

Regeringskansliet
Finansdepartementet

fi.remissvar@regeringskansliet.se

Stockholm 4 februari 2022

Remiss - Europeiska kommissionens förslag till rådets direktiv med regler för att motverka användandet av bolag som saknar substans av skatteskäl samt ändring av direktiv 2011/16/EU (Fi2021/04067)

FAR har erbjudits tillfälle att lämna synpunkter över Finansdepartementets remiss *Europeiska kommissionens förslag till rådets direktiv med regler för att motverka användandet av bolag som saknar substans av skatteskäl samt ändring av direktiv 2011/16/EU (Fi2021/04067)*. FAR får med anledning av detta anföra följande.

FAR:s ställningstagande

FAR kan konstatera att det föreslagna direktivet är komplext och att tillämpningsområdet i dagsläget inte går att överblicka. Det finns även en rad oklarheter i direktivet som påverkar förutsebarheten. FAR har inte några särskilda synpunkter kring införandet av regler för att uppnå de syften som ligger till grund för direktivet, men kan konstatera att det på grund av bristande förarbete inte är möjligt att dra några slutsatser kring om de syftena uppnås på ett proportionerligt sätt.

Även om syftet med direktivet är att motverka vissa skattefördelar förknippade med skalbolag så förefaller förslaget i första hand vara inriktat på företeelsen skalbolag som sådan och inte på eventuella skattefördelar som skalbolag kan medföra. Det saknas även exempel på vilka skatteförmåner som förslaget faktiskt ska stävja. Direktivets ansats är således väldigt bred och är inte utformad för att inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå syftet med direktivet. Den breda ansatsen ger upphov till en rad effekter som är främmande för ett svenskt skattesammanhang, vilket exemplifieras nedan. Det finns därutöver en överhängande risk för att direktivet kan komma att tolkas mycket olika beroende på medlemsstat. Enligt förslaget kommer endast 0,3 % av företagen inom EU att träffas, men på grund av reglernas mekaniska natur, oklara utformning och utrymme för tolkningsskillnader mellan medlemsländer får det antas att en prövning av betydligt fler företag kommer att bli nödvändig vid ett införande. Detta leder i sin tur till ytterligare frågetecken kring proportionaliteten. Det saknas även tillförlitliga slutsatser kring om befintlig missbruksdoktrin inom EU:s primärrätt redan idag är tillräcklig för att uppnå syftena bakom direktivet.

Det är tydligt att det finns en politisk vilja att genomföra olika förändringar på det internationella skatteområdet och att det finns en önskan om viss hastighet vad gäller att genomföra dessa förändringar. FAR har uppmärksammat detta bl.a. i Europeiska kommissionens förslag till rådets direktiv om en global minimiskatt för multinationella företag inom EU (Fi2021/04066). Behovet av ett gediget förberedelsearbete minskar dock inte under de omständigheterna.

Mot bakgrund av att det i dagsläget inte är möjligt att överblicka konsekvenserna av ett införande, bedöma proportionaliteten eller ens avgöra om förslaget effektivt uppnår sitt syfte avstyrker FAR förslaget i dess nuvarande utformning.

För det fall regeringen anser att ett direktiv bör antas lämnar FAR följande kommentarer kring förslagets innehåll.

Överväganden vid val av lagstiftningsåtgärd

FAR anser att det finns ett betydande avstånd mellan direktivets syfte och det faktiska förslaget, vilket får till följd att förslaget kan anses bristfälligt motiverat. Det nu aktuella förslaget är i första hand inriktat på företeelsen skalbolag som sådan, inte på de skattefördelar som faktiskt finns även om detta ska ingå i det sista bedömningssteget innan den föreslagna beskattningsbestämmelsen ska tillämpas.

I själva verket anges inte ett enda exempel på vilka skatteförmåner som förslaget faktiskt ska stävja. En sådan genomgång hade gjort det lättare att utforma träffsäkra regler och ge ett bättre underlag för hur bestämmelserna bör tolkas framöver. I avsaknad av detta ökar risken för att direktivet kan komma att tolkas mycket olika beroende på medlemsstat.

