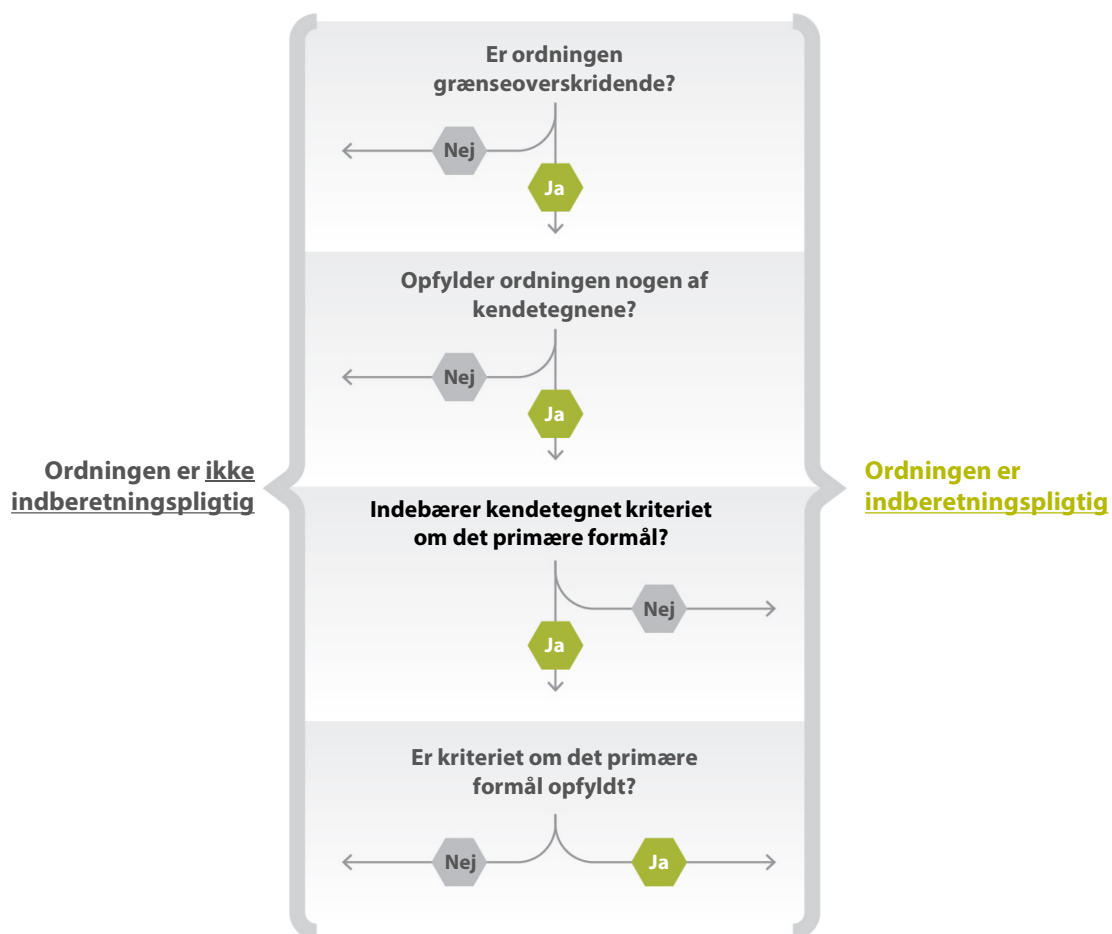
Figur 2 - Hvordan DAC 6-rapporteringen fungerer



Kilde: Revisionsretten baseret på data og visuelt materiale fra [PwC Switzerland](#).

38 Vi bemærkede, at der findes forskellige fortolkninger af lovgivningen i de fem besøgte medlemsstater, navnlig med hensyn til anvendelsen af kriteriet om det primære formål og de **kendetegn**, på grundlag af hvilke en grænseoverskridende ordning anses for at være indberetningspligtig (jf. **figur 3**). Hensigten med kriteriet om det primære formål er at kontrollere, om opnåelsen af skattefordelen er den primære eller en af de primære fordele ved en ordning. Medlemsstaterne mente f.eks., at det var nødvendigt at præcisere, om der skulle anvendes en kvantitativ tilgang. Dette ville indebære en sammenligning af ordningen både med og uden hensyntagen til de skatteregler, der fører til den (formodede) skattefordel (jf. **bilag V**).

Figur 3 - Anvendelse af kriteriet om det primære formål og kendetegnene



Kilde: Revisionsretten baseret på data og visuelt materiale fra den [finske skatteforvaltning](#).

39 Under vores revisionsbesøg i medlemsstaterne bemærkede vi også, at fortolkningen af specifikke DAC 6-bestemmelser vidnede om usikkerhed bl.a. med hensyn til datoen for indberetningsfristen (på grund af formuleringerne "stilles til rådighed" og "klar til gennemførelse" i [artikel 8ab](#) og offentliggørelsen af hemmelige oplysninger (artikel 8ab, stk. 14, litra c)).

40 Belgiens *Cour constitutionnelle* havde indgivet en anmodning om præjudiciel afgørelse vedrørende nogle af fortolkningsproblemerne, som bl.a. drejede sig om en række begrebs og fristers klarhed (f.eks. "ordning", "mellemand", "deltager", "indberetningsfrist" osv.) ([sag C-623/22](#)). I sin dom af 29. juli 2024 konkluderede Den Europæiske Unions Domstol, at ingen af den forelæggende rets fremførte bekymringer påvirkede DAC 6's gyldighed. Domstolen anerkendte, at de anførte begreber er vide, men fastholdt, at de er tilstrækkeligt klare og præcise, og at de ikke er i modstrid med Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder. Trods den nylige dom er usikkerheden og de varierende fortolkninger af specifikke DAC 6-bestemmelser,

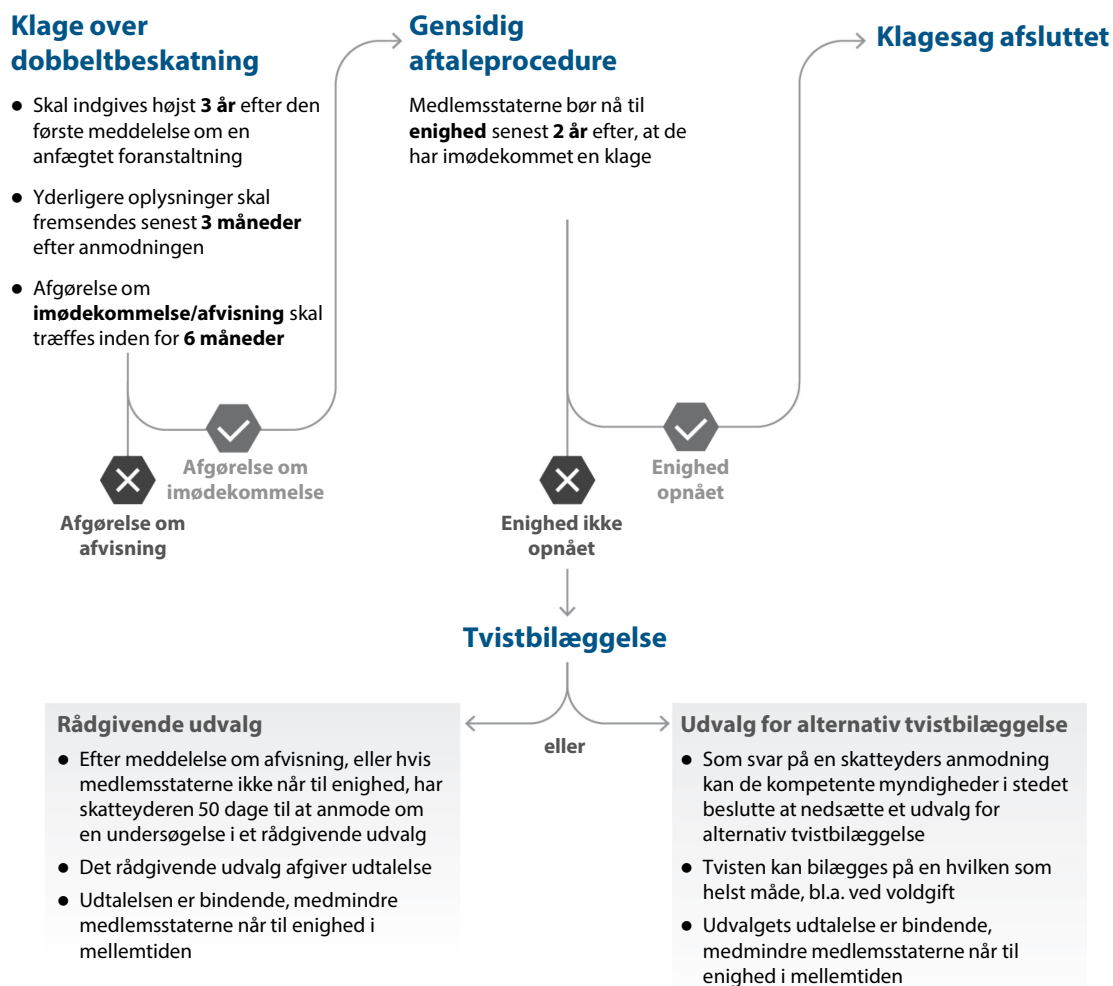
som vi bekræftede i de besøgte medlemsstater, fortsat et relevant problem i praksis, da de kan føre til en inkonsekvent anvendelse af indberetningsforpligtelserne. Dette skaber risiko for, at grænseoverskridende skatteordninger ikke indberettes i nogle medlemsstater, mens lignende ordninger indberettes i andre.

41 Bilag IV til DAC 6 er endnu ikke blevet grundigt evalueret. En sådan evaluering kunne angive årsagerne til de divergerende fortolkninger og de vanskeligheder med den praktiske gennemførelse, som medlemsstaterne oplever, samt sætte Kommissionen i stand til at give passende præciseringer i form af retningslinjer. På tidspunktet for revisionen var Kommissionen i færd med at foretage sin anden DAC-evaluering (som vil omfatte DAC 6 og bilag IV hertil). Evalueringsrapporten forventes offentliggjort i begyndelsen af 2025 (jf. punkt **52**).

TDRD

42 TDRD er i overensstemmelse med målene i BEPS-aktion 14 og dækker spørgsmål vedrørende dobbeltbeskatning, som opstår, når to eller flere medlemsstater gør krav på retten til at beskatte de samme indtægter eller det samme overskud fra et selskab eller en enkeltperson. En sådan situation kan bl.a. opstå på grund af et misforhold mellem de nationale regler eller på grund af forskellige fortolkninger af reglerne i en bilateral beskatningsoverenskomst. I sådanne tilfælde kan skatteyderne anmode om, at der indledes en gensidig aftaleprocedure, som er en administrativ procedure, som foregår mellem de kompetente myndigheder i de medlemsstater, der er involveret i skattetvisten (jf. **figur 4**).

Figur 4 - TDRD's mekanismer til bilæggelse af skattetvister



Kilde: Revisionsretten baseret på data og visuelt materiale fra [Accountancy Europe](#).

43 Vi identificerede hindringer med hensyn til den praktiske anvendelse af TDRD (jf. [bilag VII](#)). Der mangler f.eks. klarhed om ansvarsfordelingen mellem de kompetente myndigheder i visse tilfælde, når der indgives en klage, og om de procedurer, der skal følges, når der indgives en ufuldstændig klage. Desuden kan muligheden for at indgive en klage udelukkes i flere år i tilfælde af forlængede igangværende revisioner foretaget af de nationale skattemyndigheder. Sådanne problemer kan være til hinder for, at tvistbilæggelsesmekanismen fungerer effektivt.

Der mangler retningslinjer for, hvordan retsakterne skal gennemføres og anvendes

44 Kommissionen havde ikke fremlagt nogen retningslinjer for de tre retsakter, vi undersøgte, men vi konstaterede, at medlemsstaternes fortolkninger af både DAC 6 (jf. punkt **38-40**, punkt **61** og **bilag V**) og TDRD divergerede i et vist omfang (jf. punkt **43** og **bilag VII**).

45 Vi bemærker med hensyn til DAC, at Kommissionen og medlemsstaterne i fællesskab er ansvarlige for at udsende retningslinjer. "Rammen for bedre regulering" anerkender merværdien af retningslinjer for fortolkning og gennemførelse af EU-retten. Fordi der mangler passende retningslinjer, kan de aktiviteter, som skatteydere fra forskellige medlemsstater foretager, være genstand for forskellig eller tvetydig skattemæssig behandling. Domstolens nylige dom (jf. punkt **40**) fastslår, at begreberne i det pågældende direktiv er tilstrækkeligt klare (selv om de er vide), og understreger endvidere vigtigheden af, at Kommissionen giver vejledning og hjælp til fortolkning for at sikre en konsekvent anvendelse af DAC 6.

46 Det flerårige **Fiscalisprogram** støtter medlemsstaternes skattemyndigheder i deres samarbejde om at bekæmpe skattesvig, skatteunddragelse og aggressiv skatteplanlægning (jf. **bilag VIII**). Kommissionen afholdt adskillige arrangementer under Fiscalisprogrammerne i løbet af direktivernes gennemførelsesfase.

47 I henhold til artikel 15 i DAC skal Kommissionen og medlemsstaterne udveksle deres erfaringer med administrativt samarbejde. Kommissionen stiller forskellige fora til rådighed for medlemsstaterne, så de kan udveksle detaljer om gode ordninger, som de nationale skattemyndigheder har identificeret. Desuden afholdt Kommissionen et møde med medlemsstaterne i september 2018 for at behandle deres spørgsmål og støttede senere en Fiscalisprojektgruppe, som skulle arbejde med fortolkningen af DAC 6-kendetegnene. Projektgruppens konklusioner blev ikke offentliggjort, da medlemsstaterne ikke var enige i dem.

48 Både Kommissionen og skattemyndighederne i de medlemsstater, vi besøgte, gav udtryk for et ønske om yderligere udveksling af gode ordninger (f.eks. via projektgrupper, workshopper og arbejdsbesøg) og retningslinjer, især inden for analyse og udnyttelse af DAC 6-oplysninger.

