

2016-11-25

Dnr SU FV-1.1.3-3433-16

Regeringskansliet
(Finansdepartementet)
103 33 Stockholm

Remiss: Europeiska kommissionens förslag till rådets direktiv om en gemensam konsoliderad bolagsskattebas, KOM (2016) 683, CCCTB

Förslaget syftar till att, för vissa större företag, skattebasen för inkomstskatt i alla medlemsstater ska beräknas enligt gemensamma regler (se kommissionens förslag till CCTB). Därefter ska skattebaserna i medlemsstaterna sammanläggas till en gemensam skattebas som slutligen fördelas mellan medlemsstaterna och företagen enligt en fördelningsnyckel.

Som skäl för förslaget anförs ekonomiska effektivitetsvinster samt möjligheter att hindra oönskad skatteplanering och skatteflykt.

Såväl i allmänna delar som i förslagen till rättslig reglering är förslaget, liksom förslaget till CCTB, kortfattat motiverat och förutsätter kunskaper från tidigare överväganden. Detta innebär givetvis att ställningstaganden till förslaget försvåras. Det övergripande intrycket är att nackdelar med förslaget inte redovisas i tillräcklig utsträckning.

I de delar som förslaget avser beräkning av en gemensam bolagsskattebas hänvisar Juridiska fakultetsnämnden till sitt yttrande över remissen Europeiska kommissionens förslag till rådets direktiv om en gemensam bolagsskattebas, KOM (2016) 685, CCTB. Fakultetsnämnden har i detta remissyttrande avstyrkt införandet av CCTB på grund av att nackdelarna bedöms överstiga fördelarna. CCCTB har vissa ytterligare fördelar och nackdelar som måste beaktas.

I CCCTB medför konsolideringen av bolagsskattebasen att bolagens *underskott och överskott* inom EU kvittas mot varandra. Fakultetsnämnden anser att detta i sig är en fördel med förslaget. Det bör dock påpekas att få stora företag arbetar endast inom EU och att förslaget inte löser till exempel prissättningsfrågor mellan EU och tredje land. Det synes exempelvis föreligga oklarheter med avseende på hur prissättningsbesked mellan legala enheter inom EU och tredje land kommer att hanteras enligt förslaget. En komplikation är att systemet kräver regler för att hantera det faktum att ett bolag kan in- och utträda ur den konsoliderade beskattningen.

Juridiska fakultetsnämnden

En svaghet i förslaget, i likhet med förslaget om CCTB, är påtaglig vaghet i texterna eller avsaknad av definitioner. Åtskilliga viktiga begrepp som förekommer i förslaget är inte definierade i artikel 3. I vissa fall hänvisas till CCTB direktivets definitioner, vilka inte där definieras nöjaktigt.

Fördelningen av den konsoliderade bolagsskattebasen ska ske enligt en *fördelningsnyckel* (artikel 28). Denna bygger på försäljning, arbetskraft (till hälften beräknad som löner och till hälften beräknad som antal anställda) respektive tillgångar i medlemsstaten i relation till motsvarande totala summor för hela bolagsgruppen inom EU (parentetiskt kan anges att begränsningen till EU-området inte framgår direkt av artikel 28 i förslaget).

Fakultetsnämnden har uppfattat att vid tidigare diskussioner om införande av CCCTB har denna regel varit mycket omdiskuterad. CCCTB kommer att innebära en annan fördelning av bolagsskattebasen mellan medlemsstaterna än den fördelning som sker enligt nu tillämpade regler med dubbelbeskattningsavtal etc. Troligen kommer fördelningsnyckeln att innebära att den till Sverige hänförliga bolagsskattebasen blir mindre än nu.

En trolig anledning är att *immateriella tillgångar* som huvudregel inte får medräknas i fördelningsnyckeln (artikel 34). Det framgår inte om kostnaderna för utveckling av immateriella tillgångar påverkar fördelningsnyckeln, annat än som personalkostnader eller materiella tillgångar (byggnader eller maskiner som används i utvecklingen av immateriella tillgångar). Ett sådant beaktande i fördelningsnyckeln gäller dock endast ett år, medan en investering i en materiell tillgång medräknas så länge den inte är helt avskriven.

