

2014-01-30

(Dnr SU FV-1.1.3-0021-14)

Regeringskansliet
(Finansdepartementet)
103 33 Stockholm

Remiss: Europeiska kommissionens förslag till ändringar i moder- och dotterbolagsdirektivet 2011/96/EU

EUs moder-dotterbolagsdirektiv har till syfte att säkerställa att utdelning från ett dotterbolag i en medlemsstat till ett moderbolag i en annan medlemsstat inte beskattas i moderbolagets hemviststat - under förutsättning att innehavet uppgår till viss storlek, ursprungligen minst 25 % men numera sänkt till 10 %. Om den stat i vilken dotterbolaget är hemmahörande tar ut källskatt på utdelningen ska den medlemsstat där moderbolaget är hemmahörande medge avräkning för denna källskatt.

Direktivet genomfördes i den svenska skattelagstiftningen i och med Sveriges medlemskap i EU den 1 januari 1995. EU-kommissionen har nu föreslagit ändringar i direktivet.

Bakgrund

Förändringarna handlar om kampen mot internationellt skatteundandragande i kontexten av multinationella koncerner. EU-kommissionen har under en längre tid arbetat med frågan om skatteundandragande. Förslaget innebär att direktivets lättnader inte ska gälla utdelning på så kallade hybridinstrument och att en, obligatorisk, skatteflyktsklausul ska införas.

Hybridinstrument

Den nuvarande lydelsen av moder-dotterbolagsdirektivet syftar till att förhindra dubbelbeskattnings i gränsöverskridande verksamhet, dvs. att undanröja den dubbelbeskattnings som kan uppkomma när en koncern organiserar sig i flera länder.

Artikel 4.1. i direktivets nuvarande lydelse anger att när ett moderbolag - eller ett fast driftställe - erhåller utdelning från ett dotterbolag ska den medlemsstat i vilket moderbolaget är hemmahörande antingen avstå från att beskatta utdelningen (4.1 a) eller (4.1.b) beskatta utdelningen men medge avräkning för den källskatt som tas ut av den medlemsstat i vilken dotterbolaget är hemmahörande.

Kommissionens förslag till ändring har till syfte att förhindra vad som betecknas som *dubbel icke-beskattning*. En sådan situation kan uppkomma när ett s.k. hybridinstrument används om instrumentet behandlas som ett låneinstrument i dotterbolagets hemland och dotterbolaget medges avdrag för utdelning på instrumentet såsom för ränta samtidigt som instrumentet behandlas som ett eget kapitalinstrument i moderbolagets hemland där utdelningen undantas från beskattning.

Förslaget innebär att den stat i vilken moderbolaget är hemmahörande ska medge skattefrihet för utdelning från ett dotterbolag endast i den mån denna vinstutdelning inte är avdragsgill i den medlemsstat i vilken dotterbolaget är belägen. Det avgörande skälet för förändringen anges vara hänsyn till konkurrens, ekonomisk effektivitet, transparens och rättvisa, alla faktorer som anses gynna den inre marknaden.

Med hänsyn till den allmänna trenden i omvärlden att stärka skattesystemen finns sannolikt förutsättningar för att flertalet medlemsländerna kommer att ställa sig positiva till den föreslagna ändringen. Beträffande Sveriges inställning har regeringen i den faktapromemoria som lämnats till riksdagen i anledning av direktivförslaget¹ uttalat att den är positiv till att det klargörs att direktivets lättnader inte ska omfatta utdelning på hybridinstrument om vinstutdelningen är avdragsgill för dotterbolaget. Fakultetsnämnden delar regeringens uppfattning.

Utformningen av förslaget tycks inte ta hänsyn till om avdrag för vinstutdelningen faktiskt har medgetts. Fakultetsnämnden anser att texten bör klargöras i detta hänseende.

Vilken medlemsstat som får en intäktsförstärkning (en inte ointressant fråga) är beroende av om den medlemsstat där dotterbolaget är hemmahörande behåller möjligheten att få avdrag för lämnad utdelning. Ändras lagstiftningen så att avdrag inte längre medges förstärks skatteintäkterna i den staten. Den medlemsstat där moderbolaget är hemmahörande ska som tidigare undanta utdelningen från beskattning.

Det kan därför hävdas att det handlar om ett stärkande av den ena partens intresse i ett förhållande mellan två stater: makten över statsfinanserna ökar i den så kallade källstaten. Förslaget bygger således på den etablerade principen i internationell skatterätt, att det alltid är hemviststaten som skall eliminera dubbelbeskattningen. Fakultetsnämnden anser dock att det finns skäl för att vid något framtida tillfälle undersöka om den principen alltid är lämpligast.

Skatteflyktsklausul

I den nuvarande lydelsen av moder-dotterbolagsdirektivet anges att direktivet *inte hindrar* medlemsstaterna från att tillämpa bestämmelser eller avtal mellan stater som behövs för att förhindra skattebrott eller skatteflykt (artikel 1 punkt 2.).

Förslaget till ändring av direktivet innehåller en särskild, *obligatorisk*, skatteflyktsklausul. Om förutsättningarna enligt klausulen är uppfyllda ska lättnader enligt direktivet inte medges. Förslaget kompletteras med en uppräkningslista av ett antal faktorer som kan tyda på att det är fråga om artificiella arrangemang. Bestämmelsen har följande föreslagna lydelse.

¹ Faktapromemoria 2013/14:FPM38

”En transaktion, ordning, åtgärd, verksamhet, avtal, samförstånd, löfte eller åtagande är ett artificiellt arrangemang eller en del av en artificiell uppsättning arrangemang om det inte återspeglar den ekonomiska verkligheten.

