

## **Europeiska kommissionens förslag till rådets direktiv med regler för att motverka användandet av bolag som saknar substans av skatteskal samt ändring av direktiv 2011/16/EU**

Fi2021/04067

### **1 Sammanfattning**

Skatteverket tillstyrker att förslaget genomförs. Skatteverket lämnar dock vissa synpunkter på förslaget. Synpunkterna gäller framför allt oklarheter i direktivförslaget men även att tidpunkten för reglernas ikraftträdande bör senareläggas.

### **2 Skatteverkets synpunkter**

Skatteverket lämnar först några allmänna synpunkter på utformningen av direktivförslaget och därefter på de artiklar där Skatteverket har synpunkter eller kommentarer.

#### **2.1 Direktivförslagets förhållande till skatteavtal**

I detta avsnitt lämnar Skatteverket generella synpunkter på direktivförslagets förhållande till skatteavtal. Ytterligare några synpunkter på utformningen av artikel 11 och 12 lämnas i avsnitt 2.10 och 2.11.

##### **2.1.1 Article 11 Tax consequences of not having minimum substance for tax purposes in Member States other than the Member State of the undertaking**

Enligt direktivförslaget ska det inträda skattekonsekvenser för delägare eller också ska utbetalare innehålla källskatt på betalningar till företaget. Detta ska ske utan beaktande av eventuella skatteavtal.

I förhållande till medlemsstaterna kan EU införa direktivbestämmelser som ska gälla oberoende av vad som regleras i skatteavtal mellan två medlemsstater. Det har tidigare gjorts exempelvis i ränte/royaltydirektivet och moder/dotterbolagsdirektivet som förhindrar uttag av källskatt på sådana betalningar. Det går däremot inte att bortse från skatteavtal med tredje land vilket också sägs på s. 12 och i skäl 12.

När det gäller CFC-beskattnings uttalar OECD i kommentaren till modellavtalet (artiklarna 1, 7 och 10) att CFC-beskattnings inte strider mot bestämmelser i skatteavtal. Bestämmelsen i artikel 11(2) i direktivförslaget om att beskatta företagets delägare fungerar på ungefär samma sätt som CFC-beskattnings och bör därför vara förenlig med ingångna skatteavtal.

På grund av den korta remisstiden har Skatteverket inte hunnit göra en tillräcklig analys av om det i övrigt går att bortse från skatteavtal på det sätt som regleras i artikeln och om

uttalandena om att skatteavtal med tredje land ska respekteras har fått genomslag i direktivtexten.

### **2.1.2 Article 12 Tax consequences of not having minimum substance for tax purposes in the Member State of the undertaking**

#### **(a) deny a request for a certificate**

En förutsättning för att ett företag i en medlemsstat överhuvudtaget ska omfattas av direktivförslaget är att det är obegränsat skattskyldigt och har rätt till hemvistintyg. Även om företaget saknar substans har Skatteverket svårt att se att det kan vara möjligt att helt vägra utfärda ett hemvistintyg. Företaget har hemvist i medlemsstaten. Även om ett företag inte har rätt till visa skatteavtalsförmåner har det fortfarande hemvist och är skattskyldigt för sina inkomster, det framgår både på s. 12 i förslaget och i skäl 13.

#### **(b) grant a certificate of residence which prescribes that the undertaking is not entitled to the benefits**

När det gäller utdelning, ränta och royalty (artiklarna 10–12 i OECD:s modellavtal) brukar det regelmässigt krävas att mottagaren ska vara den som har rätt till inkomsten (beneficial owner) för att denna ska ha rätt till skatteavtalsförmåner. Genom BEPS Action 6 (Prevention of tax treaty abuse) infördes artikel 29 Limitation of benefits i OECD:s modellavtal för att generellt begränsa rätten till avtalsförmåner vid s.k. treaty shopping och andra former av missbruk. Medan svenska skatteavtal regelmässigt innehåller krav på att mottagaren ska vara beneficial owner enligt artiklarna om utdelning, ränta och royalty är det få svenska skatteavtal som innehåller en generell begränsning av rätten till skatteavtalsförmåner motsvarande artikel 29.

Skatteverket uppfattar att innebörden av artikel 12 punkt (b) är att man på EU-nivå reglerar när medlemsstaterna ska anse att ett företag har rätt till skatteavtalsförmåner oavsett hur det ingångna skatteavtalet ser ut. EU:s direktiv ska implementeras i medlemsstaternas interna rätt. Men som alltid vid skatteavtalstillämpning måste man kontrollera om skatteavtalet innebär att den interna bestämmelsen inte kan tillämpas. Skatteavtalets lydelse och partsavsikten vid dess tillkomst är avgörande för tolkningen. I kommentaren till artikel 10 (punkterna 12–12.7) utvecklar OECD vad som avses med begreppet "beneficial owner" i artikel 10 om utdelning. Motsvarande kommentar finns till artiklarna 11 och 12 om ränta och royalty. Beneficial owner-begreppet träffar vissa fall där slussningsbolag används men har en ganska snäv utformning. Det kan inte användas på andra former av skatteavtalsmissbruk. Sådana fall ska fångas upp av artikel 29 (limitation of benefits). En del av de substanslösa bolag som omfattas av direktivet kanske inte ska ses som beneficial owner till utdelning, ränte- och royaltyinkomster enligt OECD:s definition. Men direktivet omfattar inte bara sådana fall utan tycks snarare vara inriktat på att motverka sådana fall som artikel 29 är avsedd att fånga upp (se s. 3 i Impact Assessment Report, som inte bifogats remissen). Skatteverket ser inte hur det skulle kunna vara möjligt att utfärda ett hemvistintyg där man anger att företaget inte är berättigat till skatteavtalsförmåner utan att beakta utformningen av det enskilda skatteavtalet. Som nämnts ovan finns ingen motsvarighet till artikel 29 (limitation of benefits) i de flesta svenska skatteavtal. I synnerhet i förhållande till tredje land blir det problematiskt att tillämpa artikel 12(b) eftersom EU-direktiv inte gäller gentemot sådana länder.

