

2016-03-04

Dnr SU FV-1.1.3-0483-16

Regeringskansliet
(Finansdepartementet)
103 33 Stockholm

Remiss: Europeiska kommissionens förslag till rådets direktiv om skatteundandraganden KOM(2016) 26 slutlig

Remissen innehåller förslag till sex regler mot skatteundandragande. Reglerna gäller transaktioner som oftast är komplexa och svårbedömda. Att i detalj i remissvaret diskutera förslagets utformning är inte möjligt, bl.a. på grund av den begränsade remisstiden. Det är kanske inte heller motiverat, då flera regler gäller förfaranden som redan är reglerade i många medlemsstater inklusive Sverige. Reglerna måste även utvecklas mer i detalj vid medlemsstaternas implementering.

Allmänna synpunkter

Som skäl för direktivreglerna anføres att man vill motverka skatteundandragande som kan ske genom skillnader mellan nationella skattesystem. Vidare anges att merparten av medlemsstaterna åtagit sig att införa regler som anges i OECD:s BEPS-projekt och att det finns anledning att försöka undvika skillnader mellan medlemsstaterna som kan leda till snedvridningar och skattehinder inom EU. De föreslagna reglerna är minimiregler som ger medlemsstaterna utrymme till mer skärpta regler och detaljutformning.

Juridiska fakultetsnämnden anser att dessa skäl motiverar införande av vissa regler genom direktiv till medlemsstaterna, särskilt de regler som har sin grund i BEPS-projektet. Flertalet av de föreslagna reglerna är komplexa och kommer att medföra mer eller mindre svåra tillämpningsproblem. Det finns därför anledning att överväga om alla de föreslagna reglerna ska införas i direktivet och om utformningen kan ändras på några punkter. Fakultetsnämnden anser att denna bedömning skulle ha underlättats av om kommissionen i direktivförslaget utförligare hade diskuterat förslagets överensstämmelse med rättspraxis från EU-domstolen om fri rörlighet enligt EU-fördraget.

Nedan diskuteras varje föreslagen regel för sig i ett svenskt perspektiv och i ett EU-perspektiv.

Juridiska fakultetsnämnden

Artikel 4 Bestämmelse om räntebegränsning

Sådana bestämmelser anges i BEPS-projektets Action 4. Fakultetsnämnden anser att det finns skäl att föreslå denna typ av bestämmelser i direktivet.

Fakultetsnämnden anser att rubriken till artikel 4 bör ändras till ”Bestämmelse om ränteavdragsbegränsning”. (Motsvarande gäller för den engelska versionen där ”Interest limitation rule” borde formuleras typ ”Limitation of interest deductions rule”.)

Förslaget innebär som huvudregel (punkt 1 och 2) att nettoränteavdraget inte ska överstiga 30 procent av EBITDA. Förslaget innehåller vissa regler om den närmare utformningen. Svenska erfarenheter från Företagsskattekommitténs förslag visar att det finns komplicerade gränsdragningsfrågor mellan räntor och andra kostnader som inte närmare kommenteras i förslaget. Dessa återstår för medlemsstaterna att lösa.

Förslaget binder medlemsstaterna till en metod för avdragsbegränsning. Det finns andra metoder som härigenom inte kan införas eller måste införas parallellt med direktivförslaget. Det lämpliga häri kan övervägas, men praktiskt blir frågan mindre viktig genom att EBIT-metoder är dominerande bland redan införda och föreslagna regler i EU:s medlemsstater. Den föreslagna övre gränsen på 30% av EBITDA är så hög att det är få medlemsstater som idag har en mer generös gräns, såvida de inte alls har regler mot ränteavdrag. Frågan är då om en sådan generös nivå för nettoränteavdrag blir tillräckligt verkningsfull mot skatteundandraganden, med avseende på neutralitet mellan företag med olika räntenivåer och allmänt för neutralitet mellan lånefinansiering och finansiering med eget kapital.

För Sveriges del medför direktivet, om det antas, sannolikt att en EBIT-regel måste införas, men att den troligen blir väsentligt strängare än förslagets miniminivå. En sådan reform måste ske samtidigt med en översyn av bolagsskattenivå etc., såsom i Företagsskattekommitténs förslag, för att få en rimlig avvägning av skatteuttaget i bolagssektorn.

Fakultetsnämnden anser att det finns starka skäl för medlemsstater med en relativt hög bolagsskattesats att begränsa ränteavdragen. Det är dock inte lika klart att det föreligger ett behov av att alla medlemsstater ska införa regeln.

