

Stockholm 26 september 2017

Promemorian ”Nya skatteregler för företagssektorn” Fi2017/02752/S1

FAR har beretts tillfälle att yttra sig över promemorian *Nya skatteregler för företagssektorn* (Fi2017/02752/S1). FAR får med anledning av detta anföra följande.

Avsnittsindelningen nedan överensstämmer med den i promemorian.

3. Bakgrund och sammanfattning

FAR konstaterar att förslagen till övervägande del bygger på EU-direktivet 2016/1164. Sverige är således förpliktigt att implementera bestämmelserna. Remissvaret har utformats med hänsyn till detta. Det bör påpekas att FAR var kritisk till direktivförslaget, se remissvar från 7 mars 2016 (*bilaga 1*).

Ändringarna som föreslås i direktivet och promemorian är de mest omfattande sedan skattereformen. Samtidigt har förslaget upprättats som en intern departementspromemoria där några utomstående intressenter inte förefaller ha deltagit. Enligt FAR:s uppfattning är förändringen av ett sådant slag att beredningsprocessen borde ha varit mer öppen och med aktivt deltagande från näringslivet och annan expertis.

Direktivet ger möjlighet för medlemsländerna att införa olika undantag och lättnader. Promemorian har endast i mycket begränsad utsträckning utnyttjat dessa. Till detta kommer att skattesänkningen till 20 procent får anses blygsam i förhållande till regelskärpningarna. FAR anser, som framgår nedan, att Sverige i betydligt större utsträckning borde använda sig av möjligheterna till undantag och lättnader. Vid bedömningen är det särskilt viktigt att Sverige inte på ett negativt sätt avviker från sina grannländer på ett sätt som är negativt för företagen. Promemorian berör inte alls den frågan.

FAR kan också konstatera att de föreslagna förändringarna fungerar dåligt i det svenska systemet med dess starka koppling mellan redovisning och beskattning. En ökad frikoppling vore önskvärd och initiativ bör därför tas till en sådan utredning.

FAR kan heller inte fullt ut dela promemorians uppfattning att finansiering med eget kapital alltid är att föredra. En investering med hjälp av lånat kapital kan göras större och kan till exempel matchas bättre med konjunkturen än om företaget måste spara ihop egna medel.

FAR förordar en EBITDA-modell med 30 procents avdragsrätt.

FAR tillstyrker att den budgetförstärkning som förslaget innebär går tillbaka till bolagssektorn.

I förenklingsregeln föreslås ett takbelopp på 100 000 kronor. FAR anser att detta bör höjas väsentligt. Lättnaden bör dessutom utformas som ett fribelopp eller grundavdrag och inte som en särbestämmelse för att undvika tröskeeffekter när ett bolag tvingas gå från förenklingsregeln till huvudregeln.

5. Genomförande av en generell ränteavdragsbegränsningsregel och sänkt bolagsskatt

Promemorian förespråkar i första hand att begränsningen bör utformas som 35 procent av företagets EBIT och i andra hand att avdraget begränsas till 25 procent av EBITDA.

FAR anser att frågan om huruvida en EBIT- eller EBITDA-modell är mest lämplig till största delen är beroende av förhållandena i de enskilda företagen. Då direktivet utgår från en EBITDA-modell och det dessutom verkar vara den lösning som de flesta andra medlemsländer kommer att införa anser FAR att den lösningen är att föredra. Promemorians farhågor om att detta skulle kunna få negativa konsekvenser på sysselsättningen genom att gynna kapitalintensiva företag framför personalintensiva är långsökta och dåligt underbyggda.

FAR anser vidare att det med hänsyn till företagets konkurrenskraft är angeläget att Sverige utnyttjar det högsta procenttalet för avdrag, 30 procent. FAR anser att promemorians invändning på s. 128 om att reglerna i så fall skulle gälla alltför få företag (87 procent av multinationella företagsgrupper) inte är sakligt grundad. Eftersom syftet med direktivet är att förhindra skatteflykt är det rimligt och riktigt att endast företag som faktiskt ägnar sig åt detta ska drabbas.