### **Hemvistintyg utfärdas ofta under löpande beskattningsår**

Företag begär ofta hemvistintyg löpande under beskattningsåret i samband med att de ska få en utbetalning av utdelning, ränta eller royalty. De uppgifter som företag ska lämna för att skattemyndigheten ska kunna bedöma om de har substans, lämnas i inkomstdeklarationen. Uppgifterna kommer därför inte att finnas till hands när företaget begär hemvistintyg. Även om företaget saknade substans föregående beskattningsår behöver förhållandena inte vara desamma det följande året. Ska skattemyndigheten i så fall ändå vägra företaget hemvistintyg (alt. utfärda intyg med ”varningstext”) eller ska myndigheten göra en utredning innan hemvistintyg utfärdas? Om skattemyndigheten utfärdar ett vanligt hemvistintyg och det först i inkomstdeklarationen visar sig att företaget saknar substans kan en utbetalare i så fall krävas på källskatt som inte innehållits trots att utbetalaren förlitat sig på intyget? Det blir rättsosäkert för utbetalaren eftersom det inte är säkert att denna får en återbetalning av motsvarande belopp från företaget.

## **2.2 Ett lands bedömning av företaget styr andra länders beskattning**

Direktivförslaget innebär att ett företag som uppfyller vissa kriterier ska lämna uppgifter i sitt hemland och att detta land ska göra bedömningen av om företaget har substans eller om det har tillkommit av andra skäl än skatteskal och därför har rätt till undantag från uppgiftsskyldigheten. Om företaget saknar substans får det skattekonsekvenser för delägare i andra medlemsstater och (om det inte finns sådana delägare) för möjligheten att ta ut källskatt i utbetalarsstaten. Den bedömning som görs i företagets hemland får således betydelse för beskattningen i andra medlemsstater.

Även om direktivet innehåller vissa generella kriterier blir det ändå en fråga om en bedömning av omständigheterna i varje enskilt fall för att avgöra om ett företag har substans eller inte. Skattekonsekvenserna tycks vara automatiska och inte ge utrymme för delägarens hemland att göra en annan bedömning än företagets hemland. Det innebär att en medlemsstats bedömning styr beskattningen i en annan medlemsstat. Följande exempel kan illustrera detta. Om land A utifrån sin tolkning av direktivet och bedömning av omständigheterna anser att företag X har substans kan land B inte beskatta X delägare även om land B anser att X saknar substans. Om land B utifrån sin tolkning av direktivet och bedömning av omständigheterna anser att företag Y saknar substans ska land A beskatta Y:s delägare även om land A anser att Y har substans.

Det framgår inte av förslaget att övriga berörda medlemsstater ska kunna ifrågasätta den bedömning som görs i företagets hemland. Det innebär exempelvis att företag Y:s delägare i exemplet ovan inte kan få substansfrågan prövad i land A där de blir beskattade. De måste istället förmå företaget att försöka få en ny prövning i land B, även i de fall de inte har tillräckligt stort ägande för att kunna påverka företaget. Land A kan inte begära ytterligare utredning i land B om företag Y har lämnat alla uppgifter. Land A:s möjlighet att begära att land B utför revision gäller bara i det fall företag Y inte har fullgjort sin uppgiftsskyldighet.

Flera av de kriterier som avgör om ett företag har substans är svårbedömda. För länder som har många företag av den typ direktivförslaget är avsett att motverka kan det finnas incitament att göra en generös bedömning av om ett företag har substans eller inte för att undvika att företagsetableringen leder till skattekonsekvenser.

### **2.3 Omfattas företag utan substans i internationella koncerner av förslaget?**

I direktivförslaget beskrivs hur internationella koncerner använder bolag utan substans för att minska sin totala skattebelastning genom att slussa inkomster i syfte att utnyttja ett annat lands skatteavtalsnätverk eller avsaknad av källskatter på vissa inkomster (s. 8 och skäl 1). I kommissionens konsekvensanalys av förslaget (Impact Assessment Report, som inte bifogats remissen) beskrivs inte bara de multinationella koncernernas användning av företag utan substans utan även hur fysiska personer använder dem för att undgå beskattning i sitt hemland. Det framgår även av konsekvensanalysen (s. 26) att ett syfte med förslaget är att avskräcka från att anlita s.k. trust or company service providers (TCSP) som tillhandahåller skalbolag.

I artikel 7(1)(c)(i) regleras vilka krav som ställs på ”directors” (här benämnda styrelseledamöter) för att ett företag ska ha substans. Enligt punkt 4 får de inte vara anställda av ett utomstående företag och får inte vara styrelseledamot även i något utomstående företag. Skatteverket uppfattar att denna punkt riktar sig just mot sådana företag (TCSP) som tillhandahåller styrelseledamöter åt en mängd olika klienter. Skatteverkets erfarenhet är dock att TCSP:s tjänster och tillhandahållande av styrelseledamöter främst används av privatpersoner. Inom internationella koncerner är det egen personal som agerar styrelseledamöter i de substanslösa företagen. Sådana företag träffas då inte av regleringen i punkt 4. Genom sin ställning har styrelseledamoten normalt behörighet att besluta om den lilla aktivitet som bedrivs i företaget. Det kan då vara svårt att komma fram till att punkt 2 och 3 i artikel 7(1)(c)(i) inte är uppfyllda. Det lämnar i vart fall stort utrymme för olika tolkningar i medlemsstaterna. Skatteverket uppfattar att regleringen i artikel 7(1)(c)(i) främst träffar företag som används av fysiska personer för att undgå beskattning och inte de substanslösa företag som internationella koncerner använder för att komma i åtnjutande av andra länders gynnsamma skatteavtal och källskatteregler. Det innebär i så fall att ett av syftena med direktivet inte uppfylls.