I diskussion kring direktivets utformning bör därför särskild vikt läggas vid vad som kan anses vara proportionerligt samt rättssäkert. Det framgår tydligt av direktivförslaget att det är ett väldigt litet antal företag som utgör ett faktiskt problem. Den valda modellen för att åtgärda problemet är dock väldigt generell och kommer tvivelsutan att medföra ökade administrativa krav för ett långt mycket större antal företag. Införandet av stränga sanktionsavgifter kan förväntas ytterligare bidra till ökad administration, även för företag som inte anses vara problematiska. Kombinationen av komplext regelverk och sanktionsavgifter är även det problematiskt. Noggranna överväganden bör därför göras för att tillförsäkra en rättssäkerhet kring tillämpningen av ett framtida regelverk. Inte minst vad gäller precision kring definitioner och faktisk risk för ett skatteundandragande.

EU har nyligen infört regler med obligatorisk rapporteringsskyldighet för arrangemang där det typiskt sett finns skattefördelar. Den kunskap som denna rapporteringsplikt ger borde kunna användas för att ta fram skatteregler med större träffsäkerhet än i det föreliggande förslaget.

Inom den primära EU-rätten finns sedan lång tid en missbruksdoktrin som innebär att rent konstlade upplägg inte ska åtnjuta skydd av EU-rätten. Det föreliggande förslaget går betydligt längre utan att detta motiveras annat än i mycket allmänna ordalag. Frågan om kompetensenlighet behöver analyseras ytterligare.

Förslaget kan ses som en uppföljning av BEPS Action 5. Som framgår av s. 19 i Final report är dock tillämpningsområdet begränsat till så kallade preferential regimes, som i korthet innebär att vissa inkomster beskattas annorlunda än vad som gäller enligt generella regler. I syfte att begränsa direktivets ansats anser FAR att ett rimligt alternativ hade varit att avgränsa direktivförslaget på ett liknande sätt.

Förslaget i korthet

Förslaget är uppbyggt utifrån en bedömning som ska göras i flera steg, vilket gör det komplicerat rent lagtekniskt. I det följande lämnas därför en kort redogörelse för förslaget så som FAR uppfattar det.

Om ett företag uppfyller vissa mekaniskt verkande kriterier med avseende på inkomstsammansättning så inträder en första indikation på att bolaget är ett skalbolag, artikel 6. Därmed inträder en

rapporteringsplikt i inkomstdeklarationen, artikel 7 punkt 1. Till denna rapporteringsplikt finns stränga sanktioner kopplade, artikel 14.

Berörda bolag ska i sin deklaration lämna uppgifter om sin affärsmässiga substans beträffande bankkonto, affärslokaler, funktionärer m.m. Om sådan substans finns behövs inga ytterligare åtgärder. Om så inte är fallet inträder andra presumtioner för att bolaget är ett skalbolag om det inte kan visa att det utfört, haft kontroll över samt burit riskerna för den affärsverksamhet som genererat inkomsterna.

Om det ligger till på det sättet att bolaget visserligen uppfyller kriterierna för att vara ett skalbolag men samtidigt inte har någon skattefördel av detta ska skalbolagets hemviststat i ett sista steg utfärda ett undantag som befriar från skyldigheterna enligt direktivet. Vid bedömningen av skattefördelen ska även aktieägarnas skattesituation beaktas. Det är oklart om ett sådant undantag gäller utanför den medlemsstat som utfärdat det.

Om ett sådant intyg inte utfärdas ska respektive källstat neka skattelättnad enligt skatteavtal, royaltydirektivet och moder/dotterbolagsdirektivet. Aktieägarnas hemviststat ska, med bortseende från skalbolaget, beskatta aktieägarna som om de själva hade uppburit inkomsten. Beskattningen får inte lindras med stöd av skatteavtal eller EU:s ovan nämnda skattedirektiv.

Skalbolagets hemviststat får inte utfärda ett hemvistintyg för internationellt bruk, alternativt utfärda det med förbehåll för att bolaget inte är berättigat till avtals- eller direktivförmåner. Bestämmelsen ska, såvitt kan bedömas, tillämpas av berörd medlemsstats skattemyndighet.