Kommissionen fører tilstrækkeligt tilsyn med indarbejdelsen af EU-retten i national lovgivning, men den har endnu ikke foretaget omfattende evalueringer

49 Kommissionen har pligt til både at kontrollere, at medlemsstaterne indarbejder EU's direktiver i national ret, og indlede traktatbrudssager i tilfælde af manglende overholdelse. På tidspunktet for revisionen havde alle medlemsstaterne gennemført alle tre direktiver. To af de traktatbrudssager, som Kommissionen havde indledt på grund af ukorrekt gennemførelse, var stadig under behandling:

- Kommissionen har siden 2018 indledt 36 traktatbrudssager vedrørende gennemførelsen af ATAD. Sagerne vedrørte manglende meddelelse og manglende overensstemmelse. Der var to verserende sager pr. juni 2024 ([Belgien](#) og [Luxembourg](#)).
- Kommissionen indledte 15 traktatbrudssager vedrørende manglende meddelelse af DAC 6-gennemførelsesforanstaltninger. Alle sagerne var blevet afsluttet i juni 2024.
- Kommissionen indledte 20 traktatbrudssager vedrørende manglende meddelelse og én vedrørende manglende overensstemmelse i forbindelse med gennemførelsen af TDRD. Alle sagerne var blevet afsluttet i juni 2024.

50 I de fem medlemsstater, vi besøgte, havde Kommissionen indledt traktatbrudssager for hvert enkelt tilfælde af manglende meddelelse eller ufuldstændig (delvis) gennemførelse af den relevante lovgivning og havde foretaget omfattende kontrol, mens procedurerne var i gang.

51 ATAD krævede, at Kommissionen skulle evaluere direktivet fire år efter dets ikrafttræden, og ændringen heraf ("ATAD 2") skulle evalueres fem år efter dets ikrafttræden. Kommissionen foretog kun en begrænset [evaluering](#), hvori den redegjorde for, hvordan ATAD-foranstaltningerne var blevet indarbejdet i medlemsstaternes lovgivning - og offentliggjorde den i august 2020. Der var i september 2024 ikke blevet udgivet nogen omfattende evalueringsrapport, men arbejdet er nu sat i gang, og evalueringen forventes afsluttet i slutningen af 2025.

52 DAC 6 pålagde Kommissionen og medlemsstaterne at evaluere relevansen af bilag IV (definition af kendetegn) til direktivet hvert andet år efter den 1. juli 2020. Kommissionen har endnu ikke foretaget en sådan evaluering, selv om den skulle gøre dette senest den 1. juli 2022. Forpligtelsen til hvert andet år at foretage en evaluering af bilag IV blev ophævet af DAC 8 og overført til DAC's bredere evalueringsproces.

Kommissionen skulle også evaluere DAC og dets ændringer hvert 5. år efter den 1. januar 2013. Den første DAC-evaluering blev offentliggjort i 2019, og på tidspunktet for revisionen var Kommissionen i færd med at foretage sin anden DAC-evaluering (som vil omfatte DAC 6 og bilag IV hertil). Rapporten forventes offentliggjort i begyndelsen af 2025.

53 Endelig mangler Kommissionen også at vurdere anvendelsen af TDRD, hvilket den skulle have gjort senest den 30. juni 2024. Ifølge den nuværende plan vil gennemførelsesrapporten blive sendt til Rådet senest ved udgangen af 2024.

Medlemsstaterne udveksler automatisk DAC 6-oplysninger, men anvender dem kun i begrænset omfang

54 For at sikre, at det system til udveksling af oplysninger, som er fastsat i DAC 6, fungerer korrekt, skal de indberetningspligtige oplysninger om grænseoverskridende ordninger, som medlemsstaterne udveksler automatisk (DAC 6-rapporter), være nøjagtige og fuldstændige og skal sendes, når de kan være mest nyttige. Vi vurderede derfor, om udvekslingen af rapporter i de fem reviderede medlemsstater var tilrettelagt hensigtsmæssigt, og om kvaliteten af DAC 6-oplysningerne var tilstrækkelig. Vi gennemgik også Kommissionens støtte til processen for udveksling af DAC 6-oplysninger via det centrale EU-register.

DAC 6-rapporteringsprocesserne er på plads, men kvalitetskontrollen er ikke konsekvent i de besøgte medlemsstater

55 Kommissionen stillede et [EU-XML-skema](#) til rådighed for skattemyndighederne til indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger. Den offentliggjorde også en brugervejledning, som præciserede, hvilke oplysninger der skal medtages, inden DAC 6-rapporten uploades til det centrale EU-register. Desuden stillede Kommissionen forskellige værktøjer til rådighed for medlemsstaterne til udveksling af oplysninger og ekspertise på beskatningsområdet. Tiltag, der finansieres under [Fiscalisprogrammet](#) (det vigtigste samarbejdsprogram), omfatter IT-støtte og finansiel støtte til workshops, arbejdsbesøg og projektgrupper (jf. [bilag VIII](#)). Der er i øjeblikket to aktive arbejdsgrupper, der beskæftiger sig med forbedring af DAC 6-dataanalysen vedrørende direkte beskatning.

56 Alle fem besøgte medlemsstater havde indført procedurer for udveksling af indberetningspligtige oplysninger om grænseoverskridende ordninger. De udstyrede også de indberettende enheder med IT-platforme, hvor de kan indberette individuelle eller multiple grænseoverskridende ordninger, eller hvortil de kan forbinde deres IT-systemer for at lette indberetningsprocessen. Medlemsstaterne havde også indført procedurer for at sikre, at de indberettende enheder (dvs. mellemmand og relevante skatteydere) kan opfylde deres rapporteringsforpligtelser på passende vis. Procedurene omfatter retningslinjer vedrørende de tekniske specifikationer (indberetningsformater og -processer) for de mellemmand og skatteydere, som skal indberette ordningerne.

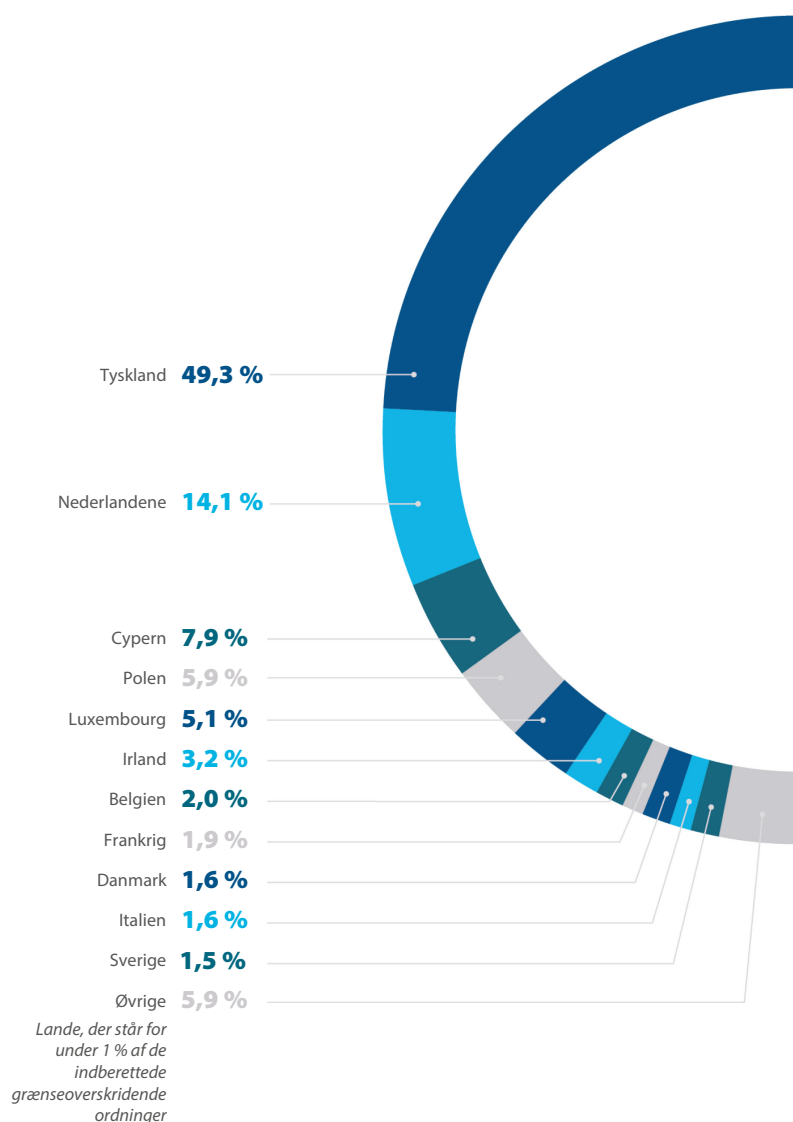
57 Tre af de fem besøgte medlemsstater udførte ikke kvalitetskontrol af de DAC 6-oplysninger, som de indberettende enheder havde indberettet, bortset fra kontrol af fuldstændigheden af oplysningerne i EU-XML-skemaet. Nederlandene gik et skridt videre og foretog manuel kontrol af stikprøver af DAC 6-rapporter for at kontrollere kvaliteten af de indsendte oplysninger (uploadet til det centrale EU-register). Luxembourg anvender en tjekliste for grundigt at tjekke fuldstændigheden af hver indsendte DAC 6-rapport.

58 Herudover havde skattemyndighederne i fire af de fem besøgte medlemsstater ingen planer om at medtage revisioner i deres nationale revisionsplaner for at kontrollere de indberettende mellemmands indberetningsprocedurer og -processer. Kun Luxembourg udførte skrivebordsrevisioner af nogle af sine indberettende enheder for at kontrollere, at der fandtes rapporteringsprocesser for grænseoverskridende ordninger, eller at disse processer var sammenhængende.

Der er svagheder i kvaliteten af de automatisk udvekslede DAC 6-oplysninger

59 Skattemyndighederne i de fem besøgte medlemsstater var i stand til at påvise, at de havde uploadet DAC 6-rapporterne rettidigt til det centrale EU-register. Mellem lanceringen af DAC 6 medio 2020 og udgangen af 2023 blev der sendt over 53 000 indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger, dvs. DAC 6-rapporter, som medlemsstaterne havde uploadet til det centrale EU-register, og som dermed blev udvekslet automatisk. I 2021 havde alle medlemsstater uploadet DAC 6-rapporter til det centrale EU-register (jf. [figur 5](#)). I 2020 havde kun få gjort det på grund af en udsættelse i forbindelse med covid-19-pandemien.

Figur 5 - Andel indberettede grænseoverskridende ordninger pr. medlemsstat, 2020-2023



Kilde: Revisionsretten baseret på data fra Kommissionen.

60 Forpligtelsen til at indberette grænseoverskridende ordninger til skattemyndighederne kan være påvirket af forskellige lovgivningsmæssige fritagelser fra nogle medlemsstats side. Alle de fem besøgte medlemsstater indrømmede visse erhverv fritagelser, eftersom disse erhvervs indberetningspligt ville indebære en overtrædelse af de relevante regler om retten til fortrolighed mellem f.eks. advokater og revisorer og deres klienter. Disse fritagelser kan i sidste ende føre til, at ordninger ikke indberettes, navnlig hvis de vedrører selskaber med hjemsted i den pågældende medlemsstat og tredjelande, men ikke i nogen anden EU-medlemsstat (jf. [tekstboks 2](#), der illustrerer sådanne potentielle scenarier).

Tekstboks 2

Potentielle scenarier for undgåelse af DAC 6-indberetningsforpligtelser

En skatteyder i medlemsstat A indgår en grænseoverskridende ordning med et selskab i et tredjeland gennem en mellemmand i medlemsstat B. Mellemmanden ser bort fra sin indberetningspligt vedrørende den relevante skatteyder i medlemsstat A, men under alle omstændigheder har skatteyderen ingen indberetningspligt i medlemsstat A på grund af divergerende fortolkninger af DAC 6-bestemmelserne. Ordningen indberettes ikke, selv om den burde være blevet indberettet, og ingen af skattemyndighederne i de to medlemsstater modtager således oplysninger.

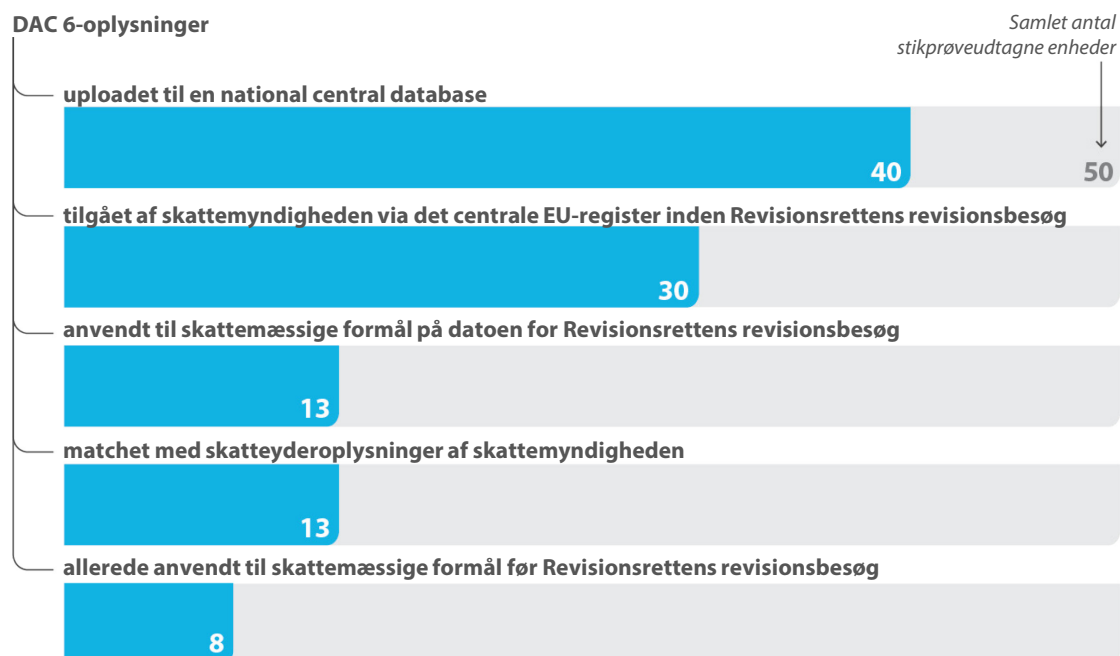
Visse indberettende enheder, primært mellemmand med adskillige filialer på tværs af medlemsstaterne, kan vælge, i hvilke af disse EU-medlemsstater de ønsker at fremlægge den indberetningspligtige ordning. På grund af divergerende fortolkninger af begreber, kendetegn og indberetningsforpligtelser på tværs af medlemsstaterne kan mellemmand vælge at indberette en transaktion i en medlemsstat, der ikke anser den grænseoverskridende ordning for at være indberetningspligtig.