Rent allmänt tycks det finnas stora möjligheter för internationella koncerner att undgå att träffas av regelverket genom att ha en mindre lokal, ha en lokalt anställd person (kanske på deltid) som sköter den begränsade löpande verksamheten samt en styrelseledamot som har skatterättslig hemvist i landet och som har rätt att fatta beslut avseende den mycket begränsade verksamheten. Detta trots att det inte bedrivs någon egentlig verksamhet i medlemslandet, att 100 procent av företagets inkomster avser ”relevant income” och att företaget bildats för att minska koncernens skattebelastning.

### **2.4 Article 2 Scope**

I artikel 2 anges att direktivet gäller för företag som är obegränsat skattskyldiga (tax resident) och som har rätt att få ett hemvistintyg (tax residency certificate) utfärdat i en medlemsstat. Det framgår inte om denna bedömning ska göras enligt intern rätt eller i förhållande till skatteavtal. För att det inte ska uppkomma oklarheter är det viktigt att det framgår vad som menas med tax resident. Bedömningen av när någon har rätt att få ett hemvistintyg kan skilja sig åt mellan medlemsstaterna. Vissa länder kanske utfärdar hemvistintyg när företaget uppfyller motsvarigheten till artikel 4.1 i OECD:s modellavtal. Andra kanske utfärdar hemvistintyg först när företaget även har hemvist enligt skatteavtalet (motsvarigheten till artikel 4.3 i modellavtalet).

Obegränsad skattskyldighet för ett företag brukar uppkomma därför att det är bildat och registrerat i ett land eller därför att det har sin verkliga ledning i ett land. Det varierar mellan länderna vilken av de båda grunderna som används. Olika syn på vad som medför obegränsad skattskyldighet kan leda till att ett företag som är registrerat i ett land och har sin verkliga ledning i ett annat anses vara obegränsat skattskyldigt i båda länderna. Om tax resident avser obegränsad skattskyldighet enligt intern rätt, eller om det inte finns något tillämpligt skatteavtal, kan regleringen få följande konsekvens.

Om företaget anses vara obegränsat skattskyldigt i båda länderna och uppfyller kraven i artikel 6 blir följden att det ska lämna uppgifter enligt artikel 7 i inkomstdeklarationen i båda länderna och att båda länderna ska göra bedömningen av om det är fråga om ett företag utan substans. Båda länderna ska också lämna information om företaget genom det automatiska informationsutbytet. De båda länderna kan komma till olika slutsats när det gäller bedömningen av om företaget har substans eller inte. Det finns ingen mekanism i direktivet som anger att bara en av länderna ska göra bedömningen.

Om ett företag saknar substans får det konsekvenser i form av beskattning av företagets ägare eller i vissa fall att källskatt ska innehållas på betalningar till företaget. Det finns ingenting i direktivet som anger hur övriga berörda medlemsstater ska förhålla sig när det gäller dessa skattekonsekvenser om två länder gör olika bedömning av samma företag. Kan ägarens respektive utbetalarens hemland i ett sådant fall välja om man vill anse att företaget har substans eller inte?

Det är angeläget att undvika dubbelrapportering, både när det gäller företagets uppgiftsskyldighet och medlemsstaternas informationsutbyte. Det är därför viktigt att det regleras i vilket land ett företag ska rapportera om det har dubbel hemvist.

## **2.5 Article 5 Associated enterprise**

Punkt 3 inleds med ”For the purposes of paragraphs 1 and 2, ...” och därefter anges att med person avses både juridiska och fysiska personer. Eftersom ”person” används även i punkt 3 och 4 i artikel 5 kan förklaringen inte bara vara tillämplig i punkterna 1 och 2. Skatteverket anser att det är bättre att skriva ”For the purposes of this Article, ...”.

## **2.6 Article 6 The reporting undertakings**

### **2.6.1 Punkt 1 första stycket**

I punkt 1 anges tre kriterier a–c som utlöser uppgiftsskyldighet för de företag som uppfyller dem.

Det andra kriteriet (b) avser gränsöverskridande verksamhet och med sådan verksamhet avses enligt (b)(i) att mer än 60 procent av det bokförda värdet på tillgångar i form av fastigheter och vissa tillgångar för privat bruk är belägna utanför företagets hemland under de föregående två beskattningsåren. Skatteverket uppfattar att företaget anses ha gränsöverskridande verksamhet om villkoren i (b)(i) är uppfyllda även om företagets relevanta inkomster (relevant income) härrör från företagets hemland. Skatteverket uppfattar att de tillgångar som avses i (b)(i) inte behöver utgöra någon viss andel av företagets totala tillgångar (till skillnad från bestämmelsen i punkt 1 andra stycket). Det skulle innebära att om företaget uppfyller villkoren i punkt 1 (a) och (c), har relevanta inkomster i hemlandet men

har en mindre fastighet belägen utomlands så bedriver det gränsöverskridande verksamhet och blir uppgiftsskyldigt.

Bedömningen enligt (b)(i) av gränsvärdet 60 procent ska avse de föregående två beskattningsåren. Det är oklart hur bedömningen ska göras om tillgångarna skiftar mellan åren. Ska det vara minst 60 procent under vart och ett av åren, ska det vara minst 60 procent av båda årens sammanlagda värden eller är det någon annan beräkning som ska göras?