Punkt 3 innehåller en alternativ avdragsbegränsning för koncerner. De närmare skälen för regeln är inte angivna i direktivförslaget och regeln är därför svår att kommentera här. Allmänt sett anser fakultetsnämnden att det finns skäl för en sådan alternativ regel.

I artikel 4 finns ingen regel för att undvika att räntekostnader som inte fått dras av i en medlemsstat ändå blir beskattade i en annan medlemsstat som ränteintäkt. Fakultetsnämnden anser att i princip är en sådan regel motiverad vid betalningar inom bolagssektorn (jämför reglerna om undantag för beskattningen av aktieutdelningar) för att undvika kedjebeskattnings. Det är dock svårt att konstruera en tvingande regel då medlemsstaterna kan ha olika intressen och uppfattningar i frågan. Jfr dock artikel 5 punkt 5 (se nedan) där en sådan regel föreslås. Se även vår kommentar till artikel 8 nedan.

Artikel 5 Utflyttningsbeskattning

Fakultetsnämnden delar bedömningen i förslaget att regeln är förenlig med EU-domstolens praxis om utflyttningsbeskattning.

De förfaranden som anges i artikel 5 regleras i olika avseenden i 20 a kap. IL om beskattningsinträde, 22 kap. 5 § IL om uttagsbeskattning och 63 kap. 14 § SFL om anstånd med skattebetalningen. Dessa regler behöver utökas alternativt justeras i några avseenden för att överensstämma med förslagets miniminivå.

Punkt 5 innebär att beskattning av det värde som utflyttningsbeskattas i en medlemsstat inte också ska beskattas i den medlemsstat som tillförts värdet. Fakultetsnämnden anser att en sådan regel är motiverad för att undvika dubbelbeskattning. Ett problem med regeln är att medlemsstaten som utflyttningen etc. sker ifrån ensidigt kan bestämma avräkningsnivån. Jfr fakultetsnämndens kommentar till artikel 8.

Artikel 6 Överflyttning av beskattning

Fakultetsnämnden anser att en sådan regel är problematisk.

Innebörden är att regeln förtar effekten av en alltför låg bolagsbeskattning i tredjeland. Härigenom skulle exempelvis en låg skattesats i ett utvecklingsland, som införts som incitament för utländska direktinvesteringar, förtas genom att moderbolagsstaten i EU skulle vara tvungen att företa en kompletterande beskattning upp till egen skattenivå.

Å andra sidan inser fakultetsnämnden att regeln kan vara motiverad för investeringar i skatteparadis där egentlig verksamhet inte utförs. I princip borde dock detta bättre kunna angripas med avseende på bristen i egentlig verksamhet.

Terminologiska frågor:

Det som benämns ”avdrag” i punkt 1 är med svensk terminologi avräkning för skatt. ”Tredjeland” är ett begrepp som borde definieras i artikel 2.

Artikel 7 En allmän bestämmelse mot missbruk

Förslaget skiljer sig från den svenska skatteflyktslagen bl.a. genom rekvisitet *det huvudsakliga syftet* med arrangementet. Rekvisitetet präglade den mer restriktiva rättspraxis som utbildades före införandet av den nya skatteflyktslagen 1998, varvid förfarandet med bortseende från skatteförmånen skulle framstå som praktiskt taget meningslöst (se prop. 1996/97:170 s. 43 f; jfr SkU 1982/83:20 s. 20). I så måtto kan den föreslagna klausulen anses vara mer i paritet med den rättspraxis som EU-domstolen tillämpar som tröskel för att kunna bortse från det av de skattskyldiga valda förfarandet (”wholly artificial schemes” eller på svenska ”rent konstlade upplägg”; se EUD dom 12/9 2006 i *Cadbury Schweppes plc m.fl*, mål 196/04, p. 51 och *Halifax plc. m.fl.*, mål 255/02, p. 74-75 och p. 98). I motiveringen till direktivbestämmelsen sägs också att den föreslagna skatteflyktsbestämmelsen är utformad ”i överensstämmelse med unionens regelverk för att återspegla EU-domstolens tester av om arrangementen är konstlade, när denna används inom unionen”. Enligt fakultetsnämndens bedömning uppställer förslaget därför ett högre krav, jämfört med den svenska skatteflyktsklausulen, för att den ska kunna tillämpas.

Motiveringen är i övrigt knapphändig och i relation till ordvalet i direktivbestämmelsen – ”arrangemang” som är ”icke-genuina”, ”motverkar syftet med de i övrigt tillämpliga skattebestämmelserna”, ”ekonomisk substans” m.m. – saknar rekvisiten anknytning till rättspraxis av EU-domstolen. Däremot har de stora likheter med skatteflyktsbestämmelserna i moder-/dotterbolagsdirektivet, vilka dock inte ansetts behöva leda till en ändring av skatteflyktslagen (se prop. 2015/16:14 s. 29 ff.).