61 I hver af de fem besøgte medlemsstater udtog vi en stikprøve på 10 DAC 6-rapporter, der blev indsendt og uploadet til det centrale EU-register i perioden 2021-2023. Ved gennemgangen af denne stikprøve konstaterede vi flere horisontale problemer vedrørende enten indberetningsskemaet eller forskellige fortolkninger af DAC 6-oplysningskravene, som kunne påvirke kvaliteten af DAC 6-rapporterne. Navnlige er der ikke noget obligatorisk datafelt i XML-skemaet, hvor navnene på de berørte tredjelands kan angives. Derfor er det i betragtning af skemaets nuværende udformning vanskeligt for medlemsstaterne at fastslå, om/hvilke tredjelands der er involveret i en indberettet grænseoverskridende ordning. Fordi der er forskellige fortolkninger af kriteriet om det primære formål og af kendetegnene, hvilket vi fik bekræftet i de medlemsstater, vi besøgte, er der desuden risiko for, at antallet af de ordninger, der indberettes i det centrale EU-register, er unøjagtigt (jf. [bilag V-bilag VI](#)).

62 I hver af de fem besøgte medlemsstater udtog vi endnu en stikprøve på 10 DAC 6-rapporter fra perioden 2018-2023, som blev downloadet fra det centrale EU-register, og som involverede den besøgte medlemsstat, med henblik på at kontrollere, hvordan disse medlemsstater havde anvendt de modtagne DAC 6-oplysninger om grænseoverskridende ordninger. Skattemyndighederne havde kun anvendt 16 % af de 50 poster i stikprøven til yderligere procedurer (jf. [figur 6](#)). I

stikprøven konstaterede vi desuden, at der i alle de besøgte medlemsstater var mangler i kvaliteten af de udvekslede DAC 6-oplysninger.

Figur 6 – Brug af DAC 6-oplysninger i de besøgte medlemsstater



Kilde: Revisionsretten.

63 For at sikre, at DAC 6-bestemmelserne har en effekt, bør de nationale skattemyndigheder gøre brug af de modtagne DAC 6-oplysninger om potentielt skadelige grænseoverskridende ordninger (til skattekontrol, risikoanalyse osv.). Fire af de fem medlemsstater, vi besøgte, foretog ikke en systematisk risikoanalyse ved hjælp af de oplysninger, der var tilgængelige i det centrale EU-register, men anvendte dem i stedet kun på *ad hoc*-basis efter anmodning fra skatteinspektørerne. I 2023 indførte Nederlandene et system understøttet af dedikeret software og personale (jf. [tekstboks 3](#)).

Tekstboks 3

Systematisk risikoanalyse - eksempel fra den nederlandske skatteforvaltning

Den nederlandske skatteforvaltning har indført en regelbaseret model, der har til formål at finde frem til de DAC 6-rapporter, der indebærer den største risiko. Et særligt team inden for skatteforvaltningen ("DAC 6-teamet") kan derefter manuelt gennemgå og yderligere analysere sådanne tilfælde.

Modellen giver hver DAC 6-rapport point i overensstemmelse med både generelle regler (f.eks. skatteordningens værdi, skatteyderens størrelse osv.) og specifikke regler (f.eks. visse kendetegn). DAC 6-teamet kan også manuelt udvælge flere ordninger til analyse på grundlag af eksterne elementer (f.eks. nye skattestrukturer, anmodninger fra skatteinspektører osv.).

De reviderede medlemsstater har udarbejdet sanktionssystemer for manglende overholdelse af DAC 6, men de har endnu ikke anvendt dem

64 I henhold til [artikel 25a i DAC](#) skal medlemsstaterne i tilfælde af manglende overholdelse af DAC 6-indberetningsforpligtelserne indføre sanktioner, der er effektive, står i et rimeligt forhold til overtrædelsen og har afskrækkende virkning. Kommissionen vurderede medlemsstaternes sanktionssystemer i sin [konsekvensanalyse af DAC 8](#) og foreslog nye bestemmelser, der skal sikre, at sanktionerne er effektive. Lovgiverne godkendte ikke Kommissionens forslag.

65 Alle de fem besøgte medlemsstater indførte et sanktionssystem for manglende overholdelse af DAC 6-indberetningsforpligtelserne, f.eks. manglende indberetning og ufuldstændig eller ukorrekt indberetning. Sanktionerne i de besøgte medlemsstater varierede imidlertid meget fra maksimalt 20 000 euro om året i Cypern til maksimalt 900 000 euro i Nederlandene (1 030 000 euro siden 1. januar 2024). I nogle tilfælde er minimumssanktionerne åbenlyst lave og risikerer ikke at have nogen afskrækkende virkning. En mellemmand med flere filialer kan strategisk vælge at fremlægge de indberetningspligtige oplysninger i en bestemt medlemsstat for at minimere risikoen for højere sanktioner i tilfælde af manglende overholdelse af indberetningsforpligtelserne.

66 Ingen af de besøgte medlemsstater havde pålagt sanktioner på tidspunktet for revisionen. Usikkerhed med hensyn til fortolkningen af visse DAC 6-bestemmelser kan være til hinder for en effektiv pålæggelse af sanktioner (jf. punkt [38-40](#) og [bilag V](#)). Desuden varierer de administrative skridt, der kræves for at fastsætte sanktioner,

betydeligt fra medlemsstat til medlemsstat, og det samme gælder sandsynligheden for, at der pålægges sanktioner.

Adfærdskodeksgruppens arbejde fører til lovgivningsmæssige ændringer, men resultaterne er begrænsede

67 EU's [adfærdskodeks for erhvervsbeskatning](#) ("kodeksen"), der blev oprettet i 1997, udgør et politisk tilsagn om at bekæmpe skadelig skattekonkurrence, skatteundgåelse og skatteunddragelse i EU. Med vedtagelsen af kodeksen forpligtede medlemsstaterne sig til at afskaffe eksisterende skattebegunstigelsesordninger, der skaber skadelig skattekonkurrence ("rollback"), og afholde sig fra at indføre sådanne ordninger i fremtiden ("standstill"). Medlemsstaterne skal således underrette Adfærdskodeksgruppen om eksisterende og foreslåede skatteforanstaltninger, der kan være omfattet af kodeksens anvendelsesområde (jf. [bilag IX](#)). Medlemsstaterne blev også enige om at træffe lovgivningsmæssige og administrative foranstaltninger over for tredjelande, der er opført på EU-listen over ikkesamarbejdsvillige jurisdiktioner.

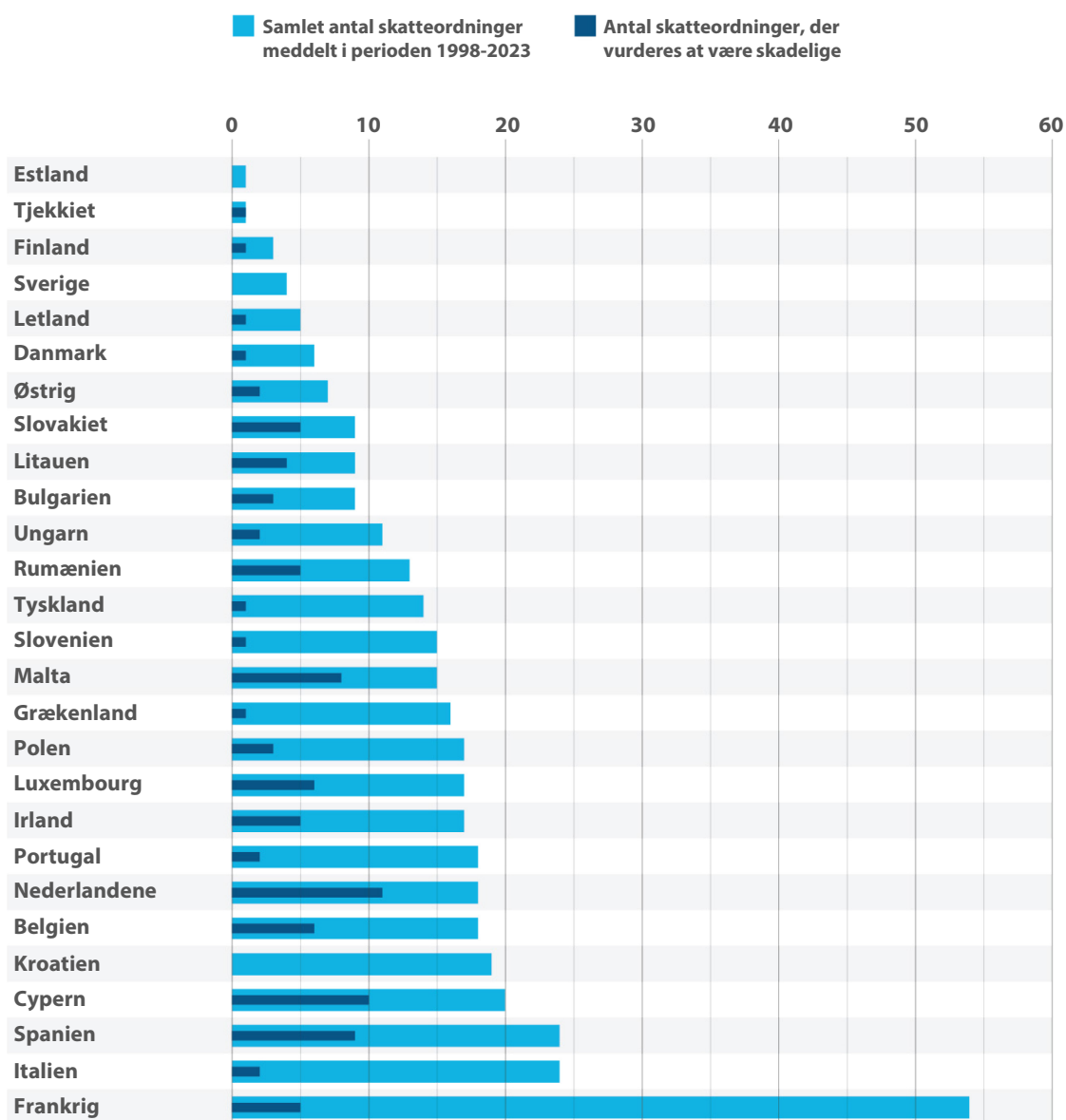
68 Adfærdskodeksgruppen fører tilsyn med medlemsstaternes overholdelse af kodeksen og beskæftiger sig hovedsagelig med at vurdere de anmeldte skatteforanstaltninger på grundlag af en teknisk analyse foretaget af Kommissionen. Når processen med at revidere en anmeldt foranstaltning begynder, skal Kommissionen samarbejde med den pågældende medlemsstat om at fremlægge en beskrivelse af skatteforanstaltningen (jf. [bilag X](#)). På grundlag af Kommissionens forberedende arbejde drøftes den pågældende skatteordning derefter i gruppen. Gruppens medlemmer beslutter ved [konsensus](#), om Kommissionens vurdering skal accepteres eller afvises. På grund af gruppens politiske karakter offentliggøres de underliggende oplysninger ikke. Dens henstillinger er heller ikke juridisk bindende.

69 Vi analyserede, om medlemsstaterne og Kommissionen udfyldte deres roller, og om deres tiltag gav de ønskede resultater.

Kommissionen udfylder sin begrænsede rolle, når det gælder dens støtte til Adfærdskodeksgruppen

70 Siden gruppen blev oprettet i 1998, har EU-medlemsstaterne underrettet den om 384 skattebegunstigelsesordninger (jf. [figur 7](#)). Gruppen har vurderet, at 95 af ordningerne er skadelige.

Figur 7 - Antal skatteordninger anmeldt til Adfærdskodeksgruppen pr. medlemsstat, 1998-2023



Kilde: Revisionsretten baseret på offentligt tilgængelige data.

71 Antallet af indberettede potentielt skadelige skatteordninger har varieret betydeligt over tid og på tværs af EU's medlemsstater. De største antal underretninger forekom, når nye medlemsstater tiltrådte EU, eftersom Kommissionen er nødt til at vurdere alle skatteordninger i et kandidatland på grundlag af en forberedende liste over de ordninger, som landet har udarbejdet på tidspunktet for dets tiltrædelse. Vi bemærker, at antallet af underretninger som regel faldt efter afslutningen af tiltrædelsesprocessen. I 2023 tog Kommissionen initiativ til at forbedre Adfærdskodeksgruppens underretningsprocedure, hvilket resulterede i en revision af de "aftalte retningslinjer" om underretning af præferenceordninger. De fem besøgte medlemsstater havde indført procedurer til at screene lovgivningen og kontrollere, om

den var i overensstemmelse med kodeksen (og om nødvendigt underrette Adfærdskodeksgruppen).

72 Vi undersøgte udarbejdelsesprocessen for de beskrivelser af potentielt skadelige skatteordninger, som Kommissionen havde udarbejdet for Adfærdskodeksgruppen. Vi gennemgik to tilfælde, hvor Kommissionen havde udarbejdet den aftalte beskrivelse sammen med de relevante medlemsstater og forelagt gruppen sine konklusioner og henstillinger. Vi konstaterede, at Kommissionens arbejdsprocedurer i tilstrækkelig grad understøtter gruppens arbejde, og at Kommissionens analyse var grundig og velbegrundet.

73 I 2022 godkendte Rådet en revideret kodeks, hvis [anvendelsesområde](#) blev udvidet. Den har været gældende siden den 1. januar 2024 og omfatter nu også alment gældende skatteelementer, som blev indført den 1. januar 2023, som f.eks. lovgivning om transfer pricing. Kommissionen anførte imidlertid i sin [meddelelse](#) til Europa-Parlamentet, at medlemsstaterne allerede anvender de generelle strukturer i deres skattesystemer til at deltage i skattekonkurrence (f.eks. ved at indføre særlige regler om skattemæssigt hjemsted, som kan føre til dobbelt ikkebeskatning). Dette tyder på, at der er en risiko for, at der allerede findes skadelige skatteordninger, som ikke er omfattet af den reviderede kodeks. Desuden dækker kodeksen - selv ikke med det ændrede mandat - ikke særlige statsborgerskabsordninger eller foranstaltninger, som skal tiltrække udlændinge eller privatpersoner med store nettoformuer, til trods for at de ofte bruges til på urimelig vis at tiltrække virksomheder og investeringer fra andre lande.

74 Indtil januar 2024 var det medlemsstaterne, der underrettede Adfærdskodeksgruppen om planlagte eller nyligt indførte potentielt skadelige skatteordninger. Identifikationen af et skadeligt skattesystem i en EU-medlemsstat var derfor ikke baseret på en systematisk analyse foretaget af Kommissionen. Det nye mandat giver Kommissionen udvidede rettigheder, og den kan nu selv underrette gruppen om eventuelle potentielt skadelige skatteordninger, som en medlemsstat har indført. Dette har udvidet Kommissionens rolle i gruppens arbejde. De relevante procedurer var dog ikke omfattet af vores revision, da de blev iværksat, efter at vores arbejde var afsluttet.