Kommentar till artikel 7

Artikeln föreskriver vilken affärsmässig substans som ska finnas i ett företag som uppbär inkomster på sätt som föreskrivs i artikel 6 utan att omfattas av något av undantagen.

FAR anser att kraven på substans ska kunna uppfyllas av ett företag i samma koncern som det presumtiva skalbolaget. Undantaget i artikel 6 punkt 2 (c) och (d) bör således utökas. En företagsgrupp som gör en verklig etablering i ett land ska kunna förlita sig på att den får utnyttja det landets rättsordning fullt ut, inklusive skattesystemet. Ur ett neutralitetsprincipsperspektiv förefaller det även märkligt om skillnad görs mot att bedriva all verksamhet i ett och samma bolag. FAR kan dock ha förståelse för att ett sådant undantag kan behöva begränsas till koncernen och inte utsträckas till intressegemenskapen definierad enligt artikel 5.

Förslaget har ett brett tillämpningsområde samtidigt som det, vilket redan berörts, saknar konkreta exempel på önskade skatteförmåner med avseende på skalbolag. Det kan till exempel inte uteslutas att företagsförvärv där skulderna lokaliseras till samma jurisdiktion som det förvärvade företaget ska omfattas, så kallade debt push-down. Detta skulle även strida mot den grundläggande principen bakom ränteavdragsregler baserade på EBITDA, det vill säga att sammanföra skuldsättning med intjäningsförmåga. Om det är så att förslaget syftar till att genomföra så omvälvande systemförändringar bör detta framgå med betydligt större tydlighet än vad som nu är fallet.

Kommentar till artikel 6-9

FAR anser att den valda modellen med en bedömning som ska göras i flera steg är komplicerad och kommer att kräva betydligt mer resurser än vad kommissionen förmodar. Se vidare Regelrådets remissvar.

Angiven procentsats om 0,3 % av alla företag inom EU (s.7) bygger på en mycket grov uppskattning. FAR ser det som sannolikt att en långt större andel av företagen kommer att behöva utreda huruvida de är skyldiga att rapportera. Angiven kostnad i Impact assessment (som inte inkluderats i remissen) anger

en total kostnad på 45 miljoner € för hela EU, vilket framstår som en grov underskattning. Hur många företag detta rör sig om bör utredas, men det får antas vara ett mycket större andel företag än de som kommer att drabbas av skattekonsekvenser.

FAR anser att den föreslagna uppgiftsplikten inte är proportionerlig i förhållande till sitt syfte. Sannolikt skulle tillämpningen bli lättare om bedömningen av potentiella skattefördelar inledde eller i vart fall kom i ett betydligt tidigare steg i processen.

Kommentar till artikel 10

Medlemsstaten, i vilket det presumtiva skalbolaget har hemvist, föreslås kunna utfärda undantag från direktivets tillämpningsområde. FAR anser att det är oklart om ett sådant undantag är bindande för övriga medlemsstater.

FAR kan konstatera att det torde finnas starka incitament för medlemsstaterna att utfärda sådana bevis för sina egna företag. Det blir också något egendomligt att den medlemsstat där skatteförmånen förmodas uppkomma också ska bedöma om det föreligger en otillbörlig skatteförmån. Eftersom förmånen i fråga regelmässigt har sin grund i den medlemsstatens skattesystem torde benägenheten att erkänna, att ett företag i det egna landet medför skatteförmåner som ska stävjas, vara begränsad.

Kommentar till Artikel 11

Som FAR uppfattar förslaget innebär skattekonsekvensen enligt artikel 11 i korthet följande.

Enligt artikel 11 punkt 1 ska samtliga andra medlemsstater förutom skalbolagets hemviststat neka direktiv- och avtalsskydd. Enligt punkt 2 ska skalbolagets aktieägare beskattas för bolagets inkomster. ”Avdrag” (”deduction” enligt föreslagen engelsk text; möjligen avses avräkning – credit – och inte kostnadsavdrag, vad som avses bör förtydligas i den fortsatta beredningen) medges endast för den skatt som betalats i skalbolagets hemviststat.