Den föreslagna tekniken för koncernutjämnning är tekniskt sett mycket komplicerad, vilket bland annat framgår av exemplet på s. 116. Enligt förslaget kommer koncernbidragen, utöver nuvarande funktion att fördela skattepliktiga inkomster och underskott, dessutom att behöva användas för att fördela EBIT/EBITDA inom koncernen och därmed optimera ränteavdragen.

Vid beräkningen av koncernbidrag är det redan enligt nuvarande regler nödvändigt att beakta koncernbidragsspärrar enligt 40:18–19 IL, något som kan vara mycket komplicerat i koncerner som genomför kontinuerliga förvärv. De föreslagna reglerna innebär att skatteoptimeringen kompliceras ytterligare. FAR anser att en enklare lösning borde övervägas.

FAR menar att det är lämpligare att överväga en ordning där det görs en gemensam beräkning av ränteavdragsutrymmet inom koncerner med koncernbidragsrätt. Ett sådant system skulle likna det danska med ”sambeskatning” och de svenska fastighets- och aktiefällorna. Principen skulle vara att lägga ihop samtliga EBIT/EBITDA inom gruppen med avdrag för underskott och periodiseringsfond i enlighet med förslaget. Därefter läggs alla räntenetton i koncernen, inklusive carry forward, från

tidigare år ihop varefter ett avdragsgillt negativt räntenetto beräknas för hela koncernen. Detta räntenetto får sedan användas av valfritt bolag.

Metoden för att inkludera handelsbolag borde också kunna göras lättare. I promemorian ska begränsningen tillämpas redan hos handelsbolaget (s. 115). FAR anser att det vore enklare att inkomst från ett handelsbolag delas upp på ”vanlig” inkomst och ett räntenetto hos det företag som ska ta upp inkomsten. Dessa poster räknas ihop med bolagets övriga inkomster respektive räntenetto.

En liknande ordning finns redan när en fysisk person som är bolagsman i handelsbolag ska dela upp sin inkomst på inkomstlagen på kapital och näringsverksamhet vid försäljning av näringsfastighet. Det innebär också att endast handelsbolagsinkomster som beskattas i bolagssektorn blir föremål för ränteavdragsbegränsningar, vilket får anses vara i enlighet med direktivets syfte.

Regeringen föreslår en alternativregel som innebär att negativa räntenetton som inte överstiger 100 000 kr alltid får dras av. FAR anser att fribeloppet bör vara betydligt generösare och ligga i nivå med våra grannländer. Direktivet har en övre gräns på 3 miljoner €.

En fråga som utredningen inte alls berör är hur förslaget påverkar investmentföretagens situation. Investmentföretagens beskattning bygger på utgångspunkten att ett investmentföretag inte ska redovisa beskattningsbar inkomst till följd av avdraget för lämnad utdelning. Om utdelningsavdraget används på avsett vis kommer EBIT/EBITDA att vara noll och inga ränteavdrag medges, vilket medför en icke avsedd skattebelastning om inte utdelningsavdraget avvägs så att det hanterar effekten av den generella ränteavdragsbegränsningen. Detta kan ske på två sätt - att utdelningsavdraget minskas för att skapa en EBIT/EBITDA som medger avdrag för investmentföretagets negativa räntenetto, eller att utdelningen – och utdelningsavdraget – ökas så att återläggningen av det negativa räntenettet inte medför en skattekostnad i investmentföretaget. I det första fallet uppstår en skattekostnad hos investmentföretaget och i det andra fallet uppstår en skattekostnad hos dess aktieägare. FAR kan inte se att detta är förenligt med investmentföretagens avsedda ställning som mellanhandsägare som inte ska beskattas.

Rullning av negativa räntenetton föreslås tillåtas under högst sex år. Med hänsyn till att direktivet tillåter evig rullning, och att detta också är huvudregel i Sverige, menar FAR att det saknas skäl att begränsa rullningen på detta sätt.

Kvarstående räntenetto föreslås försvinna vid ägarförändringar. FAR anser att det bör förtydligas att koncerninterna omstruktureringar inte ska utlösa spärren.