Det är oklart vad som är positivt ur ett EU-perspektiv med att alla medlemsstater har en skatteflyktsregel. Det är sällan så att den medlemsstat som tillämpar en skatteflyktsregeln mot ett förfarande, skulle vara i behov av att även en annan medlemsstat tillämpade en skatteflyktsregel på samma förfarande. Förslaget är inte heller begränsat till gränsöverskridande förfaranden. Den svenska riksdagens skatteutskott har tidigare ansett att unionsföreskrifter om en skatteflyktslag avseende direkt skatt i nationell lagstiftning strider mot subsidiaritetsprincipen (se 2013/14:SkU23).

Fakultetsnämnden är tveksam till att medlemsstater ska tvingas införa en generell skatteflyktsregel som tillämpas även för icke-gränsöverskridande förfaranden. Förslaget tillför för Sverige inget nytt, men det kan uppstå viss oklarhet om skillnader i formuleringar ändå kräver ändringar i den svenska regleringen.

Förutom vad som ovan påpekats om den oklara begreppsbildningen med införandet av ett antal nya termer, bör också tilläggas att det i förslaget talas om ”bolagsskatteskulden” när det istället med svensk terminologi är naturligare med ”bolagsskattskyldigheten” (i den engelska versionen ”corporate tax liability”) eller ”bolagsskatten”.

Artikel 8 Bestämmelser om utländska kontrollerade bolag

Sådana bestämmelser anges i BEPS-projektets Action 3.

Förslaget skiljer sig från gällande svenska regler i 39 a kap. IL bl.a. avseende nivåer på ägande och effektiv bolagsbeskattning i utlandet. Då direktivet medger mer skärpta regler bör det inte förhindra att svenska regler bibehålls, varför fakultetsnämnden inte har några invändningar mot förslaget. Det är dock en viss osäkerhet om rekvisitet om ”effektiv” beskattning skulle kunna innebära en högre miniminivå än de gällande svenska reglerna. Rekvisitet verkar kunna skapa onödiga och svåra tillämpningsproblem, exempelvis avseende vilka redovisningsregler som ska tillämpas. Den gällande svenska regleringen förefaller enklare och materiellt korrekt.

I artikel 8 punkt 1 (c) v) anges som ett förhållande som ska vara uppfyllt för att bestämmelsen ska tillämpas, att CFC-bolaget innehåller ”inkomster från fast egendom, om skattebetalarens medlemsstat inte skulle ha haft rätt att beskatta inkomsterna enligt ett avtal som ingåtts med ett tredjeland”. I den engelska versionen står *unless* där den svenska versionen anger *om*. Fakultetsnämnden bedömer att regeln åsyftar att som CFC-inkomst ska räknas inkomst av fast egendom utom i det fall medlemsstaten (hemvisstat för ägarna till CFC-bolaget) avtalat bort beskattningsrätten.

Punkt 2 inskränker bestämmelsens tillämpning inom EES-området på ett sådant sätt att fakultetsnämnden bedömer att den står i överensstämmelse med EU-domstolens praxis.

Artikel 9 Beräkning av kontrollerade utländska företags inkomster

Fakultetsnämnden har inga synpunkter.

Artikel 10 Hybridarrangemang

Sådana bestämmelser anges i BEPS-projektets Action 2.

Fakultetsnämnden anser att det finns skäl att genom en gemensam EU-rättslig regel förhindra att hybridinstrument medför att beskattning inte sker i en medlemsstat trots att avdrag medgivits i motpartsstaten eller att avdrag medgivits i båda motpartsstaterna.

I den föreslagna regeln anges de situationer där det är motiverat att ha särskilda regler, men det anges inte hur en reglering ska utformas mer i detalj. Bestämmelsen kan komma att medföra åtskilliga besvärliga gränsdragningsproblem.

Förslaget ger en medlemsstat en ensidig rätt att avgöra den rättsliga kvalificeringen av en betalning för ett hybridinstrument. Några kriterier för kvalificeringen anges inte, vilket skulle kunna innebära att en medlemsstat skulle kunna ange en mindre rimlig kvalificering, utan att motpartsstaten har någon möjlighet att få den prövad i EU-domstolen. För mer orimliga kvalificeringar kan dock antas att domstolen skulle utveckla någon doktrin om underkännande.