Risken för skatteundandragande har ansetts vara störst när det gäller företag som bedriver gränsöverskridande verksamhet och därför finns ett sådant kriterium punkt 1(b). När det gäller företag som innehar fastigheter och privata tillgångar (definierade i artikel 4 (e) och (f)) så innebär kravet på gränsöverskridande verksamhet att minst 60 procent av värdet på sådana tillgångar ska vara belägna utanför den medlemsstat där det företag hör hemma som äger tillgångarna. Effekten av direktivförslaget är att delägaren i det substanslösa företaget ska beskattas som om denna ägde tillgångarna direkt (artikel 11(3)). I kommissionens konsekvensanalys (Impact Assessment Report, som inte bifogats remissen) ges ett antal exempel på fysiska personer (ofta förmögna personer) som lägger tillgångar, i många fall privata sådana, i utländska företag för att undvika skatt i sitt hemland. Mot bakgrund av att förslaget syftar till att kunna beskatta privatpersoner som äger fastigheter och privata tillgångar via substanslösa företag har Skatteverket svårt att förstå kravet på att tillgången ska vara belägen i ett annat land än företaget som äger tillgången. Om en svensk person äger en fastighet och en lyxbåt via ett företag i Kroatien borde det finnas lika stor risk för skatteundandragande oavsett om fastigheten och lyxbåten finns i Kroatien eller i Slovenien.

Bedömningen i punkterna (a), (b)(i) och (c) ska göras utifrån förhållandena under de föregående två beskattningsåren (preceding two tax years). I punkt (b)(ii) finns däremot ingen tidsperiod angiven för bedömningen av gränsöverskridande betalningar.

Skatteverket noterar också att eftersom bedömningen ska göras med beaktande av förhållandena under de två föregående beskattningsåren är det möjligt att bedriva verksamhet i bolag utan substans i två år och därefter föra över verksamheten till ett nytt sådant företag för en ny tvåårsperiod. Om det första företaget antingen avvecklas eller saknar inkomster år 3 och framåt uppkommer inga skattemässiga konsekvenser vare sig för företaget eller för dess delägare.

I punkt (c) finns kriteriet att företaget under de föregående två åren ”outsourced the administration of day-to-day operations and the decision-making on significant functions”. Företag med den typen av verksamhet som direktivförslaget syftar till att träffa har ofta inte så många funktioner som kräver någon speciell kompetens och det finns inte heller så mycket dagligt arbete att utföra. En lokalt anställd person (kanske på deltid) tycks i så fall innebära att kriteriet inte är uppfyllt. För internationella koncerner skulle det gälla även om företaget bildats för det specifika syfte som direktivet är avsett att motverka, nämligen att utnyttja skatteavtal och avsaknad av källskatter för att slussa inkomster och åstadkomma en lägre skattebelastning för koncernen.

## **2.6.2 Punkt 2**

I punkt 2 listas ett antal företag som är undantagna från uppgiftsskyldigheten i artikel 7. Punkt 2(a) avser företag vars andelar är noterade. Skatteverket uppfattar att undantaget bara avser det noterade företaget och inte övriga företag som ingår i koncernen. Skulle avsikten vara någon annan behöver det framgå.

Sist i undantaget i (a) står ”as defined under Directive 2014/65/EU of the European Parliament and of the Council”. Det anges inte i vilken artikel i direktivet definitionen finns vilket skiljer punkt (a) från liknande hänvisningar i punkterna (b) och (d).

## **2.7 Article 7 Indicators of minimum substance for tax purposes**

### **2.7.1 Begreppet ”director”**

En av indikatorerna på om företaget har substans avser företagets ”directors”. Dessa personer ska ha vissa kvalifikationer (punkt 1(c) och 2(e)). Det finns ingen definition av vilka personer som avses med ”directors”. Normalt brukar ordet betyda styrelseledamöter men direktivet omfattar alla företagsformer som är skattesubjekt. En del företagsformer kanske inte har några ”directors” eller det är i vart fall inte uppenbart vilka personer som ska ses som ”directors”. En annan oklarhet är om en juridisk person kan vara ”director” ifall det är tillåtet enligt en medlemsstats lagsstiftning. Det behövs därför en definition av begreppet ”director” antingen här i artikel 7 där begreppet förekommer eller i artikel 3 bland övriga definitioner.

### **2.7.2 Punkt 1**

I inledningen av punkt 1 anges att företag som uppfyller kriterierna i artikel 6(1) ska lämna uppgifter i deklarationen. Eftersom det finns ett antal undantag i artikel 6(2) bör det anges att skyldigheten att lämna uppgifter är med beaktande av dessa undantag.

Enligt punkt (a) ska företaget lämna uppgift om det har egna lokaler eller lokaler uteslutande för företagets användning. Vad som avses med lokaler i det här sammanhanget kan troligtvis tolkas mycket olika. Räcker det med att hyra ett skrivbord i någon annans lokaler för att anses ha egna lokaler enligt punkt (a)?

Enligt punkt (c) ska företaget ange om det uppfyller ”one of the following indicators”. (i) avser ”directors” och innehåller fyra underpunkter med krav. (ii) avser anställda. Skatteverket uppfattar att ”one of the following indicators” avser (i) eller (ii) och att det inte räcker att exempelvis uppfylla (i)(1). Men det är inte tydligt att det är avsikten vilket kan leda till olika tolkningar.

Skatteverket har lämnat ytterligare en kommentar avseende utformningen av punkt (c)(i) i avsnitt 2.3.

### **2.7.3 Punkt 2**

I punkt 2 anges vilka uppgifter företaget ska bifoga till inkomstdeklarationen. Ett företag som äger sådana tillgångar som anges i artikel 4 (c), (e) och (f) (d.v.s. andelar, fastigheter och privata tillgångar) ska lämna uppgifter även om det inte har några inkomster från dessa tillgångar. Värdet på dessa tillgångar som har gett upphov till uppgiftsskyldigheten ingår däremot inte bland de uppgifter som ska lämnas enligt punkt 2. För att kunna bedöma om företaget i dessa fall har substans eller inte behövs uppgift om vilka tillgångar företaget innehar och till vilka värden.