Regeringen anser att det inte är lämpligt att införa ett undantag för infrastrukturprojekt då detta ”inte skulle omfattas av ambitionen att öka neutraliteten [mellan eget och lånat kapital] i bolagsskattesystemet”, s. 111. Uttalandet är anmärkningsvärt mot bakgrund av att SOU 2017:13, ”Finansiering av infrastruktur med privat kapital?” så sent som i februari 2017 ställde sig positiv till offentlig-privat samverkan, OPS. De projekt som kan komma att bedrivas i OPS-form är i allmänhet mycket viktiga för samhället.

Förslaget att inkludera infrastrukturprojekt i ränteavdragsbegränsningarna innebär att privata samverkansföretag kommer att få ökade skattekostnader och därmed ökade avkastningskrav. Eftersom projekten ofta slutligen finansieras genom brukaravgifter kommer dessa att behöva bli högre än vad som annars hade varit fallet.

FAR anser att frågan om OPS är en lämplig form för offentliga infrastrukturprojekt som inte bör bedömas som en rent inkomstskatterättslig fråga, utan den fortsatta beredningen bör ske ur ett bredare perspektiv.

5.3 Ränteutgifter får inte räknas in i anskaffningsvärdet för vissa tillgångar

FAR anser att förslaget måste omarbetas för att kunna läggas till grund för lagstiftning. Ett förbud mot aktivering av ränta går helt emot den internationella redovisningsutvecklingen som har skallkrav på aktivering. Förslaget hämmar därmed utvecklingen på redovisningsområdet.

FAR inser att någon form av reglering behövs för att förhindra missbruk. Det bör dock övervägas om inte redovisningsreglerna utgör ett tillräckligt skydd mot missbruk. K2 innehåller exempelvis ett förbud mot att aktivera räntor i anskaffningsvärdet.

Regeln säger att ränta inte får räknas in i anskaffningsvärdet för vissa slag av tillgångar. Det är oklart vad som ska göras om företaget ändå gör detta. FAR antar att räntekomponenten i sådana fall ska brytas ut och inkluderas i beräkningen av avdragsgillt negativt räntenetto. Förslaget är emellertid otydligt i denna del och kan tolkas som att det finns ett avdragsförbud. FAR anser att ett förtydligande är nödvändigt.

6. Genomförande av regler för att neutralisera effekterna av hybrida mismatchningar

FAR har inget att erinra mot förslaget om regler avseende avdragsförbud vid negativa hybrida mismatchningar, dvs. i situationer där bolaget annars medges avdrag för samma kostnad i två länder.

Förslaget om avdragsförbud vid negativa hybrida mismatchningar bör dock kompletteras med en bestämmelse om avdragsrätt i situationer där ett bolag annars (1) nekas avdrag för en utbetalning av avdragsgill natur i två länder eller (2) i situationer där bolaget annars behöver ta upp samma intäkt till beskattning i två länder utan att den internationella dubbelbeskattningen kan undanröjas.

Bestämmelsen skulle vara ett komplement till ömsesidiga överenskommelser i skatteavtalen. Sådana överenskommelser fungerar påfallande dåligt med extremt långa handläggningstider. FAR anser att behovet av unilaterala insatser i dessa fall är väl så angeläget som vid negativa hybrida mismatchningar.

7. En riktad begränsning av ränteavdrag för vissa interna skulder

De nuvarande ränteavdragsbegränsningarna infördes ursprungligen som en ganska snäv kringgående-regel 2009 men utökades 2013 till att gälla alla koncerninterna skulder. Regelverket är sannolikt ett av de mest svårtolkade inom skatterätten. De skattskyldiga och deras rådgivare har mycket svårt att kunna förutse om reglerna ska tillämpas. Till detta kommer att Högsta förvaltningsdomstolen inte har ansett

att bestämmelserna är lämpliga för förhandsbesked varför prejudikat saknas, något som gör att förutsebarheten minskar ytterligare.

FAR anser att det är synnerligen angeläget att reglerna avskaffas snarast. De ger upphov till betydande osäkerhet och utgör en sådan faktor som kan innebära minskade utländska investeringar i Sverige.

FAR avstyrker därför bestämt förslaget att bibehålla nuvarande ränteavdragsbegränsningar, om än i modifierad form. De har förorsakat mycket stora tillämpningsproblem och innebär ett betydande ekonomiskt osäkerhetsmoment för företagen och deras aktieägare. FAR:s uppfattning är att nuvarande reglering är så skadlig för samhällsekonomin att reglerna bör slopas fullständigt och omgående.