FAR konstaterar att förslaget likställer avtals- och direktivskydd men anser att det är något svårförståeligt hur bestämmelsen ska tillämpas i praktiken. EU-direktiv är avsedda att vara en del av den interna rätten medan skatteavtal syftar till att begränsa denna. För svensk del medges undantag från beskattning av bolagsägda aktier i en omfattning som ofta överstiger vad direktiv och skatteavtal föreskriver. Detsamma gäller för påförande av kupongskatt.

Vad gäller royalty tar inte Sverige ut någon källskatt utan beskattar royalty enligt samma princip som för fasta driftställen, vilket i motsats till en källskatt ger rätt till kostnadsavdrag. Källskatt på ränta finns inte alls.

I Impact assessment s. 14 listas skatteregler med ovan angivet innehåll som exempel på bestämmelser som kan missbrukas via skalbolag.

Enligt FAR kan svenska regler därför mycket väl anses innebära otillbörliga skatteförmåner av andra medlemsstater. FAR anser dock att dessa lättnader är väl förankrade i det svenska skattesystemets grundläggande principer och dessutom är till stor nytta för landet. Direktivförslaget skulle dock kunna tolkas på det sättet att medlemsstaterna åläggs att påföra såväl inkomstskatt som källskatter i situationer som i normala fall hade täckts av angivna direktiv. Även interna skatteregler skulle i så fall alltså behöva förändras väsentligt.

FAR anser att regeringen bör slå vakt om sitt skattesystem i dess nuvarande utformning även om vissa svenska skatteregler av andra medlemsländer kan ses som sådana skattefördelar som direktivet ska motverka.

Som FAR uppfattar förslaget innebär vidare den föreslagna beskattningsregeln – åtminstone vid en tolkning som anknyter till ordalydelsen – en merbeskattning i förhållande till att koncernen inte hade haft något skalbolag. Det synes som att internationell dubbelbeskattning ska ske och att denna inte får lindras av vare sig skatteavtal, direktiv eller (se ovan) interna skatteregler. Kommissionen skriver visserligen (s. 12) att regeln ska vara proportionerlig och syftar till att neutralisera de skattefördelar som uppkommer men det förefaller som om denna neutralisering ska ske genom att neka alla former av lindring av internationell dubbelbeskattning.

FAR anser att den föreslagna regeln inte är proportionerlig utan innebär en direkt stoppregel mot en företeelse som är mycket vanlig inom näringslivet.

De praktiska skattekONSEKVENSerna torde lättast kunna illustreras genom ett exempel.

Aktieägarbolaget **a** har hemvist i land **A** och äger 9,9 % av aktierna i bolaget **k** i källstaten **K**. **A** beskattar utdelning på innehav som understiger 10 % ägarandel. Vid ett direktägarande skulle det därför utgå bolagsskatt på utdelningen, låt oss säga med 20 %. Om utdelningen är 100 blir skatten i utgångsläget 20.

K har en kupongskatt om 30 %, som dock satts ner till noll i skatteavtalen med **S** (se nedan) och **A**.

a bildar nu skalbolaget **s** i land **S** och överläter sitt innehav i **k** till **s**. **S** beskattar inte utdelningar på onoterade innehav.

Eftersom **a** äger 100 % av **s** gäller inte tioprocentgränsen och utdelningen från **s** blir skattefri i utgångsläget. Det uppstår därmed en skatteförmån jämfört med situationen före etableringen av **s**.

K måste ta ut full källskatt enligt punkt 1 (dvs. med 30 %). **a** ska beskattas enligt punkt 2 för utdelningen från **k** till **s** och **A** får inte lindra den internationella dubbelbeskattningen som uppkommer enligt punkt 2 andra stycket. Någon skatt har inte tagits ut i **S**.

Skatten blir $30+20=50$ istället för 20.

FAR anser mot denna bakgrund att beskattningsregeln bör utformas så att aktieägarna beskattas som om de hade fått inkomsterna direkt från källstaten, inklusive de lättnader som kan finnas i skatteavtal och intern rätt. Inkomsterna ska i sådant fall anses härröra från respektive källstat. Utan en sådan regel kommer systemet inte att vara neutralt. I ovan exempel hade det inneburit att **A** skulle ha tagit ut en beskattning om 20, dvs. som om **s** inte hade funnits.