## **2.8 Article 9 Rebuttal of the presumption**

Artikeln reglerar företagets rätt att motbevisa presumptionen att det saknar substans. I punkt 3 anges att en medlemsstat ska behandla ett företag som att det har motbevisat presumptionen avseende det aktuella beskattningsåret om vissa förutsättningar är uppfyllda. I

punkt 4 anges att medlemsstaten kan anse att företaget har motbevisat presumtionen för en period på ytterligare fem år. Det framgår inte av artikel 9 om skattemyndigheten ska intyga eller fatta beslut om detta på något sätt eller om behandlingen (i vart fall enligt punkt 3) kan ske genom ett tyst godkännande. På s. 11 i förslaget står att myndigheten "should be able to certify the outcome of the rebuttal process", på s. 14 står "decides to certify that a certain undertaking has rebutted the presumption" och i skäl 10 står "be able to issue a decision to certify". I samtliga fall verkar det som att skattemyndigheten i vart fall ska ha möjlighet att utfärda intyg eller fatta beslut om att företaget har motbevisat presumtionen. När det kommer till informationsutbytet framgår det dock av artikel 13 att myndigheterna ska bifoga intyget om att företaget har motbevisat presumtionen enligt artikel 9.

Eftersom företagets deklarerade uppgifter ska vara föremål för informationsutbyte och det får skattekonsekvenser bl.a. för delägare i andra medlemsstater om företaget inte lyckas motbevisa att det saknar substans blir det givetvis viktigt för dessa länder att veta om så är fallet. Kravet i artikel 13 på att myndighetens intyg ska bifogas vid informationsutbytet överensstämmer inte med avsaknaden av ett sådant krav på utfärdande i artikel 9 och formuleringarna i skäl och inledande text som tyder på frivillighet.

Både när det gäller bedömningen av om företaget motbevisat presumtionen enligt artikel 9 och företagets begäran om undantag enligt artikel 10 uppkommer frågan om Skatteverket fattar ett överklagbart beslut ifall Skatteverket anser att företaget inte motbevisat presumtionen eller inte anser att företaget är berättigat till undantag. De beslut Skatteverket fattar på inkomstskatteområdet brukar medföra en skattemässig konsekvens för den som beslutet gäller. Om det substanslösa företagets delägare finns inom EU behöver det inte uppkomma några skattemässiga konsekvenser för företaget. Om Skatteverket inte delar företagets uppfattning att det har substans eller att det har rätt till undantag uppkommer frågan om ett sådant beslut anses ha gått företaget emot och kan överklagas ifall det inte medför några skattekonsekvenser för företaget.

## **2.9 Article 10 Exemption**

### **2.9.1 Punkt 1**

I punkt 1 anges att om företaget uppfyller kriterierna i artikel 6(1) kan det under vissa förutsättningar begära undantag från sina skyldigheter enligt direktivet. Eftersom det finns ett antal undantag i artikel 6(2) måste rimligtvis dessa beaktas vid bedömningen av om kriterierna är uppfyllda. För tydlighets skull bör det framgå.

### **2.9.2 Punkt 2**

Av punkt 2 framgår att en medlemsstat kan medge undantag från uppgiftsskyldigheten om företaget kommer in med tillräcklig och objektiv bevisning som visar att företagets existens inte leder till någon skatteförmån för deras beneficial owner(s) eller för koncernen som helhet. Sådan bevisning ska innehålla information om företagsstrukturen och vilka aktiviteter som utförs i respektive företag. Det ska även vara möjligt att jämföra det totala skatteutfallet med och utan det aktuella företaget.

Den aktuella bedömningen kan i vissa fall vara oerhört komplicerad och svår att göra och det finns stor risk för att företag kan få olika bedömningar beroende på i vilken medlemsstat som företaget är beläget. För att underlätta för medlemsstaterna och minska risken att olika medlemsstater kommer fram till olika beslut så vore det bra med en tydlig vägledning för hur



beräkningen av skattebelastningen ska gå till och hur beräkningen av det totala skatteutfallet med och utan den aktuella företaget ska gå till.

## **2.10 Article 11 Tax consequences of not having minimum substance for tax purposes in Member States other than the Member State of the undertaking**

Skatteverket har lämnat allmänna synpunkter på förslagets förhållande till skatteavtal i avsnitt 2.1. Här lämnas ytterligare några synpunkter på utformningen av artikel 11.

### **2.10.1 Punkt 1**

Enligt punkt 1 ska övriga medlemsstater bortse från skatteavtal som det egna landet ingått med det land där företaget utan substans hör hemma. Övriga medlemsstater ska även bortse från artiklarna 4, 5 och 6 i moder/dotterbolagsdirektivet och artikel 1 i ränte/royaltydirektivet. Punkt 1 är generellt utformad och dess tillämpning är inte beroende av vad som regleras i övrigt i artikel 11. Följden av det blir att det alltid ska innehållas källskatt enligt intern rätt på betalningar till det substanslösa bolaget. I fjärde stycket i punkt 2 regleras emellertid att källskatt ska innehållas bara i de fall företagets delägare inte är hemmahörande i en medlemsstat. Denna beskattningskonsekvens ska enbart användas när företagets delägare inte beskattas för företagets inkomster. Utformningen av punkt 1 går därför inte ihop med regleringen i fjärde stycket i punkt 2.

En förutsättning för att punkt 1 ska vara tillämplig är att företaget enligt (b) inte motbevisar presumptionen (does not rebut the presumption) att det saknar substans. ”Rebuttal of the presumption” regleras i artikel 9. Men artikel 10 innehåller även ett undantag (exemption) från regelverket. Punkt 1 bör därför inte heller vara tillämplig om företaget undantagits från sina skyldigheter enligt artikel 10 i direktivet.