I den mån ett slopande skulle anses medföra statsfinansiella kostnader, något som i sig torde kunna diskuteras, bör detta kunna kompenseras genom en begränsning av skattesänkningen.

Det kan vidare påpekas att regeringen i tabell 13.20 samt 13.21 (på s. 301 och s. 303) bedömer att den offentligfinansiella nettoeffekten av ändringarna uppgår till 0,00 miljarder per år. FAR har svårt att uppfatta detta på annat sätt än att regeringen anser att de riktade ränteavdragsbegränsningarna kommer att leda till ett oförändrat skatteuttag, dvs. inte någon förändring alls i förhållande till 2013 års regler. Ur det perspektivet framstår det som missvisande att hävda att reglernas tillämpningsområde snävas in.

8. Definitionen av ränteutgifter och motsvarande ränteinkomster

Den föreslagna definitionen följer direktivet, som dock är något oklart formulerat i denna del. Dels finns en hänvisning att definitionen ska ske i enlighet med ”nationell rätt”, dels finns det en skrivning om att ”vissa utländska valutakursvinster och valutakursförluster på lånat kapital” ska omfattas av avdragsbegränsningarna. Med hänsyn särskilt till hänvisningen till den nationella rätten är det enligt FAR möjligt att utforma definitionen av ränteutgift på ett sätt som är lämpligt ur ett svenskt perspektiv.

FAR anser därvid att det kan ifrågasättas om ”vissa” valutakursvinster och -förluster ska omfattas av den svenska lagstiftningen eftersom dessa inte kan anses utgöra finansiella intäkter eller kostnader i egentlig mening. Exempelvis Storbritannien har ansett att formuleringen endast är tillämplig på renodlad skatteflykt som kan bemötas med den brittiska motsvarigheten till skatteflyktslagen.

Ytterligare en komplikation är att förslaget synes innebära att det endast är valutakursförändringar på skulder som ska tas med i räntenettet medan samma förändringar på tillgångar inte skulle omfattas. FAR menar att valutakursförändringar inte bör ses som ränta, alternativt att det förtydligas hur valutaförändringar ska beaktas i räntenettet och att tillgångar och skulder behandlas lika.

FAR anser också att det är oklart hur bestämmelsen om säkringsredovisning 14:8 IL ska tillämpas om valutakursförändringar ska vara med i räntenettet.

FAR har även uppmärksammat att förslaget innebär att den riktade ränteavdragsbegränsningen får en icke avsedd utvidgning för valutakursförluster. Det synes bli fallet när man läser den föreslagna lagtexten i 24 kap. 20 § IL som talar om ”ränteutgifter”, vilket ju enligt 2 § och direktivet inbegriper valutakurseffekter på skulder. Av 20 § första stycket följer att avdragsrätt endast föreligger ”om det

företag som faktiskt har rätt till inkomsten som motsvarar ränteutgiften” hör hemma i viss stat eller beskattas på visst sätt. Det skulle kunna tolkas som att någon avdragsrätt aldrig uppkommer om långgivaren lämnar lån i sin egen funktionella valuta, där det per definition inte kan uppkomma valutakursförändringar. FAR rekommenderar att det förtydligas att avdragsrätt ska föreligga i dessa fall.

9. Skatteregler om avtal för finansiell leasing

Förslagen är inte en del av direktivet. De innebär, förenklat, att huvudregeln i K3 om finansiell leasing ska tillämpas även vid beskattningen av enskild juridisk person. En viss del av avgiften i ett finansiellt leasingkontrakt ska anses utgöra ränta och ingå i beräkningen av räntenetto.

Förslaget är tekniskt komplicerat. FAR anser att de mindre företagen inte ska behöva tillämpa reglerna. FAR menar därför att gränsvärdet för tillämpning av regelverket ska vara detsamma som för när K3 är obligatoriskt, dvs. när bolaget inte längre är ett mindre bolag enligt årsredovisningslagen.

FAR konstaterar att det i och med den föreslagna definitionen i 20 a:4 IL kommer att finnas utrymme att kunna välja mellan om avtalet ska vara en finansiell eller operationell leasing. Det kan antas att många leasingavtal kommer att skrivas om så att de anses utgöra operationell leasing i skattehänseende.