Skalbolag av nu aktuellt slag anses ofta, bl.a. i svensk rätt (se bl.a. RÅ 2009 ref. 91), ha ett fast driftställe i aktieägarnas hemviststat eftersom det är dessa som faktiskt sköter verksamheten. Ordalydelsen ”tax paid on such income at the Member State of the undertaking” synes dock inte tillåta att skatt betalad via det fasta driftstället ska få tillgodoräknas aktieägarna utan är begränsad till skatt betalad i skalbolagets hemvistland. Utöver internationell dubbelbeskattning innebär förslaget därmed även en risk för trippelbeskattning i vissa fall. Detta kan inte anses vara proportionerligt med hänsyn till direktivets syfte och regelsystemet bör ses över för att undvika sådana situationer.

Holdingbolag som ägs av fysiska personer

I Sverige anses det inte vara en skattefördel att fysiska personer ”sparar” vinstmedel i ett aktiebolag. Direktivförslaget synes dock utgå från att så är fallet. Enligt FAR kan förslaget därför få mycket långtgående konsekvenser för svenska ägarledda företag.

Enligt förslaget undantas endast holdingbolag vars huvudsakliga verksamhet består i att äga aktier i operativa bolag i samma medlemsstat. Ett utländskt moderbolag i en koncern med utlandsverksamhet med svenska aktieägare torde falla in under direktivets tillämpningsområde.

Om ett sådant holdingbolag, med fysiska personer som delägare, saknar föreskriven substans enligt förslaget och inte heller kan motbevisa presumtionen artikel 9 ska bolaget ansöka om ett undantag enligt artikel 10. Berörd skattemyndighet ska då bedöma om existensen av skalbolaget medför en skattefördel för aktieägarna. Eftersom holdingbolaget, till skillnad från sina fysiska aktieägare, inte beskattas för utdelning från dotterbolagen, kan dock något undantag inte utfärdas. Aktieägarna ska därmed beskattas för utdelningsinkomsterna. Förslaget tvingar med andra ord fram en beskattning som måste anses främmande utifrån svenska utgångspunkter.

Kommentar till artikel 12

Av liknande skäl som anförs i kommentaren till artikel 10 torde det kunna antas att viljan hos medlemsstaterna att vägra utfärda internationellt giltiga hemvistintyg i normalfallet vara begränsat.

Kommentar till artikel 14

Förslaget i första stycket innebär att medlemsstaterna ska införa sanktioner för överträdelser av de nationella bestämmelser som införts med stöd av direktivet. FAR anser att det svenska systemet med skattetillegg är tillräckligt i denna del.

Enligt andra stycket föreslås en administrativ sanktion på minst 5 % av omsättningen för de företag som inte uppfyller rapporteringskravet. FAR anser att en sådan sanktion som påföljd för en försummelse i informationslämnande inte är proportionerlig och torde inte sällan vida överstiga storleken på eventuella skattefördelar. Om det vid en granskning i efterhand konstateras att en beskattning enligt direktivet ska ske kommer den tillkommande skatten att bli föremål för skattetillegg. FAR anser därför att försummelse ska beivras på samma sätt som för bristande informationslämnande i allmänhet, till exempel förseningsavgift.

Kommentar till artikel 15

Det föreslås att en medlemsstat ska kunna begära en skatterevision i ett annat medlemsland. FAR anser för sin del att eventuellt rättsligt bistånd lämpligen bör inordnas i befintligt EU-samarbete på skatteområdet.

Ikraftträdande

Förslaget föreslås träda i kraft redan den 1 januari 2024 med nationella regler sex månader före detta datum. Eftersom bedömningen ska göras med viss eftersyn kommer reglerna att få effekt redan på verksamheten under 2022.

Med hänsyn inte minst till de vittgående konsekvenser som direktivet kommer att få anser FAR, i likhet med Skatteverket, att ikraftträdandet bör senareläggas.

FAR



Michael Johansson

Ordförande i FAR:s remissgrupp - Skatt