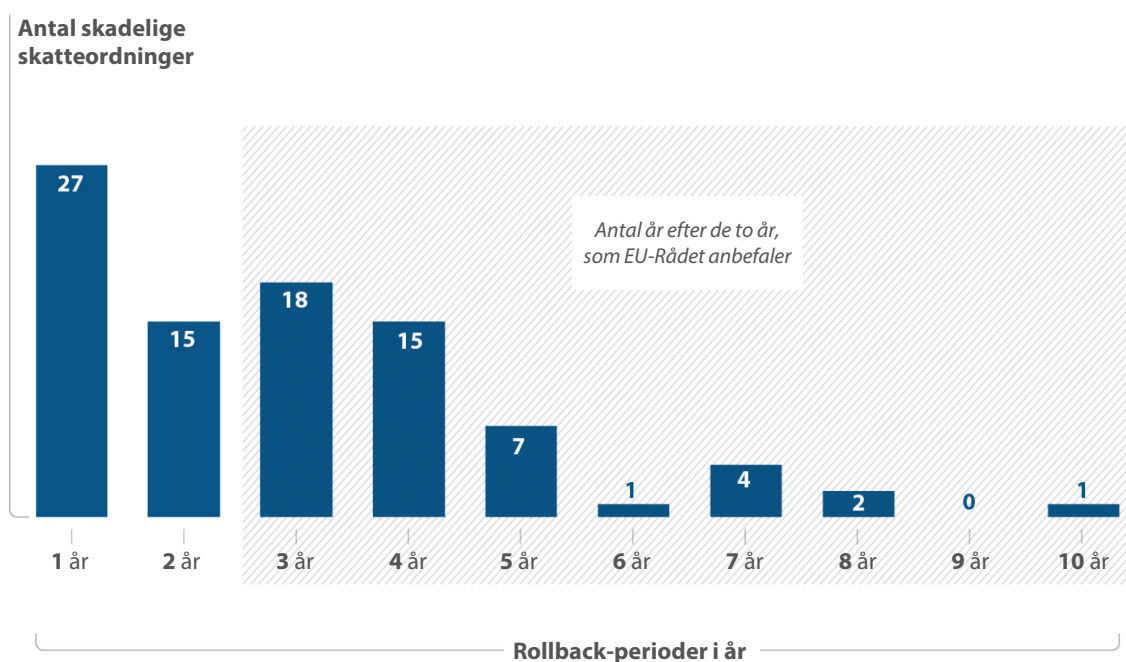
Medlemsstaterne gennemførte henstillinger om at afvikle skadelige skatteordninger, men rollback-perioderne og overgangsperioderne var i nogle tilfælde lange

75 Når Adfærdskodeksgruppen anser en skatteordning for at være skadelig, skal den pågældende medlemsstat ophæve foranstaltningerne for at overholde kodeksen.

Ifølge den [oversigt](#) over perioden mellem 1998 og 2023, som Rådets Generalsekretariat udsendte i december 2023, har EU's medlemsstater afviklet 95 af de præferenceordninger, som gruppen anså for at være skadelige.

76 I [Rådets konklusioner](#) om gennemførelsen af kodeksen anbefales det, at medlemsstaterne får en periode på højst to år til at afvikle enhver skatteforanstaltning, der er identificeret som skadelig. De rollback-perioder, som gruppen nåede til enighed om for de ordninger, den havde vurderet, var på mellem 1 og 10 år, og over halvdelen af dem blev gennemført efter de anbefalede to år (jf. [figur 8](#)).

Figur 8 - Aftalte rollback-perioder for skadelige skatteordninger, 1998-2023



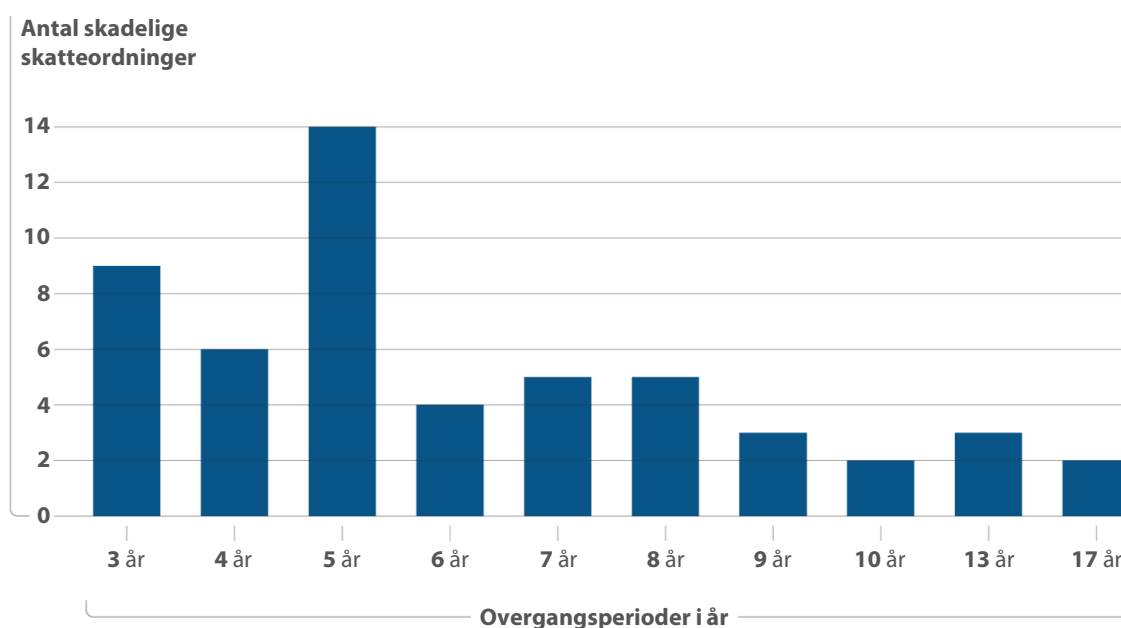
Kilde: Revisionsretten baseret på offentligt tilgængelige data.

77 For at beskytte skatteydere, der nyder godt af eksisterende ordninger, som gruppen har vurderet som skadelige, kan medlemsstaterne indføre overgangsregler, når de afvikler skadelige skatteordninger. I henhold til sådanne regler kan alle skatteydere, der er omfattet af en eksisterende ordning, beholde disse rettigheder indtil en anden bestemt dato ("ophævelsesdatoen"). Gruppen har ingen aftalte retningslinjer for, hvordan beslutninger om sådanne overgangsperioder skal træffes,

undtagen i tilfælde af "gamle" patentboksordninger eller ordninger for intellektuel ejendomsret.

78 For så vidt angår de 53 skadelige skatteordninger, for hvilke der var indrømmet overgangsperioder mellem 1998 og 2023, varierede disse perioder fra 3 til 17 år (perioden på 17 år vedrørte to sager i De Nederlandske Antiller, jf. [figur 9](#)). Som følge heraf kan skatteydere, der allerede indgår i de pågældende skatteordninger, nyde godt af skattefordelene i lange perioder på trods af de skadelige konsekvenser.

Figur 9 - Overgangsperioder for skadelige skatteordninger, 1998-2023



Kilde: Revisionsretten baseret på [offentligt tilgængelige data](#).

79 Vi bemærker endvidere, at der i Adfærdskodeksgruppens [rapport til Rådet](#)⁷ fra november 2021 blev identificeret et tilfælde, hvor en medlemsstat havde givet skatteydere mulighed for at deltage i en skatteordning, som gruppen allerede havde vurderet som skadelig. Eftersom den pågældende ordning og de tilknyttede skattefordele ikke længere var gældende efter den 1. juli 2021, kunne gruppen ikke længere gribe ind over for dens skadevirkninger.

⁷ Gruppen vedrørende Adfærdskodeksen - Rapport til Rådet, 26. november 2021, [ST 14230 2021 ADD 5](#).

Medlemsstaterne træffer defensive foranstaltninger over for ikkesamarbejdsvillige jurisdiktioner, men der er ingen ensartet tilgang

80 Den Europæiske Union har en liste over [ikkesamarbejdsvillige skattejurisdiktioner](#). Kommissionen arbejder sammen med eksperter fra medlemsstaterne om screening af alle de pågældende jurisdiktioner. EU-listen anvendes til at imødegå og modvirke skadelige skattepraksis og fremme gode skatteforvaltningsmekanismer på globalt plan. Rådet vedtog den seneste ajourføring af EU-listen den 8. oktober 2024, og den består i øjeblikket af 11 tredjelande.

81 I overensstemmelse med [Rådets konklusioner](#) fra december 2017 bør medlemsstaterne for at beskytte deres skattegrundlag anvende effektive defensive foranstaltninger over for tredjelandene på EU-listen (jf. [figur 10](#)).

Figur 10 - Defensive foranstaltninger



Kilde: Rådets konklusioner af 5. december 2017, [15429/17](#).

82 Medlemsstaterne blev i 2019 enige om at anvende mindst én af de tre administrative defensive foranstaltninger på skatteområdet, som er opført i bilag III til Rådets konklusioner af 5. december 2017. [Pr. 31. januar 2023](#) havde 26 af de 27 medlemsstater anvendt mindst én administrativ foranstaltning, og 11 anvendte mindst to.

83 I november 2019 forpligtede [medlemsstaterne](#) sig også til at anvende mindst én af de fire specifikke lovgivningsmæssige foranstaltninger (forbud mod afdrag af omkostninger, regler for kontrollerede udenlandske selskaber, kildeskatteforanstaltninger og begrænsning af skattefritagelse for kapitalandele) fra

1. januar 2021⁸. Pr. 31. januar 2023 anvendte alle medlemsstater mindst én lovgivningsmæssig foranstaltning, men kun syv anvendte alle fire (jf. [figur 11](#)).

Figur 11 - Gældende lovgivningsmæssige defensive foranstaltninger

	Forbud mod afdrag af omkostninger	Regler for kontrollerede udenlandske selskaber (CFC-regler)	Kilde-skatteforanstaltninger	Begrænsning af skattefritagelse for kapitalandele
Østrig		✓		
Belgien	✓	✓		✓
Bulgarien	✓		✓	
Kroatien		✓	✓	
Cypern			✓	
Tjekkiet		✓		
Danmark	✓		✓	
Estland	✓		✓	✓
Finland		✓		
Frankrig	✓	✓	✓	✓
Tyskland	✓	✓	✓	✓
Grækenland	✓			
Ungarn		✓		
Irland		✓		
Italien	✓			
Letland	✓	✓	✓	✓
Litauen	✓	✓	✓	✓
Luxembourg	✓			
Malta				✓
Nederlandene		✓	✓	
Polen		✓		
Portugal	✓	✓	✓	✓
Rumænien	✓			
Slovakiet	✓		✓	✓
Slovenien	✓	✓	✓	✓
Spanien	✓	✓	✓	✓
Sverige	✓	✓		

Kilde: Gruppen vedrørende Adfærdskodeksen - Rapport til Rådet, 2. juni 2023.

84 Den store fleksibilitet ved denne tilgang kan begrænse de defensive foranstaltningers afskrækkende virkning og indebærer en risiko for, at selskaber etablerer sig i medlemsstater, som anvender færre lovgivningsmæssige foranstaltninger (især ved oprettelse af virksomheder, som specifikt har forbindelser til ikkesamarbejdsvillige skattejurisdiktioner), og som giver mulighed for lettere at overføre overskud til jurisdiktioner med lav skat.

⁸ Gruppen vedrørende Adfærdskodeksen - Rapport til Rådet, 25. november 2019, 14114/19.

Der findes ingen passende ramme for resultatovervågning til at kontrollere effekten af de EU-foranstaltninger, der er truffet

85 Skattemyndighederne skal have pålidelige skøn over indtægtstab som følge af skatteundgåelse og skatteunddragelse og træffe passende afhjælpende foranstaltninger. Vi vurderede, hvordan EU og medlemsstaterne indsamler oplysninger om omfanget af ubetalt selskabsskat og virkningen af de instrumenter, der er indført til bekæmpelse af skadelige skatteordninger og selskabers skatteundgåelse. Vi tog hensyn til, at opgørelsen af et eventuelt skattegab er en kompleks opgave, og at ingen enkelt metode kan omfatte alle aspekter af manglende overholdelse. En kombination af flere forskellige tilgange og udnyttelse af teknologiske fremskridt kan bidrage til en mere omfattende forståelse af de forskellige skattegab i EU.

I enkelte tilfælde blev virkningen af skatteundgåelse og skatteunddragelse anslået i EU-projekter, men der findes ingen fælles EU-ramme for resultatovervågning

86 En fælles ramme for resultatovervågning er afgørende for at give skattemyndighederne et bedre overblik over de områder, der er mest berørt af skatteundgåelse og skatteunddragelse, og for at afsætte de nødvendige ressourcer til at træffe passende foranstaltninger. Dette afspejler de svagheder, der blev konstateret i OECD's [BEPS-rapport om aktion 11 \(2015\)](#).

87 Kommissionen og medlemsstaterne har truffet en række initiativer til vurdering af skatteundgåelse og skatteunddragelse på specifikke områder. I 2018 offentliggjorde Kommissionen og 15 medlemsstater en rapport om manglende skatteindtægter fra virksomheder⁹. Rapporten konkluderede, at beregningen af skøn over selskabsskattegapet er en kompleks opgave, delvis på grund af kompleksiteten af selskabsskattesystemerne, men også af flere andre årsager, lige fra forsætlige handlinger fra skatteydernes side (såsom svig, unddragelse eller undgåelse) til udeladelser og fortolkningsfejl eller konkurs. Skøn på nationalt plan vil således ofte tage højde for skatteunddragelse og uforsætlige handlinger, men ikke i tilstrækkelig grad afspejle skatteundgåelse. Som følge heraf mener mange af de involverede parter, at det måske ikke er muligt at anvende en harmoniseret metode, ikke mindst i betragtning af forskellene i selskabsskattesystemerne, den statistiske usikkerhed og den komplekse metode. Udover den pågældende rapport blev der i 2021 lanceret et projekt inden for rammerne af EU-topmødet om skatteforvaltning (TADEUS) for at

⁹ "The Concept of Tax Gaps Report II: Corporate Income Tax Gap Estimation Methodologies", Fiscalis Tax Gap Project Group (FPG/041).

udforske metoder til at anslå det direkte skattegab, og en undergruppe skulle i den forbindelse fokusere på selskabsskattegapet.

88 Kommissionen offentliggjorde også undersøgelser vedrørende enkeltpersoners skatteunddragelse i 2019 og 2021, som viste de skadelige virkninger af formuer skjult i internationale finanscentre¹⁰. Skønt nærværende revision fokuserer på selskabsbeskatning, er disse undersøgelser vedrørende enkeltpersoner alligevel relevante, fordi enkeltpersoner kan bruge erhvervskøretøjer (tilhørende f.eks. selskaber, trusters osv.) til at skjule formuer. Undersøgelserne giver dog ikke en omfattende vurdering af de foranstaltninger, der er truffet mod skadelige skatteordninger og selskabers skatteundgåelse.