### **2.10.2 Punkt 2 Beskattningen av delägarna**

I punkt 2 regleras att den medlemsstat där delägaren hör hemma ska beskatta delägaren för företagets inkomster om vissa förutsättningar är uppfyllda. En är att företaget enligt (b) inte motbevisar presumptionen (does not rebut the presumption) att det saknar substans. ”Rebuttal of the presumption” regleras i artikel 9. Men artikel 10 innehåller även ett undantag (exemption) från regelverket. Punkt 2 bör därför inte heller vara tillämplig om företaget undantagits från sina skyldigheter enligt artikel 10 i direktivet.

En medlemsstat som beskattar delägaren för företagets inkomster ska ge avräkning för skatt som har betalats i företagets medlemsstat (paid on such income at the Member State of the undertaking). Det anges inte att delägaren ska få avräkning för skatt som innehållits i någon annan medlemsstat eller i tredje land på betalningar till företaget. I scenario 1 på s. 13 i förslaget anges att delägaren ska få avräkning för innehållen skatt i tredje land i enlighet med tillämpligt skatteavtal med det landet. I scenario 2 på s. 13 i förslaget anges att delägaren ska få avräkning för källskatt som innehållits i utbetalarens medlemsstat inklusive innehållande av skatt p.g.a. EU-direktiv. Beskrivningen i scenario 1 och 2 överensstämmer inte med direktivtexten och därför är det oklart vilken utländsk skatt som får avräknas.

### **2.10.3 Punkt 2 Beskattningen i utbetalarstaten**

De första tre styckena i punkt 2 rör beskattning av företagets delägare. Det fjärde stycket handlar om beskattning i utbetalarstaten om delägarna inte är bosatta i en medlemsstat.

Eftersom fjärde stycket rör en helt annan situation än de tre första styckena vore det av pedagogiska skäl bra om det var en egen punkt, punkt 3.

I fjärde stycket regleras att utbetalarens medlemsstat ska ta ut källskatt (withholding tax) på betalningar till företaget om delägarna inte är bosatta i en medlemsstat. Innebär det att beskattning bara ska ske om skatt tas ut vid källan och inte om skatt tas ut genom taxering? I Sverige beskattas royalty och periodvis utgående avgift för att nyttja materiella eller immateriella tillgångar genom ett taxeringsförfarande och inte genom att innehålla källskatt. Det är därför oklart om det svenska sättet att beskatta sådana inkomster omfattas av regleringen.

I fjärde stycket anges att beskattning ska ske enligt nationell lagstiftning utan att det påverkar tillämpningen av skatteavtal med det tredje land där delägarna hör hemma. Detta stämmer inte överens med vad som anges i scenario 3 på s. 13. Där anges att beskattning av betalningen ska ske i enlighet med skatteavtal med delägarrens hemland om det finns ett sådant. Det är därför oklart om skatteavtalet ska beaktas eller inte.

Det är även oklart med vilket belopp källskatt ska innehållas om det finns två delägare varav den ena är hemmahörande i en medlemsstat och den andra i ett tredje land. Ska källskatt innehållas på halva beloppet? Är då den källskatten ”öronmärkt” för den delägare som hör hemma utanför EU eller kan den delägare som hör hemma inom EU och beskattas för hälften av företagets inkomst få avräkning för halva den innehållna källskatten?

#### **2.10.4 Punkt 3**

Punkt 3 rör beskattningen av sådan egendom som anges i artikel 4, som ägs av ett företag som presumeras sakna substans och som inte motbevisar den presumptionen (does not rebut this presumption). ”Rebuttal of the presumption” regleras i artikel 9. Men artikel 10 innehåller även ett undantag (exemption) från regelverket. Punkt 3 bör därför inte heller vara tillämplig om företaget undantagits från sina skyldigheter enligt artikel 10 i direktivet.

Punkt 3(a) ger den medlemsstat där en fastighet är belägen möjlighet att beskatta fastigheten i enlighet med sin nationella lagstiftning som om delägaren hade ägt fastigheten direkt. Det framgår inte vem som ska beskattas, om det är delägaren eller det företag som faktiskt äger fastigheten, eller om det är valfritt för medlemsstaterna vem man vill göra till skattesubjekt.

#### **2.11 Article 12 Tax consequences of not having minimum substance for tax purposes in the Member State of the undertaking**

Skatteverket har framfört synpunkter avseende utfärdande av hemvistintyg enligt skatteavtal i avsnitt 2.1. Här lämnas ytterligare några synpunkter på utformningen av artikel 12.

Avseende punkt (b) vill Skatteverket framhålla följande när det gäller ”international agreements with a similar purpose or effect”. Det framgår inte av artikel 12 vad det är för internationella avtal som åsyftas. I skäl 13 står det ”provisions in international agreements for the promotion and protection of investments, with equivalent purpose and effect”, d.v.s. bestämmelser i investeringsskyddsavtal. Rubriken till artikel 12 handlar om skattekonsekvenser ifall företaget saknar substans. Skatteverket känner inte till att investeringsskyddsavtal innehåller bestämmelser om skattekonsekvenser som medför att verket ska utfärda hemvistintyg i förhållande till sådana avtal. Skatteverket har inte heller haft möjlighet att undersöka om så är fallet. Skatteverket ställer sig därför frågande till

bestämmelsen om att utfärda hemvistintyg med ”varningstext” avseende investeringsskyddsavtal.

## **2.12 Article 13 Amendments to Directive 2011/16/EU**

I artikel 13 föreslås ett antal ändringar i handräckningsdirektivet 2011/16/EU.