Vid bedömningen av om ett arrangemang eller en uppsättning arrangemang är artificiella ska de deltagande medlemsstaterna särskilt ta ställning om en eller flera av följande situationer föreligger.

- a) De enskilda leden i ett arrangemang är till sin rättsliga beskaffenhet oförenliga med det rättsliga innehållet i arrangemang som helhet.
- b) Arrangemanget utförs på ett sätt som normalt sett inte skulle användas i ett rimligt affärsbeteende.
- c) Arrangemanget ingriper delar som motverkar eller tar ut varandra.
- d) De transaktioner som genomförs är cirkulära.
- e) Arrangemanget leder till en betydande skattelättnad som inte återspeglas i skattebetalarens affärsrisker eller kassaflöden.”

Fakultetsnämnden noterar att Regeringen i sin faktapromemoria har förklarat att den är negativt inställd till införandet av en obligatorisk skatteflyktsbestämmelse. Regeringen hänvisar till att grundprincipen om skattesuveränitet för medlemsstaterna måste värnas när det gäller direkta skatter. Regeringen uttrycker tveksamhet om förslaget om en obligatorisk skatteflyktsbestämmelse är förenlig med subsidiaritetsprincipen resp. proportionalitetsprincipen. I grunden verkar regeringens inställning snarare vara en tveksamhet till om den föreslagna skatteflyktsbestämmelsen skulle innebära någon förbättring i förhållande till den ”generella” skatteflyktsklausul som finns i lagen om skatteflykt. Riksdagens skatteutskott har redan anslutit sig till denna uppfattning.²

Fakultetsnämnden vill dock framhålla att den principiellt ser som en fördel att skatteflyktsregler kan omfattas av harmoniseringen av skatterätten i EU. Att skapa en ”level playing field” mellan stater vad gäller kampen mot skatteundandragande bör främja integration och en gemensam marknad. Sverige bör vinna på att andra stater anammar obligatoriska skatteflyktsbestämmelser. Dessutom blir subsidiaritetsprincipen inte så relevant i sammanhanget eftersom EU-domstolen i sin praxis utarbetar koncept för att hantera skatteundandraganden, t.ex. den så kallade missbruksläran och metoder för att avgöra transaktioners verkliga innebörd (”genomsyn”). Denna praxis kan få omedelbar tillämpning i svensk rätt, såväl inom det harmoniserade området som utanför detta.

Fakultetsnämnden anser att det är fördelaktigt att EU:s rättsutveckling så långt som möjligt drivs genom EU:s lagstiftning snarare än genom EU-domstolens praxis. Fakultetsnämnden anser därför också att det är felaktigt att anföra subsidiaritetsprincipen och proportionalitetsprincipen som argument mot förslaget. Det bör framhållas att den obligatoriska skatteflyktsregeln dessutom föreslås införas inom ett redan harmoniserat område. Enligt fakultetsnämnden är det rationellt att samma standard för att avgöra vad som är olämplig skatteplanering gäller i alla medlemsstater med avseende på det

² <http://www.riksdagen.se/sv/Dokument-Lagar/Utskottens-dokument/Betankanden/Arenden/201314/SkU23/>

harmoniserade området. Så är redan fallet på mervärdesskattens område (se HFD 2013 ref. 12).

Materiellt kan kritik riktas mot förslaget. Bland annat är de faktorer som anges kunna tyda på att det är fråga om ett artificiellt arrangemang inte särskilt lättolkade.

Kommissionen har i dokumentet Questions and Answers on the Parent Subsidiary Directive (Memo/13/1040) tagit upp ett exempel när skatteflyktsklausulen ska kunna anses tillämplig. Exemplet utgår från en situation där ett dotterbolag i medlemsstat A ägs direkt av ett moderbolag i landet X (ej medlem i EU) och där medlemsstaten A tar ut källskatt på utdelning som lämnas till moderbolag i landet X. Genom att lägga in ett mellanliggande dotterbolag i medlemstaten B - som inte tar ut källskatt på utdelning till ett moderbolag i landet X - kan man undvika källskatten i medlemsstaten A. Enligt kommissionen kan den föreslagna skatteflyktsbestämmelsen bli tillämplig om bolagskonstruktionen är ett helt artificiellt arrangemang och den enda orsaken till att det finns ett mellanliggande bolag i medlemstat B är att undvika källskatt i medlemsstat A. Kommissionen använder uttrycket ”a letterbox company with no substance.”

Utöver det lämnade exemplet finns inte några närmare kommentarer till de olika leden i den föreslagna bestämmelsen. Hur exempelvis leden (c) och (d) förhåller sig till varandra framstår som oklart. Å andra sidan kan sägas att den nu gällande svenska skatteflyktslagen också är svårtolkad. Förståelsen av densamma ökas naturligtvis av att det finns förarbetsuttalanden och en stor mängd praxis. Införs den föreslagna regeln kan EU-domstolen precisera regelns norminnehåll på sedvanligt sätt.

Fakultetsnämnden är medveten om att det för svenskt vidkommande uppstår juridiskt-tekniska problem eftersom Sverige redan har en skatteflyktslag. Det blir en utmaning att klargöra hur dessa två skatteflyktsregleringar ska förhålla sig till varandra. Fakultetsnämnden anser emellertid att åtgärder för att förhindra skatteflykt är så angelägna och att problematiken har sådan gränsöverskridande karaktär att Sverige borde kraftsamla och försöka övertyga EU om fördelarna med den svenska lösningen istället för att förhålla sig passivt och säga nej till reglering på EU-nivå. Eftersom medlemskapet i EU innebär att Sverige inte längre isolerat kan fatta beslut om skattereglernas utformning, bör strategin istället vara att aktivt påverka utformningen på EU:s skattereglering. Det gäller såväl på området för bekämpande av skatteundandraganden som på andra skatteområden.