89 I 2023 lancerede Kommissionen sammen med flere medlemsstater to projektgrupper gennem [Fiscalisprogrammet](#). Den ene projektgruppe har til formål at indføre realistiske indikatorer til effektivt at måle effekten af udvekslingen af oplysninger, mens den anden skal undersøge, hvordan anvendelsen af DAC-data kan forbedres (jf. [bilag VIII](#)).

90 Ud over disse initiativer, som har et begrænset anvendelsesområde, anvendes der ikke et enkelt sæt resultatindikatorer, der dækker hele EU, til at måle og overvåge effektiviteten af den eksisterende ramme for bekæmpelse af skadelige skatteordninger og selskabers skatteundgåelse.

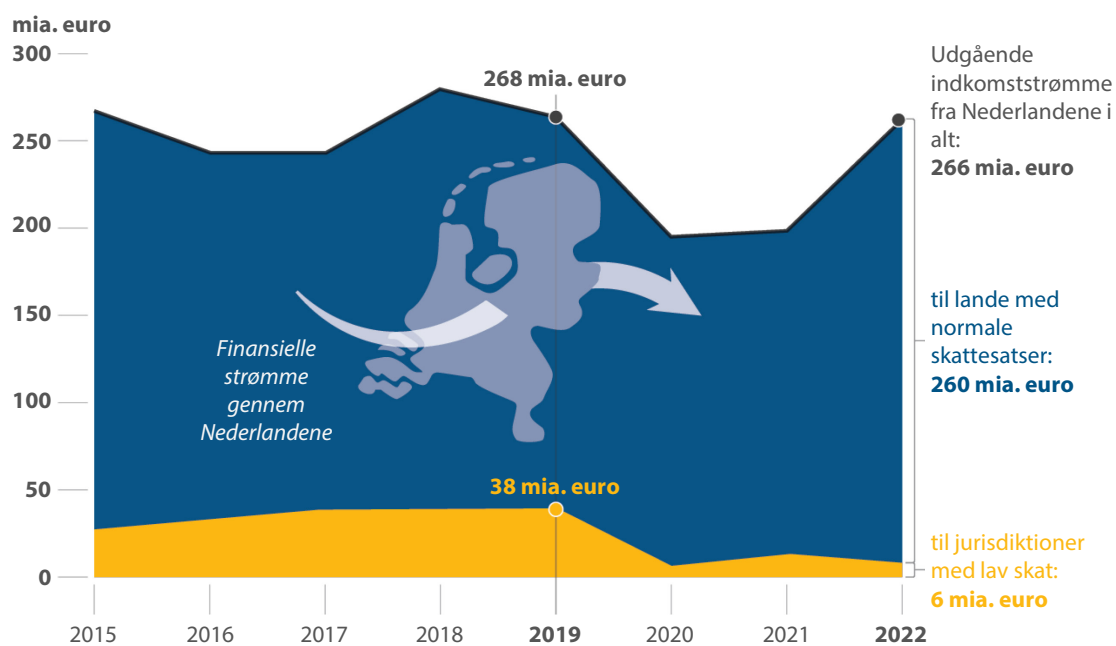
Kun én af de fem besøgte medlemsstater havde en resultatramme til at vurdere foranstaltningernes effektivitet

91 Af de fem medlemsstater, vi besøgte, var det kun Nederlandene, der havde etableret en resultatramme til at måle effektiviteten af de værktøjer, der blev indført til at bekæmpe skadelige skatteordninger og selskabers skatteundgåelse. Derudover offentliggjorde de nederlandske myndigheder i oktober 2023 en [rapport](#), hvor de vurderede effektiviteten af en række foranstaltninger baseret på tal fra den nederlandske centralbank.

¹⁰ GD TAXUD: "[Estimating International Tax Evasion by Individuals](#)", Taxation Paper No 76, 2019; "[Monitoring the amount of wealth hidden by individuals in international financial centres and impact of recent internationally agreed standards on tax transparency on the fight against tax evasion](#)", endelig rapport, 2021.

92 De nederlandske myndigheder konkluderede i rapporten, at flere af de foranstaltninger, der blev indført for at bekæmpe skatteundgåelse, havde reduceret pengestrømmen fra Nederlandene til lande med en lav skattesats. Den samlede udgående strøm til disse lande faldt med næsten 85 % fra 38 milliarder euro i 2019 til 6 milliarder euro i 2022 (jf. *figur 12*).

Figur 12 - Fald i strømmen af skattepligtige indtægter fra Nederlandene til jurisdiktioner med lav skat



Kilde: Revisionsretten baseret på data og visuelt materiale fra [Nederlandenes finansministerium](#).

Konklusioner og anbefalinger

93 Vi konkluderer samlet set, at den etablerede EU-ramme fungerer som en nødvendig første forsvarslinje, der inden for EU's begrænsede kompetencer understøtter bekæmpelsen af skadelige skatteordninger og selskabers skatteundgåelse. Vi konstaterede imidlertid mangler i den måde, hvorpå lovgivningen og andre foranstaltninger var blevet udarbejdet og gennemført. Der var ikke noget hensigtsmæssigt resultatovervågningssystem hverken på EU- eller medlemsstatsplan til at vurdere foranstaltningernes effektivitet.

94 Kommissionen har foreslået en fælles lovgivningsmæssig EU-ramme for bekæmpelse af skadelige skatteordninger og selskabers skatteundgåelse i EU. De direktiver, der var omfattet af denne revision (direktivet om bekæmpelse af skatteundgåelse (ATAD), den femte ændring af direktivet om administrativt samarbejde på beskatningsområdet (DAC 6) og direktivet om skattetvistbilægelsesmekanismer (TDRD)), har fastsat generelle standarder og indført støtteværktøjer inden for deres anvendelsesområde, eftersom EU ikke har kompetence til at fastlægge specifikke skattepolitiske løsninger for medlemsstaterne. Vi bemærkede, at visse definitioner og begreber i EU-lovgivningen er vanskelige for medlemsstaterne at fortolke, hvilket fører til forskellige fortolkninger (navnlig for så vidt angår DAC 6-kendetegn og kriteriet om det primære formål). Dette påvirker nøjagtigheden af de DAC 6-oplysninger, der udveksles, hvilket gør bekæmpelsen af indtægter, der undslipper beskatning, mindre effektiv (jf. punkt [32-43](#)).

95 Desuden findes der generelt ingen retningslinjer fra Kommissionen om fortolkning og gennemførelse af den EU-lovgivning, vi reviderede, hvilket resulterer i forskellige fortolkninger i medlemsstaterne (jf. punkt [44-48](#)). Kommissionen fører effektivt tilsyn med indarbejdelsen af EU-lovgivningen i national ret og indleder traktatbrudssager, når det er nødvendigt, men foretager i nogle tilfælde sine evalueringer for sent. Som følge heraf er det over syv år efter indførelsen af ATAD stadig uklart, om direktivets mål vil blive nået. På grund af evalueringernes forsinkelse har hverken offentligheden eller lovgiverne et nøjagtigt billede af robustheden eller effektiviteten af de foranstaltninger, som EU har iværksat for at bekæmpe skadelige skatteordninger og selskabers skatteundgåelse (jf. punkt [49-53](#)).

Anbefaling 1 - Præcisere EU's retlige ramme

For at sikre en konsekvent anvendelse af EU-lovgivningen i medlemsstaterne bør Kommissionen:

- a) i samarbejde med medlemsstaterne udvikle sin vejledning og navnlig udstikke retningslinjer for medlemsstaterne såvel om fortolkningen af den EU-lovgivning, der har til formål at bekæmpe skadelige skatteordninger og selskabers skatteundgåelse, som om udførelsen af risikoanalyser og anvendelsen af de modtagne skatteoplysninger
- b) vurdere behovet for eventuelle ændringer af DAC 6 baseret på resultaterne af den igangværende evaluering og retssag
- c) under udarbejdelsen af sin fremtidige evaluering tage hensyn til de problemer i TDRD's udformning, som denne beretning har påpeget, for at sikre, at mekanismerne til bilæggelse af skattetvister fungerer effektivt.

Tidsramme: a) og b) inden udgangen af 2026, c) inden udgangen af 2028.

96 Vi konstaterede med hensyn til udveksling af skatteoplysninger inden for rammerne af DAC 6, at de fem besøgte medlemsstater har indført nationale indberetningsprocesser og udveksler indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger som krævet. De foretager imidlertid kun få kvalitetskontroller af DAC 6-rapporterne, før de uploades til det centrale EU-register. Som følge heraf er der risiko for, at de indberettede DAC 6-oplysninger er ufuldstændige eller unøjagtige. Desuden er det begrænset, i hvor høj grad de reviderede medlemsstater anvender de DAC 6-oplysninger om grænseoverskridende ordninger, som de modtager. Dette begrænser merværdien af den automatiske udveksling af oplysninger inden for rammerne af DAC 6 (jf. punkt [55-58](#)).

97 Vi identificerede også tekniske problemer i forbindelse med det indberetningsskema, som Kommissionen havde udarbejdet, omfattende fritagelser fra indberetningen og forskellige fortolkninger af indberetningskravene. Disse problemer kan påvirke kvaliteten af DAC 6-rapporterne og tilskynde skatteyderne til at vælge de jurisdiktioner, hvor reglerne er mest lempelige. En af de største svagheder i indberetningsskemaet er, at datafeltet til angivelse af navnene på de tredjelande, der er involveret i en grænseoverskridende ordning, ikke er obligatorisk. Som følge heraf er det vanskeligt for de fem besøgte medlemsstater at fastslå, om/hvilke tredjelande der er involveret (jf. punkt [59-63](#)).

98 Desuden er der risiko for, at sanktionssystemerne for manglende overholdelse af DAC 6-indberetningsforpligtelserne i nogle af de besøgte medlemsstater måske ikke har en afskrækkende virkning på grund af sanktionernes åbenlyst lave niveau. Desuden havde ingen af de besøgte medlemsstater på tidspunktet for revisionen pålagt sanktioner (jf. punkt [64-66](#)).

Anbefaling 2 - Forbedre DAC 6-rapporternes kvalitet

For at maksimere fordelene ved automatisk udveksling af DAC 6-oplysninger med andre medlemsstater bør Kommissionen gøre datafeltet vedrørende de tredjelande, der er involveret i grænseoverskridende ordninger, obligatorisk i indberetningsskemaet (om nødvendigt ved hjælp af et lovgivningsforslag). Desuden bør Kommissionen ajourføre strukturen i det centrale DAC 6-register, så medlemsstaterne kan tilgå disse oplysninger og anvende dem i forbindelse med de relevante ordninger.

Tidsramme: inden udgangen af 2027.

Anbefaling 3 - Sikre, at virkningen af sanktioner for manglende overholdelse af DAC 6-indberetningsforpligtelserne er passende

For at sikre, at medlemsstaterne indfører effektive, forholdsmæssige og afskrækkende sanktioner for manglende overholdelse af DAC 6-indberetningsforpligtelserne, bør Kommissionen indlede traktatbrudssager i de tilfælde, hvor der er tilstrækkelig dokumentation for, at medlemsstaterne gennemfører et åbenlyst utilstrækkeligt sanktionssystem for overtrædelser af DAC 6.

Tidsramme: inden udgangen af 2026.

99 Gruppen vedrørende Adfærdskodeksen er afgørende i EU's bestræbelser på at fremme retfærdige selskabsbeskatningsordninger, selv om dens henstillinger ikke er juridisk bindende. Kommissionen yder tilstrækkelig bistand til gruppen under dennes vurdering af de potentielt skadelige skatteordninger, som medlemsstaterne har anmeldt, men dens rolle havde frem til tidspunktet for revisionen været meget begrænset (jf. punkt [70-74](#)).

100 Som følge af gruppens henstillinger ophævede medlemsstaterne 95 skadelige skatteordninger i perioden 1998-2023. I flere medlemsstater tog de aftalte perioder for afvikling af skadelige ordninger imidlertid betydeligt længere tid end de to år, som EU-Rådet anbefaler. Desuden følger gruppen ikke klare regler, når den træffer afgørelse om overgangsperioder for de skadelige ordninger, der er konstateret, og overgangsperioderne er derfor i visse tilfælde meget lange. Dette medfører en risiko for, at selskaberne nyder godt af urimelige skattefordele i længere perioder, og at konkurrencefordrejningerne på EU's indre marked også varer længere. Desuden vælger medlemsstaterne kun at anvende et begrænset antal af de defensive foranstaltninger, der kan anvendes på transaktioner med ikkesamarbejdsvillige lande. Disse faktorer begrænser virkningen af gruppens arbejde (jf. punkt [75-84](#)).

Anbefaling 4 - Øge støtten til Gruppen vedrørende Adfærdskodeksen

For at støtte Gruppen vedrørende Adfærdskodeksen mere effektivt med henblik på at maksimere den afskrækkende virkning af dens foranstaltninger bør Kommissionen:

- a) foreslå gruppen at nå til enighed om klare regler og grænser for overgangs- og afviklingsperioder og - hvis gruppen når til enighed - overvåge overholdelsen heraf
- b) i betragtning af sit udvidede mandat foretage en årlig analyse af de skattebegunstigelsesforanstaltninger og de alment gældende skatteelementer, der for nylig er indført af medlemsstaterne, og underrette gruppen om dem, der er potentielt skadelige, på grundlag af en risikoanalyse.

Tidsramme: a) inden udgangen af 2026, b) årligt fra 2025.

101 Kommissionen og medlemsstaterne gør en meget lille indsats med hensyn til at måle resultaterne af de værktøjer, der anvendes til at bekæmpe skadelige skatteordninger og selskabers skatteundgåelse i EU. Kommissionen har ikke fastsat kvantitative mål og målsætninger og overvåger ikke værktøjernes effektivitet. Manglen på effektive rammer for resultatovervågning forhindrer Kommissionen og medlemsstaterne i at vurdere deres indsats og anvende ressourcer der, hvor der er størst behov for dem (jf. punkt [85-92](#)).

Anbefaling 5 - Overvåge resultaterne og virkningen af bekæmpelsen af skadelige skatteordninger og selskabers skatteundgåelse

Kommissionen bør tilskynde medlemsstaterne til og støtte dem i at vedtage en fælles ramme for resultatovervågning, herunder resultatindikatorer og kvantitative mål, med henblik på at måle opfyldelsen af specifikke målsætninger i forbindelse med bekæmpelsen af skadelige skatteordninger og selskabers skatteundgåelse.

Tidsramme: inden udgangen af 2026.

Vedtaget af Afdeling IV, der ledes af Mihails Kozlovs, medlem af Revisionsretten, i Luxembourg på mødet den 22. oktober 2024.