Effekten av det som redogörs för i avsnitt 9 *Skatteregler om avtal om finansiell leasing* i promemorian innebär att redovisningsnormerna måste ändras så att rätten till räkenskapsenlig avskrivning på inventarier inte går förlorad. Detta innebär att såväl K2 som K3 behöver ändras. Företag som omfattas av koncernredovisning enligt IFRS, och inte kan tillämpa förenklingsregeln om 3 mkr skattemässigt, måste ha flera system för beräkning av leasingskulder (IFRS 16 Leases för koncernredovisningen, K3:s regler för redovisning i juridisk person samt skatteregler i deklarationssyfte). Detta innebär en ökad administrativ börda för företagen, även i det fall K3 skulle ändras för att överensstämma med skattereglerna.

FAR avstyrker förslaget avseende räntebeläggning av finansiella leasingskulder. Skälet är att klassificeringen av finansiell och operationell leasing är svår och kräver mycket bedömningar. FAR anser det vara olämpligt att denna typ av subjektiva bedömningar ska ligga till grund för skattekonsekvenser. Denna problematik är en av anledningarna till att IASB har slopat gränsdragning mellan finansiell och operationell leasing för leasetagaren i IFRS 16. IASB anser genom IFRS 16 att även åtagande genom operationella leasar är en skuld. Även värderingen av finansiella leasingskulder är i hög grad föremål för bedömningar, exempelvis vad gäller hur räntan ska fastslås och beräknas.

De redovisningsmässiga effekterna är inte tillräckligt utredda, vilket måste ske. Utgångspunkten i K2 är att det är den juridiska formen som ska ligga till grund för redovisningen snarare än den ekonomiska substansen. Förslaget innebär att det är den ekonomiska substansen som ska avspeglas, vilket alltså inte är i linje med utgångspunkten i K2. Dessutom är ambitionen att K2 ska vara ett förenklat regelverk. Förslaget innebär att redovisningen av leasingavtal blir väsentligt svårare för denna grupp av företag.

Det blir ur ett redovisningsmässigt perspektiv svårhanterligt att grunda bestämmelserna på avtal som finns inom intressegemenskapen. För att fastställa hur en juridisk person ska redovisa och beskattas för leasingavtal räcker det således inte att enbart analysera avtal i den specifika juridiska personen. Beaktande behöver ske av intressegemenskapen, vilket är en term som inte används inom redovisningen. Detta kommer därmed att bli svårtolkat.

Förenklingsregeln om 3 mkr är för låg. När företag som är leasetagare byter koncern tillhörighet kan ett enskilt företag, både under ett räkenskapsår och mellan två räkenskapsår, växla mellan att omfattas av förenklingsregeln eller ej beroende på storleken på den intressegemenskap företaget tillhör. Skatte- reglerna är utformade utan retroaktiv tillämpning, vilket innebär att om tillgången inte kapitaliseras år 1 på grund av att förenklingsregeln tillämpats, men företaget år 2 inte får tillämpa förenklingsregeln, ska tillgången ändå inte kapitaliseras år 2. Om redovisningen följer beskattningen kommer det således vara en stor blandning av huruvida leasade tillgångar redovisas i balansräkningen eller ej vilket innebär oönskade effekter ur ett redovisningsperspektiv. Ett avtal kan alltså se likadant ut men det ena är en tillgång/skuld och det andra inte, beroende på vilket år avtalet ingicks.

FAR anser mot bakgrund av ovanstående, och som antytts inledningsvis, att det samband som nu föreligger mellan redovisning och beskattning (både det materiella och formella) måste ses över. Det främsta skälet, vilket även framfördes i *SOU 2008:80 Beskattningstidpunkten för näringsverksamhet*, är att redovisningsutvecklingen i Sverige kraftigt hämmas av sambandet.

Svensk redovisning har alltid påverkats av den internationella utvecklingen, vilket även framåt i tiden är viktigt för att svenska företags finansiella rapporter ska präglas av hög kvalitet, transparens och jämförbarhet. Med den utveckling som nu råder är detta en omöjlighet varför såväl det materiella som det formella sambandet behöver avskaffas.