Platsen för försäljning ska avgöra vilken medlemsstat som ska tillgodogöra sig värdet vid beräkning av fördelningsnyckel. Platsen ska vara den varifrån transport e.d. sker till köparen (artikel 37). Fakultetsnämnden bedömer att detta är till nackdel för Sverige eftersom de företag i Sverige som ska omfattas av CCCTB kan antas ha en väsentligt större export av slutprodukter än motsvarande import.

Försäljningar inom gruppen ska inte beaktas. Resultaten av regeln kan ifrågasättas då det mervärde som tillförts en vara kan vara mycket litet i försäljningsstaten och mycket stort i underleverantörsleden. Möjligen är det dock inte avsikten att det är denna faktor som ska beaktas, utan snarast var tillgången konsumeras. Även i detta hänseende kan regelns träffsäkerhet vara begränsad exempelvis om ett bolag i gruppen säljer till en mellanhand, som inte ingår i någon bolagsgrupp, som sedan säljer till en konsument i ett annat medlemsland. Regeln förefaller även omfatta försäljningar som bolagsgruppen gör till tredje land. Slutligen kan omfattande flerledsförsäljningar mellan bolag som ingår i olika grupper i en medlemsstat omotiverat blåsa upp försäljningen i denna medlemsstat till nivåer som inte motsvarar slutlig försäljning till konsumenter.

Fakultetsnämnden anser att det förmodade konsumtionsmomentet i fördelningsnyckeln är omotiverat då medlemsstaterna kan beskatta konsumtion genom mervärdesskatt.

Förslaget eliminerar knappast alla transaktioner som görs för att vinna skatteförmåner, bl.a. eftersom det införs nya möjligheter till planering genom möjligheter att påverka fördelningsnyckeln, och att de påstådda fördelarna med förslaget i det avseendet är överdrivna. I förslaget finns visserligen artiklar vars syften är att förhindra

skatteanpassningar. Dessa är dock i allmänhet vagt formulerade och kommer att skapa tillämpningsproblem (till exempel artikel 33 p 2 och 3).

Fakultetsnämnden är av ovannämnda skäl kritisk till förslaget om fördelningsnyckel.

I förslaget återfinns regler om det administrativa förfarandet. Dessa är svårtillgängliga och de tycks inte ha varit föremål för omfattande överväganden.

I vissa fall tycks förslagen vara i strid med annan reglering varför implementering kan bli bekymmersam (till exempel artikel 57 om en central databas). En annan regel är förhandsbeskedsregeln i artikel 61 som tycks mindre väl anpassad till svensk etablerad ordning vad gäller förhandsbesked (eller så kallade dialogsvar från Skatteverket). Den är dessutom otydlig med avseende på om de ska vara bindande eller inte. Detsamma kan sägas om artiklarna 64, 66 och 67 om revisioner och om olika typer av överklaganden. Till exempel synes nu befintliga omprövnings- och överklagandefrister förkortas avsevärt. Det förefaller närmast som att den nu befintliga ordningen med omprövning av Skatteverket ska upphöra och att en ny enhet skall tillskapas. Det kan tilläggas att artikel 68 (av förklarliga skäl) anger att överklaganden till domstol sker i enlighet med de processuella reglerna i staten där ”principal tax authority” är belägen. Naturligtvis innebär det en stor skillnad mot i dag och det betyder att tvister om till exempel ett skattebeslut som har svensk koppling kan avgöras enligt till exempel fransk skatteprocessrätt eller tysk skatteprocessrätt beroende på förhållandena. Det kan innebära administrativa svårigheter och kostnader som inte tycks beaktade. Överhuvudtaget tycks problem förknippade med ”one shop” lösningen underskattade.

Fakultetsnämnden anser att det på detta stadium inte är motiverat att, med undantag från ovannämnda regler, kommentera förslaget vad avser *enskilda regler*.

Av ovannämnda skäl, som endast omfattar en rättslig bedömning av förslaget, anser fakultetsnämnden att det på detta stadium finns starka skäl för Sverige att inte medverka till ett beslut om att det befintliga förslaget antas som direktiv.