### **2.12.1 Ny artikel 8ad**

#### **Uppgifter som ska utbytas**

Skatteverket konstaterar att de uppgifter som ett företag ska rapportera i enlighet med artikel 7 inte motsvarar de uppgifter som automatiskt ska utbytas enligt artikel 8ad(4) i handräckningsdirektivet. Det går inte heller indirekt att utläsa att företagen ska lämna samtliga de upplysningar som uttryckligen räknas upp i artikel 8ad. Skatteverket konstaterar också att verket inte har tillgång till samtliga de uppgifter som ska utbytas, exempelvis uppgift om beneficial owner och delägare. Skatteverket ska även lämna uppgift om vilka medlemsstater som sannolikt kommer att vara ”concerned” av företagets rapportering (punkt d). Likaså ska Skatteverket lämna uppgift om identiteten på varje person i en medlemsstat som sannolikt kommer vara ”affected” av företagets rapportering (punkt e). En anledning till att medlemsstater och personer kan vara berörda kan vara att det i vissa fall uppkommer en skyldighet för utbetalare i en medlemsstat att innehålla källskatt på betalningar till företaget. Skatteverket har inte uppgift om vilka personer som gör betalningar till företaget och kan vara skyldiga att innehålla skatt. Sådana uppgifter kan bara fås genom utredning.

För att få en likformig implementering och tillämpning bland medlemsstaterna anser Skatteverket att det tydligt ska framgå att uppräknade uppgifter i artikel 8ad(4) ska lämnas av företagen till medlemsstaternas skattemyndigheter. I övrigt konstaterar Skatteverket att det är otydligt vad som är skillnad mellan ”concerned” och ”affected” i punkterna d och e.

#### **Viktigt att korrekta uppgifter utbyts**

Med hänsyn till beskattningsekvenserna för samtliga involverade är det av vikt att uppgifterna som utbyts är korrekta. Tidsramen för när informationsutbyte ska göras i alla aktuella situationer är begränsad, bl.a. ska de uppgifter som företaget lämnar i inkomstdeklarationen utbytas inom 30 dagar. Skatteverket förutsätter därför att det inte är avsett att respektive medlemsstats skattemyndighet ska utföra några mer omfattande kontroller innan informationsutbytet äger rum. Det är samtidigt inte orimligt att anta att viss komplettering kommer att behöva göras av respektive skattemyndighet före utbytet för att förhindra kompletterande begäran om handräckning som är tids- och resurskrävande.

Det finns dock det som talar mot att ovanstående kommer att vara möjligt i vissa fall. Det gäller bl.a. det som framgår på s. 10 av förslaget och som gäller andra steget nämligen att ”The evidence required is aimed at allowing the tax administrations to verify directly the truth of the reported information as well as to form a general overview of the situation of the undertaking so as to consider whether to initiate a tax audit”. Även det som beskrivs i fjärde steget om möjligheten för företaget att motbevisa att det saknar substans uppfattar Skatteverket medför ett arbete med inslag av kontroll som behöver ske före utbytet. Dessa inslag av kontroll gör det tveksamt om tidsgränsen på 30 dagar går att hålla.

Den mycket snäva tidsgräns på 30 dagar där materialet är omfattande, sett till direktivets regler, ställer således höga krav på Skatteverkets administration. De tidsgränser som föreslås gälla kommer dessutom innebära att informationsutbyte ska göras flera gånger under ett år. Det är i och för sig något som gäller även för andra automatiska informationsutbyten men kommer att ställa ytterligare krav på resurser och anpassningar hos Skatteverket. Det är därför av största vikt att kommande svensk lagstiftning blir anpassad och möjlig att tillämpa sett till det standardiserade stöd som kommissionen ska ta fram i enlighet med direktivet. Ställs Skatteverket inför olika typer av underlag från verksamheter som de facto skiljer sig åt finns en absolut risk för att tidsgränsen inte kommer att kunna hållas.

### **Gallring**

Bestämmelsen i artikel 8ad(9) anger att ”Information processed shall be retained for 5 years and in any case no longer than necessary to achieve the purposes of this Directive.”

Skatteverket ifrågasätter varför denna bestämmelse införs. Det finns redan en bestämmelse i artikel 25.4 som lyder på följande sätt i den engelska versionen:

Information processed in accordance with this Directive shall be retained for no longer than necessary to achieve the purposes of this Directive, and in any case in accordance with each data controller's domestic rules on statute of limitations.

Det framgår inte varför det ska vara en annan gallringstidpunkt avseende det föreslagna informationsutbytet. Om den informationen av någon anledning ska gallras i Central Directory vid en annan tidpunkt än övrig information bör en sådan bestämmelse införas i artikel 25.4. Så som direktivförslaget är utformat finns det ingen hänvisning alls i artikel 25.4 om att det finns särskilda gallringsbestämmelser i artikel 8ad(9) vilket innebär att regleringen är motstridig.

### **Personuppgiftsansvar/personuppgiftsbiträde**

I artikel 8ad(10) anges att behöriga myndigheter i medlemsstaterna ska anses vara personuppgiftsansvariga och kommissionen personuppgiftsbiträde avseende de uppgifter som behandlas vid det föreslagna informationsutbytet. Skatteverket anser att personuppgiftsansvaret ska följa ansvarsstrukturen för inhämtande och utbyte av uppgifter, på så sätt att den som har lagt upp uppgifter i Central Directory är ansvarig för dem. Det bör tydliggöras.

Kommissionens åtkomst för uppföljning enligt artikel 16 omfattas inte av artikel 8ad, då uppföljningen enligt artikel 16 inte sker på medlemsstatens uppdrag utan med stöd av artikel 16. Den behandling kommissionen utför enligt artikel 16 är kommissionen ansvarig för. Det innebär att kommissionen kan vara biträde för den behandling de utför enligt artikel 8ad för att ”drifta” Central Directory, medan de är personuppgiftsansvariga för eventuell behandling av personuppgifter som sker vid uppföljningen enligt artikel 16.

I avsnitt 1.5 i Legislative Financial Statement (s. 40) anges att ”The Commission will be given limited access to the Directory in order to ensure that it can be sufficiently informed to monitor the functioning of the Directive.” För det fall att kommissionen använder Central Directory för uppföljning är de personuppgiftsansvariga för den behandling det kan innebära.