10. Värdeminskningsavdrag på hyreshus

Förslagen innebär att branscher med hög belåning kommer att få en höjd beskattning. Det kan förväntas att fastighetsbranschen kommer att drabbas särskilt hårt, inte minst då den så kallade paketeringsutredningen (SOU 2017:27) föreslår ytterligare skatteskärpningar. Primäravdraget är tänkt att kompensera för ränteavdragsbegränsningarna.

FAR anser att primäravdraget är otillräckligt. Det kan inte kompensera för de skatteskärpningar som promemorian (och paketeringsförslaget) medför. FAR är också kritisk till att det saknas en helhetssyn och samordning mellan dessa båda förslag. FAR utgår från att detta kommer att rättas till i den fortsatta beredningen.

Primäravdraget ger bara en skattecredit som dessutom – om EBIT-modellen införs – kommer att innebära att avdragsutrymmet för negativt räntenetto minskar. Det kan ifrågasättas om fastighetsföretagen ens uppfattar förslaget som en kompensation.

FAR menar att en bättre lösning för fastighetsbranschen vore att införa undantaget för koncerner med stora externa skulder enligt artikel 4 p. 5 i direktivet. Även här är det viktigt att beakta hur frågan hanteras i våra grannländer.

11.3 och 4 Schablonintäkt på säkerhetsreserv

FAR avstyrker förslaget. Säkerhetsreserv för försäkringsföretagen kan inte jämföras med periodiseringsfond då det är en avsättning till förmån för försäkringstagarna vid stora skadefall som företaget inte fritt kan förfoga över. Säkerhetsreserven syftar till att uppnå en tillfredsställande konsolidering (39 kap. 8 § IL) och hjälper skadeförsäkringsföretagen att fullgöra sina förpliktelser gentemot försäkringsföretagarna (prop. 1989/90:110 s. 573). En beskattning innebär ju att pengar går till statskassan istället för till försäkringstagarna.

11.5 Tillfällig begränsning av underskottsavdrag för juridiska personer

FAR avstyrker bestämt förslaget om en tillfällig begränsning av underskottsavdragen för juridiska personer.

Promemorian skriver att den generella ränteavdragsbegränsningen kommer att leda till att fler bolag hamnar i skatteposition jämfört med idag. Vissa av de bolag som träffas av ränteavdragsbestämmelsen kommer dock att kunna deklarerera underskott av näringsverksamhet på grund av underskott från föregående år. Eftersom dessa underskott i ”vissa” fall härrör från negativa räntenetton, vill finansdepartementet införa en generell, om än tillfällig, begränsning av möjligheterna att utnyttja sparade underskott.

Förslaget är oacceptabelt och systemfrämmande. Begränsningen skulle exempelvis innebära att bolag som precis har börjat gå med vinst och vars sparade underskott helt saknar samband med negativa räntenetton måste betala skatt med 10 procent (50 procent av 20).

Promemorian innehåller inte någon uppskattning av hur stor andel av bolagens sparade underskott som har samband med ränteavdrag. Trots detta förslås en generell begränsning. FAR vill härvid framhålla att många bolag gjorde betydande rörelseförluster i samband med den senaste finanskrisen. Vidare har bolagen redan haft begränsningar i rätten att göra avdrag på interna räntor.

Enligt p. 12 i övergångsreglerna ska hänsyn tas till ”avdrag för negativt räntenetto enligt 24 kap. 26 §” när man räknar ut hur stort avdrag för underskott som får göras. För att kunna räkna ut beloppet enligt 24 kap. 26 § måste emellertid hänsyn till tidigare års underskott tas, vilket innebär ett cirkelresonemang. Då det kan antas att detta inte är avsikten behöver ett förtydligande göras.

Om förslaget trots allt genomförs bör det i vart fall förenas med en generös beloppsgräns, så att det inte påverkar de mindre företagen.

13.2.3 Effekter på regelbördan för EBIT- alternativt EBITDA-regeln

På s. 247 i promemorian görs vissa antaganden om kostnaden för företagen för att tillägna sig de nya reglerna. Bland annat anges att det kommer krävas en timmes rådgivning för varje företag för att förstå EBIT-modellen samt en och en halv timmes rådgivning (à 400 kr/tim) för att förstå EBITDA-modellen.