På Revisionsrettens vegne

Tony Murphy
Formand

Bilag

Bilag I - Vores revisionsmetode for så vidt angår Kommissionen

Vi gennemgik den ATAD-, DAC 6- og TDRD-relaterede lovgivning og de tilknyttede mekanismer til bekæmpelse af skadelige skatteordninger og selskabers skatteundgåelse og undersøgte, hvordan Kommissionen (GD TAXUD) overvågede medlemsstaternes gennemførelse heraf. Vi undersøgte navnlig:

- den relevante lovgivning, om Kommissionen kontrollerede, hvordan medlemsstaterne gennemførte EU-reglerne i deres nationale lovgivning, og om Kommissionen traf de nødvendige foranstaltninger til at afhjælpe eventuelle forsinkelser i gennemførelsen
- tilstedeværelsen og kvaliteten af retningslinjer og oplysninger om gennemførelsen af lovgivningen og soft law-instrumenterne, og hvordan Kommissionen delte disse oplysninger med medlemsstaterne
- hvordan Kommissionen implementerede og håndterer EU's centrale DAC 6-register
- om Kommissionen havde indført en fælles EU-ramme for resultatovervågning af systemet for at sikre, at det leverede de forventede resultater
- hvordan Kommissionen samarbejder med medlemsstaterne (udveksling af oplysninger, rapportering osv.) og andre relevante interessenter (såsom OECD)
- det arbejde, som Kommissionen havde udført for at bistå Gruppen vedrørende Adfærdskodeksen i dens beslutningsproces.

I den forberedende fase afholdt vi flere hybridmøder med GD TAXUD for at indsamle oplysninger og data, der kunne være nyttige for feltarbejdet i medlemsstaterne. I forbindelse med feltarbejdet sendte vi Kommissionen et generelt spørgeskema. Vi foretog også et revisionsbesøg for at afklare udestående spørgsmål og gennemse specifikke kommissionsdokumenter.

Bilag II - Vores revisionsmetode i medlemsstaterne

Medlemsstaternes rolle i bekæmpelsen af skadelige skatteordninger og selskabers skatteundgåelse er at skabe lige vilkår for virksomheder og forebygge skatteundgåelse og skatteunddragelse og i sidste ende sikre de offentlige finanser samt sikre, at regeringerne kan levere væsentlige tjenester.

Vi undersøgte, hvordan medlemsstaterne:

- gennemførte den udvalgte lovgivning, nemlig ATAD, DAC 6 og TDRD
- sikrer, at de DAC 6-rapporter, der udveksles gennem det centrale EU-register, er nøjagtige, fuldstændige og rettidige, og hvordan medlemsstaterne anvender de DAC 6-oplysninger, de modtager
- måler effektiviteten af deres foranstaltninger til bekæmpelse af skadelige skatteordninger og selskabers skatteundgåelse, og om de anvender sådanne målinger til bedre at tackle de eksisterende risici og tildele ressourcer
- informerer Gruppen vedrørende Adfærdskodeksen om potentielt skadelige skatteordninger og gennemfører gruppens henstillinger, hvis den anser en skattebegunstigelsesordning for at være skadelig.

Vi udvalgte fem medlemsstater - Irland, Cypern, Luxembourg, Malta og Nederlandene - på grundlag af følgende risikokriterier:

- antal modforanstaltninger truffet mod lande på EU-listen over ikkesamarbejdsvillige jurisdiktioner
- antal gensidige aftaleprocedurer i skattetvister
- antal skadelige skatteordninger identificeret af Gruppen vedrørende Adfærdskodeksen
- skøn over selskabsskattegabet.

For at afgøre, om de fem udvalgte medlemsstater havde gennemført EU-bestemmelserne korrekt, sendte vi dem et spørgeskema. Under revisionsbesøgene drøftede vi deres svar med eksperter fra de nationale skattemyndigheder og gennemså en række dokumenter. Derudover udtog vi risikobaserede stikprøver med henblik på at kontrollere:

- 10 grænseoverskridende skatteordninger uploadet til det centrale EU-register
- 10 grænseoverskridende skatteordninger downloadet fra det centrale EU-register

- 5 skattetvister indgivet i henhold til TDRD
- 5 henstillinger baseret på de skattebegunstigelsesordninger, der senest er blevet vurderet af Gruppen vedrørende Adfærdskodeksen.

Bilag III - EU-lovgivningen sammenlignet med OECD's/G20's BEPS-standarder

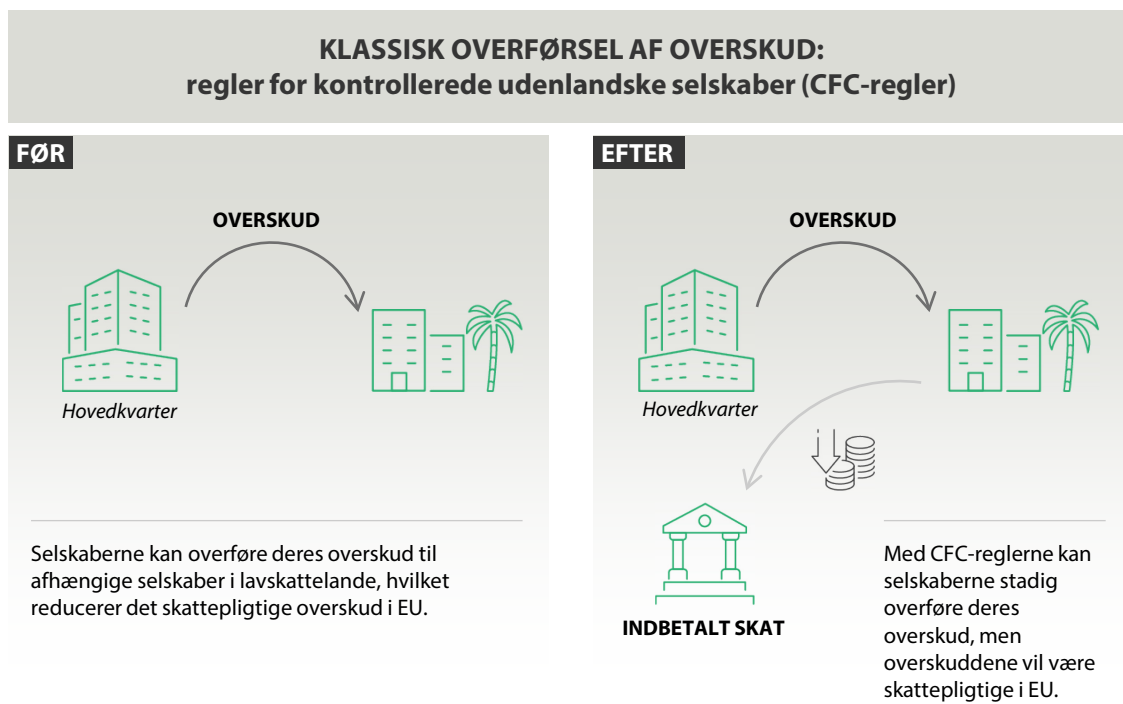
EU-retsakt	Dato for vedtagelse	Kort beskrivelse (lovgivning)	Tilsvarende OECD-standard	Dato for offentliggørelse	Kort beskrivelse (standard)
ATAD 1	12. juli 2016	Fastsætter regler for bekæmpelse af ordninger til skatteundgåelse, der direkte indvirker på det indre markeds funktion.	BEPS-aktion 2 BEPS-aktion 3 BEPS-aktion 4 BEPS-aktion 5 BEPS-aktion 6	5. oktober 2015	Bekæmper skadelige skatteordninger mere effektivt ved at tage hensyn til gennemsigtighed, sammenhæng og substans.
ATAD 2	29. maj 2017	Udvider ATAD 1's anvendelsesområde med henblik på yderligere at forhindre skatteundgåelse, herunder hybride mismatch, der involverer tredjelande.	BEPS-aktion 2	5. oktober 2015	Henstillinger vedrørende nationale regler med henblik på at neutralisere virkningen af hybride mismatch-ordninger.
DAC 6	25. maj 2018	Indfører en skatteoplysningsordning, der kræver indberetning og udveksling af grænseoverskridende ordninger, med henblik på at bekæmpe aggressiv skatteplanlægning.	BEPS-aktion 12	5. oktober 2015	Henstillinger vedrørende udformning af regler om oplysningspligt for så vidt angår aggressive skatteplanlægningsordninger.

EU-retsakt	Dato for vedtagelse	Kort beskrivelse (lovgivning)	Tilsvarende OECD-standard	Dato for offentliggørelse	Kort beskrivelse (standard)
TDRD	10. oktober 2017	Har til formål at forbedre tvistbilæggelsesmekanismerne i EU i forbindelse med skatterelaterede spørgsmål.	BEPS-aktion 14	5. oktober 2015	Søger at forbedre løsning af skatterelaterede tvister mellem jurisdiktioner.

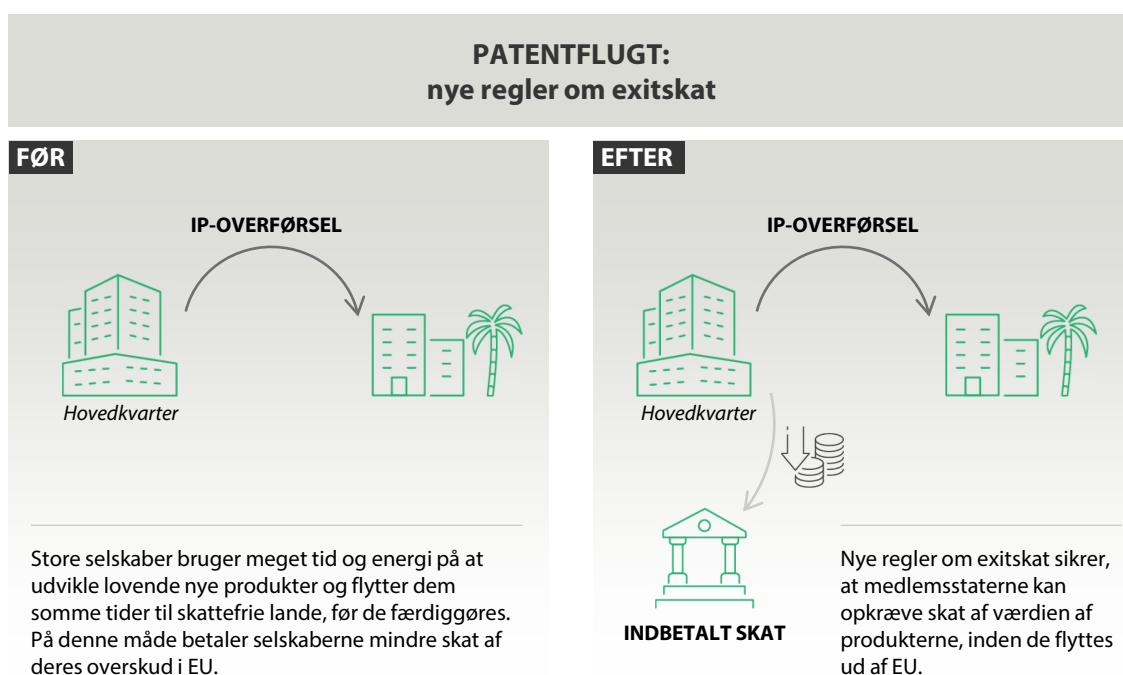
Kilde: Revisionsretten baseret på [offentligt tilgængelige data](#).

Bilag IV - Foranstaltninger til bekæmpelse af skatteundgåelse indført ved ATAD

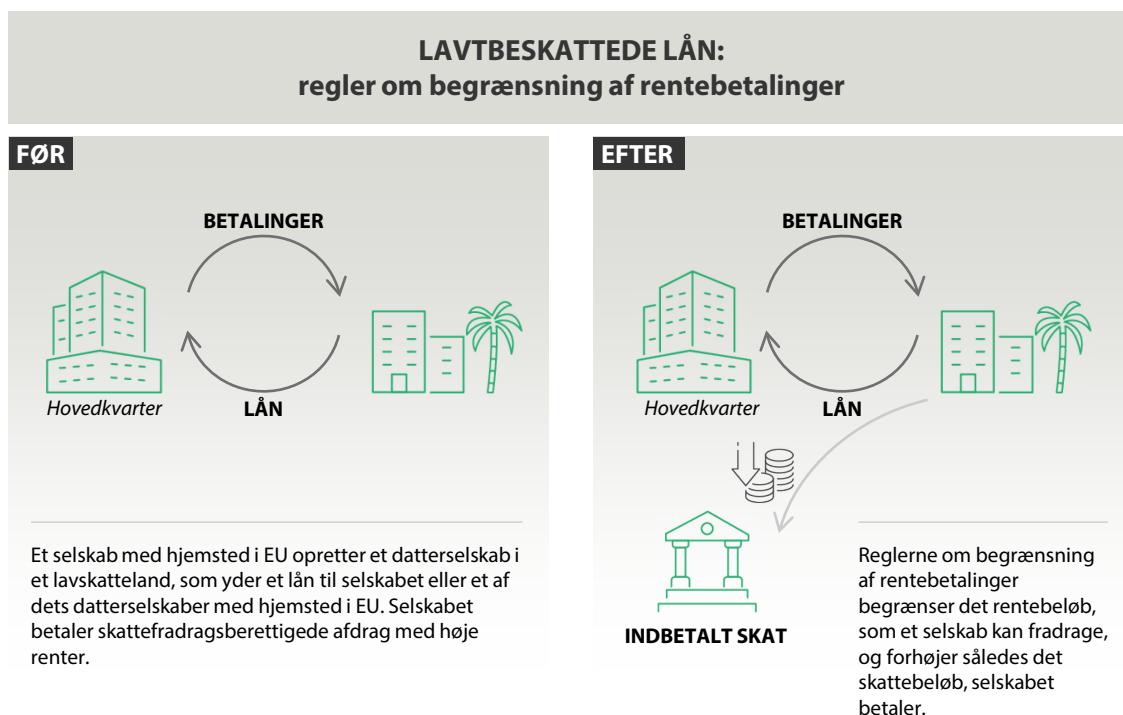
Reglen forkontrollerede udenlandske selskaber (CFC-reglen): til at forhindre overførsel af overskud til et land med lav eller ingen skat