### **2.12.2 Ändring i artikel 20.5**

Sist i tredje stycket står "... Articles 8a, 8ab and 8ac, respectively." 8ac måste vara en felskrivning eftersom det är den nya artikeln 8ad som ska införas. Ändringen innehåller ännu inte någon artikel 8ac.

### **2.12.3 Ändring i artikel 21.5**

Av artikel 21.5 framgår bl.a. att kommissionen inte ska ha tillgång till vissa uppgifter när det gäller de automatiska utbytena som vi betecknar DAC 3 och DAC 6. De uppgifter det gäller återfinns i artiklarna 8a(8) och 8ab (17). Detta på grund av att det är personuppgifter. Det finns dock inte något förslag på en reglering som motsvarar dessa när det gäller det nya automatiska informationsutbyte som föreslås här. Detta anser Skatteverket vara högst tveksamt med hänsyn till karaktären på vissa av de uppgifter som ska utbytas. Informationsutbytet kommer enligt förslaget att göras via Central Directory, där kommissionen ska vara ansvarig för behandlingen. De uppgifter som ska utbytas kommer att innehålla personuppgifter sett till den uppräknings som finns i föreslagna artikel 8ad. Skatteverket anser därför att det ska införas en begränsning som innebär att kommissionen inte ska ha tillgång till information som medlemsstaterna laddar upp i Central Directory när de avser personuppgifter. Utformningen av denna begränsning ska göras på det sätt som gäller för DAC 3 och DAC 6, d.v.s. direktivtexten ska innehålla en regel om begränsad åtkomst till sådana uppgifter. Det bör även i skälen till direktivet anges en förklaring till vad som avses med kommissionens "limited access".

## **2.13 Article 14 Penalties**

För att regelverket ska vara effektivt ska medlemsstaterna införa sanktioner som är effektiva, proportionerliga och avskräckande. Sanktionerna ska inkludera en monetär sanktion på minst 5 procent av företagets omsättning (turnover) om företaget inte lämnar föreskrivna uppgifter eller lämnar felaktiga uppgifter.

Ett företag som äger sådana tillgångar som anges i artikel 4 (c), (e) och (f) (d.v.s. andelar, fastigheter och privata tillgångar) ska lämna uppgifter även om det inte har några inkomster från dessa tillgångar. Skatteverket noterar att om företaget inte har några andra inkomster innehåller direktivet ingen beloppsmässig sanktion mot uteblivna eller felaktiga uppgifter.

Skatteverket uppfattar att "turnover" normalt syftar på försäljningsintäkter. Det som regleras i direktivförslaget är företag som främst har passiva inkomster i form av exempelvis utdelning, ränta och royalty. Det är därför tveksamt om "turnover" är ett relevant mått för att sanktionera ett felaktigt uppgiftslämnande.

## **2.14 Article 16 Monitoring**

### **2.14.1 Punkt 1**

I (a) och (f) görs hänvisning till villkoren i artikel 6(1). Rimligtvis måste även undantagen i artikel 6(2) beaktas och Skatteverket anser att det bör framgå.

### **2.14.2 Punkt 2**

Medlemsstaterna ska enligt punkt 2 lämna den information som anges i punkt 1 "on a bi-annual basis by 31 December of the tax year following the end of the bi-annual period". Skatteverket anser att det är oklart när och hur ofta myndigheterna ska lämna information

till kommissionen. På s. 8 i utkastet till direktiv står att medlemsstaterna ska lämna information "on a yearly basis". I punkt 1 i artikeln står "for each tax year". Men en sökning på ordet "biannual" ger följande förklaring i Wikipedia: "Although biannual conventionally means twice a year, its conflation with biennial (once every two years) is quite common." Oavsett om information ska lämnas en gång om året, två gånger om året eller vartannat år behöver punkt 2 klargöras.

Det är omfattande statistik som medlemsstaterna ska lämna till kommissionen. Skatteverket anser att det bör undersökas om inte kommissionen själv kan hämta statistikuppgifterna från Central Directory eftersom kommissionen har tillgång till den. P.g.a. den korta remisstiden har verket inte själv hunnit titta ytterligare på den möjligheten. Om kommissionen själv kan hämta vissa eller samtliga uppgifter minskar den administrativa bördan för skattemyndigheterna i medlemsstaterna.

### **2.15 Article 17 Reports**

I punkt 2 finns en hänvisning till artikel 15. Skatteverket uppfattar att det borde vara artikel 16 som avses.

### **2.16 Article 18 Transposition**

Av punkt 1 framgår att reglerna föreslås börja tillämpas fr.o.m. den 1 januari 2024. Förslaget innehåller ett nytt informationsutbyte. Dessutom finns det ett antal andra nya informationsutbyten som också är på förslag att genomföras. Skatteverket vet inte med säkerhet när alla utbyten verkligen kommer att implementeras. Om flera av dessa kommer samtidigt kan Skatteverket få svårt att hinna med att ha systemstöd på plats för att hantera dessa utbyten. Det blir svårt både tidsmässigt och kostnadsmässigt att förbereda och implementera flera utbyten samtidigt. Tidpunkten för reglernas ikraftträdande bör därför senareläggas.

## **3 Konsekvenser för Skatteverket**

Den korta remisstiden har medfört att Skatteverket inte haft tid att analysera behovet av systemutveckling och kostnaderna för förslaget.

Detta remissvar har beslutats av generaldirektören Katrin Westling Palm och föredragits av rättsliga experten Annika Sjöblom. Vid den slutliga handläggningen har också följande deltagit: rättschefen Michael Erliksson, enhetschefen Tomas Algotsson, sektionschefen Goran Todorovic och rättsliga experten Ann-Charlotte Ljung.

  
Katrin Westling Palm