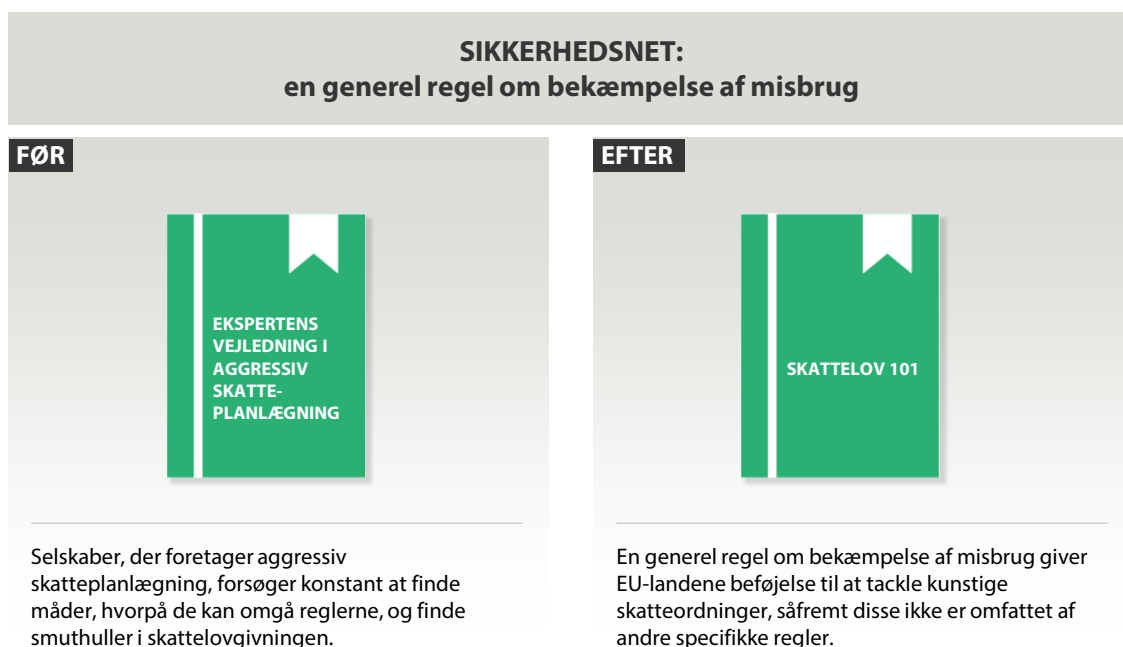
Exitbeskatningsreglen: til at forhindre selskaber i at undgå beskatning ved flytning af aktiver



Reglen om begrænsning af rentebetalinger: til at modvirke kunstige gældsordninger, der har til formål at minimere skatter



Generel regel om bekæmpelse af misbrug: til at modvirke aggressiv skatteplanlægning, når de øvrige regler ikke gælder



Kilde: Revisionsretten baseret på data og visuelt materiale fra Kommissionen (GD TAXUD).

Bilag V - Risiko for forskellige fortolkninger af DAC 6-bestemmelserne om kriteriet om det primære formål og kendetegn (bilag IV til direktivet)

Kriteriet om det primære formål finder anvendelse, hvis det kan fastslås, at det primære formål eller et af de vigtigste formål, som under hensyntagen til alle relevante forhold og omstændigheder en person kan forvente at opnå ved en grænseoverskridende ordning, består i at opnå en skattefordel. Vi bemærkede, at de medlemsstater, vi besøgte, havde udfordringer med fortolkningen på nedenstående områder. Vores besøg fandt sted forud for Domstolens dom i sag C-623/22, hvor den omtalte fortolkningen af visse begreber og koncepter. Medlemsstaterne nævnte bl.a. følgende udfordringer:

- Det er uklart, hvordan det afgøres, om opnåelse af skattefordelen er det primære eller et af de primære formål ved en ordning. Det er også uklart, om vurderingstilgangen skal være kvantitativ - om der f.eks. skal foretages en sammenlignende analyse af ordningen, ved at man først anvender og dernæst ikke anvender de skatteregler, der fører til den (formodede) skattefordel.
- Et andet spørgsmål er, om kriteriet om det primære formål også finder anvendelse i situationer, hvor resultatet af en skatteordning, der fører til en skattefordel, i overensstemmelse med direktivets ånd er tilsigtet og/eller fastsat i den pågældende ordning eller af lovgiveren (også kaldet "politisk hensigt").

Kendetegn:

- **Kendetegn A3** finder anvendelse på ordninger, der anvender standarddokumentation og/eller -struktur. Der er risiko for, at nogle medlemsstater anser en bred vifte af dokumentation og strukturer for at være standarder, mens andre sjældent gør det, fordi de er nødt til at tilpasse sig til de specifikke berørte skatteydere. Som følge heraf kan mellemmænd og skatteydere muligvis ikke indberette ordninger under kendetegn A3.

- **Kendetegn B2** henviser til ordninger, der omdanner indtægt til kapital, gaver eller andre former for indkomst, som beskattes lavere eller er fritaget for skat. De omstændigheder, hvorunder denne konvertering kan finde sted, er imidlertid uklare. Nogle tvetydige scenarier kunne f.eks. være:
 - Når der modtages (samme type) indkomst fra en anden medlemsstat, men indkomsten beskattes lavere eller er fritaget for skat (f.eks. på grund af anvendelsen af en beskatningsoverenskomst eller skatteordning i det land, indkomsten stammer fra). I dette tilfælde er der ingen ændring i indkomsttypen (hvis indkomsten f.eks. var et udbytte, bliver den ved med at være et udbytte).
 - Tilbagekøb af egne aktier, navnlig når udbyttebetalingerne fandt sted regelmæssigt forud for tilbagekøbet af aktierne.

Det er desuden uklart, om kendetegn B2 kan anvendes på nyoprettede ordninger, eller om det kun finder anvendelse, når allerede eksisterende indtægter konverteres til en anden indkomstkategori, der beskattes lavere. Der er risiko for, at forskellige holdninger blandt medlemsstaterne kan føre til, at DAC 6-rapporterne ikke indgives på en konsekvent måde.

Desuden er der risiko for, at den måde, hvorpå kendetegn B2 skal anvendes med hensyn til personlig indkomstskat, lønskat og gave-/arveafgiftsordninger, er uklar. Som følge heraf kan mellemmand og skatteydere være af den opfattelse, at indkomstkonverteringen skal finde sted hos indkomstmodtageren, selv om denne konvertering i mange ordninger kan finde sted på forskellige niveauer.

- **Kendetegn B3** vedrører ordninger, der omfatter cirkulære transaktioner, som fører til round-tripping af midler, navnlig ved at inddrage mellemmand i mangel af andre primære kommercielle funktioner eller transaktioner, der udligner hinanden eller har lignende egenskaber. I praksis er både forbindelsen mellem disse elementer og de særlige betingelser for anvendelse af dette kendetegn uklare.
 - Det er uklart, om kendetegn B3 finder anvendelse, når der ikke forekommer nogen fuldstændig cirkulær transaktion, f.eks. i tilfælde af omdirigering af indtægter som følge af en enheds mellemkomst.
 - Det er uklart, om situationer, hvor indtægter omdirigeres af mellemmand, og modregning af transaktioner er nødvendige betingelser for, at kendetegn B3 kan finde anvendelse, eller om de blot er eksempler på cirkulære transaktioner.

- **Kendetegn C1** vedrører ordninger, hvor der foretages fradragsberettigede grænseoverskridende betalinger mellem to eller flere indbyrdes forbundne foretagender. Det er fortsat uklart, om et fast forretningssted skal behandles som en særskilt (betalingsmodtagende) enhed i forbindelse med kendetegn C1. Denne tvetydighed påvirker også kravet om at indberette en ordning i henhold til DAC 6.

Desuden finder kendetegn C1 anvendelse på ordninger, hvor der foretages grænseoverskridende betalinger mellem indbyrdes forbundne foretagender, hvor der kun pålægges meget lidt eller ingen skat på modtagerens niveau. Der findes imidlertid ingen underkategori under kendetegn C1, der specifikt omfatter ordninger, hvor modtageren er omfattet af en fritagelse. Kendetegn C1, litra c), vedrører udelukkende ordninger, hvor betalinger er omfattet af en fritagelse, hvilket medfører, at ordninger, der ligner de ordninger, der henhører under kendetegn C1, ikke indberettes.

Bilag VI - Operationelle problemer i forbindelse med DAC 6-indberetning ved hjælp af EU-XML-skemaet

Vi identificerede fire centrale operationelle problemer i forbindelse med DAC 6-indberetningen og fik dem bekræftet under besøgene i de fem medlemsstater:

- Manglende vejledning til mellemænd og skatteydere om, hvordan man klart angiver tredjelandes deltagelse i en grænseoverskridende ordning, eftersom der ikke er landekoder for tredjelande i skabelonen.
- Valgfrie felter - f.eks. skatteregistreringsnummer (TIN), bopælsland, dato for gennemførelsen af ordningen, fornavn eller begrundelse for indberetningen - uden at den indberettende enhed er forpligtet til, om nødvendigt, at forklare, hvorfor felterne ikke er blevet udfyldt. Dette gælder også datafeltet "beløb", som i tilfælde af manglende oplysning af omstændighederne kan udfyldes med "ukendt".
- Der er ikke fastsat nogen minimumslængde for beskrivelserne af indberetningspligtige kendetegn eller selve ordningerne, hvilket kan føre til uoverensstemmelser i EU-medlemsstaternes indberetninger.
- Upload af en "markedsegnet" grænseoverskridende ordning til det centrale EU-register behandles altid som en ny ordning, selv om der blot kan være tale om en ajourføring af en eksisterende ordning (en markedsegnet ordning skal ajourføres hver tredje måned af den indberettende enhed, hvis omstændighederne ændrer sig).

Bilag VII - Risiko for forskellige fortolkninger af spørgsmål vedrørende TDRD's udformning

TDRD-bestemmelse	Spørgsmål	Konsekvenser
<p>I henhold til artikel 3, stk. 3, litra e), nr. iv), i TDRD skal skatteyderens klage indeholde fuldstændig dokumentation, herunder en "kopi af den endelige skatteansættelsesafgørelse".</p>	<p>Spørgsmålet vedrører kravet om, at alle de skattemyndigheder, der er involveret i tvisten, skal udstede en "endelig skatteansættelsesafgørelse".</p>	<p>Skatteyderne kan udsætte indgivelsen af en klage under TDRD, indtil alle de relevante medlemsstater har revideret den pågældende skatteperiode - en proces, der kan tage op til syv år. Den kompetente myndighed kan udsætte behandlingen af klagen, indtil al dokumentation er modtaget.</p>
<p>I henhold til artikel 3, stk. 3-5, i TDRD kan en klage kun imødekommes, hvis den berørte person fremlægger de nødvendige oplysninger ved indgivelsen. Direktivet mangler imidlertid klarhed med hensyn til skattemyndighedernes procedurer og tidsrammen i tilfælde, hvor de nødvendige oplysninger mangler.</p>	<p>Det er fortsat uklart, hvad der udgør en "ufuldstændig" klage. TDRD præciserer ikke, om klagerne efterfølgende kan tilføje yderligere oplysninger til deres indgivne klager, eller om de kompetente myndigheder skal underrette dem, hvis deres klage er ufuldstændig, og anmode om yderligere oplysninger.</p>	<p>Manglen på en fastlagt procedure og tidsramme kan føre til situationer, hvor klagerne ikke er klar over, at deres klage er "ufuldstændig", før perioden på seks måneder er udløbet, og derfor ikke indsender de manglende oplysninger inden for fristen. Den kompetente myndighed kan derfor afvise klagen.</p>

TDRD-bestemmelse	Spørgsmål	Konsekvenser
<p>Artikel 17 i TDRD indeholder undtagelser fra den generelle regel i artikel 3, som kræver, at klager til de kompetente myndigheder indgives i alle de involverede medlemsstater. Artikel 17 indeholder særlige bestemmelser for enkeltpersoner og mindre virksomheder, der gør det muligt for dem udelukkende at indgive klager til den kompetente myndighed i den medlemsstat, hvor de er hjemmehørende.</p>	<p>Det er uklart, om hver kompetent myndighed skal meddele sin beslutning om imødekommelse eller afvisning individuelt, eller om den myndighed, som klagen er indgivet til, er ansvarlig for al kommunikation med klageren.</p> <p>Alle de involverede kompetente myndigheder skal træffe afgørelse om, hvorvidt klagen skal imødekommes eller afvises. Hvis én eller alle myndigheder afviser klagen, kan det være nødvendigt med yderligere procedurer, som f.eks. retssager eller voldgift, for at nå til en endelig afgørelse. I begge tilfælde skal hver kompetent myndigheds afgørelse meddeles klageren.</p>	<p>Hvis hver kompetent myndighed skal meddele sin afgørelse, er der stadig kontakt med alle de involverede myndigheder, og hvis klagen afvises, kan det være nødvendigt at gennemføre efterfølgende procedurer i alle relevante medlemsstater. Flere af de besøgte medlemsstater anførte, at denne bestemmelse ikke anvendes på en ensartet måde.</p>

Bilag VIII - Fiscalisprogrammerne og ATAD, DAC 6 og TDRD

Målene for det flerårige Fiscalisprogram er i overensstemmelse med målene for ATAD, DAC 6 og TDRD, der sigter mod at forbedre det indre markeds funktion, fremme Unionens konkurrenceevne og fair konkurrence i Unionen, beskytte finansielle og økonomiske interesser mod skattesvig, skatteunddragelse og skatteundgåelse samt forbedre skatteopkrævningen. Programmets specifikke mål omfatter støtte til skattepolitik og gennemførelse af EU's skattelovgivning, fremme af samarbejde mellem skattemyndigheder (herunder udveksling af skatteoplysninger) og styrkelse af opbygningen af administrativ kapacitet og udvikling af elektroniske systemer (artikel 3 i [forordning \(EU\) 2021/847 \(Fiscalis 2027\)](#))).

Følgende tiltag finansieres under Fiscalis 2020 og Fiscalis 2027:

- Fælles aktiviteter såsom seminarer og workshopper (f.eks. "Mandatory disclosure: DAC 6 implementation", ATAD 1-seminar, møde i arbejdsgruppe IV om ATAD 2, møder i arbejdsgruppe IV om TDRD osv.), projektgrupper, bilaterale eller multilaterale kontroller og andre aktiviteter i henhold til EU-lovgivningen om administrativt samarbejde, arbejdsbesøg for at give tjenestemænd mulighed for at erhverve eller øge deres ekspertise eller viden på skatteområdet, ekspertgrupper, kapacitetsopbygning i den offentlige forvaltning og støtteaktiviteter, undersøgelser, kommunikationsprojekter og enhver anden aktivitet til opfyldelse af målene for Fiscalis 2020 og Fiscalis 2027.
- Opbygning af europæiske informationssystemer og fælles uddannelsesaktiviteter.
- Møder og lignende *ad hoc*-arrangementer, projektbaseret struktureret samarbejde, opbygning af menneskelige kompetencer og andre kapacitetsopbyggende tiltag.

To Fiscalis-finansierede projektgrupper har indvirkning på DAC 6

- **Fiscalisprojektgruppe nr. 106** vedrørende dataanalyseværktøj inden for direkte beskatning vedrørende AEOI/DAC/CRS-data (maj 2019): Resultaterne omfatter indtil videre udviklingen af et dataanalyseværktøj til automatisk udveksling af oplysninger vedrørende direkte beskatning og et [programoplysnings- og samarbejdsforum](#) om emnet.

- **Fiscalisprojektgruppe nr. 119** vedrørende måling af resultaterne af det administrative samarbejde på beskatningsområdet: Projektet analyserede procedurerne for måling af resultaterne for aktiviteter vedrørende administrativt samarbejde og anbefalede, at der blev udviklet en ny overvågnings- og evalueringsramme, herunder indikatorer, data, definitioner, metode og operationelle muligheder for bedre måling af fordele.

I 2023 lancerede Europa-Kommissionen sammen med udvalgte EU-medlemsstater yderligere to projektgrupper under Fiscalis 2027 med henblik på at forbedre virkningen og anvendelsen af DAC-data:

- **Fiscalisprojektgruppe nr. 038** vedrørende vurdering af virkningen af det administrative samarbejde, som har til formål at gennemføre realistiske indikatorer til effektiv måling af virkningen af udvekslingen af oplysninger: Indikatorerne afprøves i øjeblikket i de medlemsstater, der deltager i projektgruppen. Projektet begyndte i maj 2023, og dets konklusioner, herunder retningslinjer for, hvordan indikatorerne skal anvendes, forventes at foreligge ved udgangen af 2024.
- **Fiscalisprojektgruppe nr. 037** vedrørende forbedring af anvendelsen af DAC-data, som undersøger måder, hvorpå anvendelsen af DAC-data kan forbedres: Gruppen har til formål at foreslå konkrete løsninger, der er relevante for skattemyndighederne (med fokus på anvendelsen af skatteregistreringsnummeret). Projektgruppen begyndte sit arbejde i juni 2023 og forventes at fremlægge sine konklusioner i 2024.

Bilag IX - EU's adfærdskodeks for erhvervsbeskatning - kriterier for vurdering af potentielt skadelige skattebegunstigelsesforanstaltninger

EU-kodeksen omfatter et politisk tilsagn af mellemstatslig karakter, som fremmer fair skattekonkurrence og adresserer skadelige skatteordninger både i og uden for EU. En [revideret udgave af kodeksen](#), der har været gældende siden den 1. januar 2024, styrker Kommissionens rolle og dækker også skadelige alment gældende skatteelementer, der er indført efter den 1. januar 2023.

[Kodeksen](#) fastsætter flere kriterier, som Gruppen vedrørende Adfærdskodeksen skal tage i betragtning ved vurderingen af, om en skattebegunstigelsesforanstaltning er skadelig:

- kun skattebegunstigelsesforanstaltninger, der påvirker eller potentielt påvirker placeringen af forretningsaktiviteterne ("det generelle kriterium om genveje"), er omfattet af kodeksen
- et effektivt beskatningsniveau, der er betydeligt lavere end det generelle beskatningsniveau i den pågældende medlemsstat (herunder nulbeskatning)
- skattefordele, der kun indrømmes ikkehjemmehørende, eller som indrømmes med hensyn til transaktioner, der foretages med ikkehjemmehørende
- skatteincitamentter til aktiviteter, der er fuldstændig adskilt fra en medlemsstats egen økonomi, således at de ikke påvirker det nationale skattegrundlag
- indrømmelse af skattefordele uden nogen realøkonomisk aktivitet eller egentlig økonomisk tilstedeværelse i den medlemsstat, der tilbyder dem
- grundlaget for overskudsbestemmelsen for selskaber i en multinational koncern, der afviger fra internationalt godkendte principper, specielt de principper, der er vedtaget inden for rammerne af OECD
- skattebegunstigelsesforanstaltninger, der mangler gennemsigtighed, herunder lovregler, der lempes på administrativt niveau på en uigennemsigtig måde.

Bilag X - Kommissionens rolle i forbindelse med Gruppen vedrørende Adfærdskodeksen

Kommissionen bistår Gruppen vedrørende Adfærdskodeksen med at analysere de potentielt skadelige skattebegunstigelsesordninger, som medlemsstaterne har indberettet. Medlemsstaterne har gennem adfærdskodeksen forpligtet sig til ved begyndelsen af hvert år at underrette gruppen om planlagte eller nyligt indførte skattebegunstigelsesordninger, der kan henhøre under kodeksens anvendelsesområde. Så snart den liste over anmeldelser, som Generalsekretariatet for Rådet (som også bistår gruppen) udarbejder, er blevet formelt sendt til gruppens medlemmer, begynder Kommissionen at undersøge foranstaltningerne.

Kommissionen skal udarbejde en "**beskrivelse af foranstaltningen**" i samarbejde med den pågældende medlemsstat, før foranstaltningen drøftes i gruppen. Beskrivelsen kan enten være en "aftalt beskrivelse" (når Kommissionen mener, at foranstaltningen er potentielt skadelig) eller en "standstill-analyse" (når foreløbige resultater tyder på, at der ikke er behov for en revision af foranstaltningen). Kommissionen udarbejder beskrivelsen på grundlag af de oplysninger, den har modtaget i anmeldelsen. Anmeldelsens detaljer og fuldstændighed afgør, hvorvidt Kommissionen straks kontakter den pågældende medlemsstat med henblik på at:

- fremsende den aftalte beskrivelse/standstill-analysen med henblik på bekræftelse, hvis de fremlagte oplysninger var tilstrækkelige, eller
- anmode om yderligere oplysninger om foranstaltningens tekniske detaljer (f.eks. baggrund, data osv.) for at færdiggøre udkastet til beskrivelse, hvis de fremlagte oplysninger var utilstrækkelige.

Dette samarbejde med medlemsstaterne begrænser sig til at udarbejde den faktuelle beskrivelse af den anmeldte foranstaltning. Den "juridiske analyse" - uanset om en ordning er (potentielt) skadelig eller ej - henhører under Kommissionens kompetence og kræver ikke medlemsstatens samtykke.

Kommissionen anvender en intern skabelon til udkastet til "aftalt beskrivelse" for at sikre, at denne - eller en eventuel standstill-analyse - følger samme struktur hver gang, og at detaljeringsgraden er omtrent den samme for alle de foranstaltninger, som skal vurderes. Når udkastet er klart, sendes det til den pågældende medlemsstat, så den kan bekræfte, ændre eller supplere den faktuelle beskrivelse af foranstaltningen.

Når Kommissionens arbejde er afsluttet, drøftes den pågældende skatteordning i gruppen. Afgørelsen om at godkende eller afvise Kommissionens vurdering træffes ved afstemning. Da der ikke foreligger noget officielt referat af gruppens møder, er der ingen offentligt tilgængelige oplysninger om afstemningens grundlag og resultat.

Forkortelser

ATAD: Direktivet om bekæmpelse af skatteundgåelse

BEPS: Udhuling af skattegrundlaget og overførsel af overskud

DAC 6: Direktiv (EU) 2018/822 - det femte direktiv om ændring af direktiv 2011/16/EU om administrativt samarbejde på beskatningsområdet

GD TAXUD: Generaldirektoratet for Beskatning og Toldunion

OECD: Organisationen for Økonomisk Samarbejde og Udvikling

TDRD: Direktivet om skattetvistbilæggelsesmekanismer

Glossar

Aggressiv skatteplanlægning: Udnyttelse af forskelle i landes skattesystemer for at minimere eller undgå skatteforpligtelser.

Det europæiske semester: Årlig cyklus, som danner ramme om koordineringen af de økonomiske politikker i EU-medlemsstaterne og overvågningen af fremskridt.

Kendetegn: Træk ved en grænseoverskridende skatteordning, som antyder, at der er en potentiel risiko for skatteundgåelse.

Kriteriet om det primære formål: Undersøgelse af, om det primære formål (eller et af de primære formål), som en person med rimelighed kan forvente at opnå af en grænseoverskridende skatteordning, er en skattenedsættelse.

Mellemmand: I forbindelse med DAC 6 enhver person, der er involveret i udformningen, oprettelsen eller gennemførelsen af en indberetningspligtig grænseoverskridende skatteordning.

Patentboksordning: Beskatning af overskud fra intellektuel ejendomsret med en sats, der ligger under den lovbestemte selskabsskat, med henblik på at fremme lokal forskning og udvikling.

Selskabsskattegab: Forskellen mellem selskabsskatteindtægter, som de "bør" opkræves, og som de "faktisk" opkræves - dvs. en indikation på mulige tab i selskabsskatteindtægter.

Skadelig skatteordning: Finanspolitik, som er karakteriseret ved en bred vifte af skatteincitamenter og skattefordele, som har til formål at tiltrække investeringer, samt mangel på gennemsigtighed og effektiv informationsudveksling med andre lande.

Skatteunddragelse: Brug af ulovlige eller svigagtige metoder til at undgå at betale skat, f.eks. afgivelse af urigtige indkomstoplysninger til skattemyndighederne.

Skatteundgåelse: Brug af en lovlig finansiel ordning med det formål at nedbringe den skyldige skat.

Udhuling af skattegrundlaget og overførsel af overskud:

Skatteplanlægningsstrategier, der anvendes af multinationale selskaber til at mindske deres skattebyrde ved at udnytte huller og mismatch i forskellige landes skattesystemer, og som resulterer i, at der betales meget lidt eller slet ingen selskabsskat.

Kommissionens svar

<https://www.eca.europa.eu/da/publications/sr-2024-27>

Tidslinje

<https://www.eca.europa.eu/da/publications/sr-2024-27>

Revisionsholdet

Revisionsrettens særberetninger præsenterer resultaterne af dens revisioner vedrørende EU-politikker og -programmer eller forvaltningsspørgsmål i forbindelse med specifikke budgetområder. Med henblik på at opnå maksimal effekt udvælger og udformer Revisionsretten sine revisionsopgaver under hensyntagen til de risici, der knytter sig til forvaltningens resultatopnåelse eller regeloverholdelsen, de pågældende indtægters eller udgifters omfang, den fremtidige udvikling samt den politiske og offentlige interesse.

Denne forvaltningsrevision blev udført af Afdeling IV - Regulering af markeder og konkurrenceøkonomi, der ledes af Mihails Kozlovs, medlem af Revisionsretten. Revisionsarbejdet blev udført under ledelse af Ildikó Gáll-Pelcz, medlem af Revisionsretten, med støtte fra kabinetschef Claudia Kinga Bara og attaché Zsolt Varga, ledende administrator Kamila Lepkowska, de opgaveansvarlige Doris Boehler og Dan-George Danielescu og revisorerne Wojciech Dudek, Mirko Gottmann og Christos Pouris.



Ildikó Gáll-Pelcz



Claudia Kinga Bara



Zsolt Varga



Kamila Lepkowska



Doris Boehler



Dan Danielescu



Wojciech Dudek



Mirko Gottmann



Christos Pouris

MEDDELELSE OM OPHAVSRET

© Den Europæiske Union, 2024

Den Europæiske Revisionsrets politik for videreanvendelse er fastsat i [Revisionsrettens afgørelse nr. 6-2019](#) om den åbne datapolitik og videreanvendelse af dokumenter.

Medmindre andet er oplyst (f.eks. i individuelle meddelelser om ophavsret), er det af Revisionsrettens indhold, der ejes af EU, licenseret i henhold til [Creative Commons Attribution 4.0 International \(CC BY 4.0\)](#). Det betyder, at videreanvendelse generelt er tilladt med korrekt angivelse af kilde og eventuelle ændringer. Ved videreanvendelse af Revisionsrettens indhold må den oprindelige betydning eller det oprindelige budskab ikke fordrejes. Revisionsretten er ikke ansvarlig for eventuelle konsekvenser af videreanvendelsen.

Yderligere tilladelse skal indhentes, hvis specifikt indhold afbilder identificerbare privatpersoner, f.eks. på billeder af ansatte i Revisionsretten, eller omfatter tredjeparts værker.

Hvis en sådan tilladelse opnås, erstatter denne tilladelse ovenstående generelle tilladelse, og den skal klart anføre eventuelle begrænsninger i anvendelsen.

Tilladelse til at anvende eller gengive indhold, der ikke ejes af EU, skal eventuelt indhentes direkte hos indehaveren af ophavsretten.

Figur 2, 3 og 4 - ikoner: Disse figurer er udformet ved anvendelse af ressourcer fra [Flaticon.com](#). © Freepik Company S.L. Alle rettigheder forbeholdes. Software og dokumenter, der er omfattet af industriel ejendomsret, såsom patenter, varemærker, registrerede design, logoer og navne, er ikke omfattet af Revisionsrettens videreanvendelsespolitik.

Figur 11: © Nederlandenes finansministerium. Ændret af Revisionsretten.

EU-institutionernes websteder på europa.eu-domænet har links til websteder uden for europa.eu-domænet. Da Revisionsretten ikke har kontrol over disse websteder, anbefales det at gennemse deres privatlivspolitik og ophavsrets politik.

Anvendelse af Revisionsrettens logo

Revisionsrettens logo må ikke anvendes uden Revisionsrettens forudgående samtykke.

HTML	ISBN 978-92-849-3236-8	ISSN 1977-5636	doi:10.2865/6204351	QJ-01-24-009-DA-N
PDF	ISBN 978-92-849-3235-1	ISSN 1977-5636	doi:10.2865/5803792	QJ-01-24-009-DA-Q

Denne beretning undersøger EU's indsats inden for bekæmpelse af skadelige skatteordninger og selskabers skatteundgåelse - som kan føre til betydelige skattemæssige tab for medlemsstaterne og forstyrrelser på det indre marked. EU har begrænsede kompetencer inden for direkte beskatning, men har indført en retlig ramme og anvender støtteinstrumenter som en første forsvarslinje mod systemiske skadelige skattepraksis. Vores revision afslørede imidlertid mangler i måden, hvorpå reglerne blev gennemført, og vi bemærkede, at der mangler en fælles ramme for resultatovervågning på EU-plan og nationalt plan. Vi anbefaler metoder til at forbedre Kommissionens tilsyn og lukke eksisterende smuthuller for derved at hjælpe den til at tackle disse skadelige skattepraksis. Desuden anbefaler vi at øge støtten til medlemsstaterne, så det sikres, at de anvender lovgivningen på en konsekvent måde.

Særberetning fra Revisionsretten udarbejdet i medfør af artikel 287, stk. 4, andet afsnit, i TEUF.



DEN
EUROPÆISKE
REVISIONSRET



Den Europæiske Unions
Publikationskontor

DEN EUROPÆISKE REVISIONSRET
12, rue Alcide De Gasperi
1615 Luxembourg
LUXEMBOURG

Tlf. +352 4398-1

Kontakt: eca.europa.eu/da/contact

Websted: eca.europa.eu

Twitter: @EUAuditors