Enligt FAR underskattar regeringen grovt såväl kostnaden som tidsinsatsen för företagen. Enligt utredningen behöver enbart deklarationsblanketten kompletteras med ett 50-tal nya rutor. Till detta kommer att skatteoptimeringen som görs i bokslutet kommer att kompliceras väsentligt.

FAR

A handwritten signature in blue ink, appearing to read 'Magnus Larsson'.

Magnus Larsson
Ordförande

A handwritten signature in blue ink, appearing to read 'Dan Brännström'.

Dan Brännström
Generalsekreterare



Finansdepartementet
Skatte- och tullavdelningen
Elisabeth Sheikh
103 33 Stockholm

Stockholm 7 mars 2016

Europeiska kommissionens förslag till rådets direktiv om skatteundandraganden KOM (2016 26 slutlig) (Fi2016/00380/S1)

FAR har beretts tillfälle att yttra sig över *Europeiska kommissionens förslag till rådets direktiv om skatteundandraganden KOM (2016 26 slutlig)(Fi2016/00380/S1)*. FAR får med anledning av detta anföra följande.

FARs ställningstagande

FAR avstyrker förslaget. Pågående arbete inom OECD och G20 utgör lämpligare fora för att komma till rätta med den problematik som direktivförslaget säger sig vilja komma åt.

Näringslivets skattedelegation (NSD) har i sitt remissvar anfört flera skäl mot att införa förslaget från ett principiellt perspektiv. FAR anser därutöver att förslaget har sådana kvalitetsbrister att det inte utan betydande omarbetning kan läggas till grund för lagstiftning på EU-nivå.

Allmänt om förslaget

Frågan om internationell beskattning är för närvarande högt prioriterad både nationellt och internationellt. Föreliggande EU-förslag ska enligt motiveringen utgöra ett europeiskt svar på arbetet som för närvarande bedrivs inom bland annat OECD och G20 med BEPS. Som NSD påpekar går dock direktivförslaget längre än BEPS på flera viktiga punkter.

Allmänt sett ger förslaget intryck av att vara något av ett hastverk. Även den svenska översättningen lämnar en hel del övrigt att önska. Som exempel kan nämnas punkt 15 i preambeln där ordet ”utvärdera” synes ha utelämnats i den första meningen. I artikel 4.3 (d) har uppenbarligen det engelska ordet *contribution* felaktigt översatts med ”avgifter” och inte med ”tillskott”.

Som närmare kommenteras nedan innehåller förslaget också en inkonsekvent begreppsanvändning vilket gör att motiven bakom förslagen i flera fall är svåra att förstå.

Internationella åtgärder mot oönskad skatteplanering bör förses med skyddsregler för att undvika dubbelbeskattning. Vanligtvis sker detta genom avräkning. Här är förslaget dock otydligt. Det finns en rätt till avräkning i den föreslagna switch over-regeln men någon motsvarighet finns inte i vare sig utflyttningsregeln eller i CFC-regeln. FAR anser att förslaget bör kompletteras med en generell bestämmelse om att skattebetalaren har rätt till avräkning vid internationell dubbelbeskattning. Annars

finns det stor risk för att direktiver tolkas på så sätt att rätt till avräkning endast föreligger i det fall detta är särskilt föreskrivet.

I det följande kommenteras de olika förslagen mer i detalj.

Ränteavdrag

I motiveringen till förslaget sägs bland annat att företag i högskattejurisdiktioner betalar ”högt uppdrivna” räntor till bolag med hemvist i lågskattejurisdiktioner. Det hela resulterar i en reducerad ”skattebas” för företagsgruppen som helhet.

FAR vill i sammanhanget påpeka att räntor som överstiger marknadsmässiga nivåer korrigeras med stöd av armlängdsregeln. Det nya med den föreslagna regeln är istället att avdrag kan vägras för räntor även om de i sig är marknadsmässiga.

Inte heller reduceras skattebasen för företagsgruppen som helhet. Däremot reduceras de totala skattebetalningarna, vilket inte är samma sak.

Som framgår ovan finns vidare en felöversättning i artikel 4.3 (d).

I artikeln 4.4 bör ordet ”avdragsgilla” läggas till före ordet ”lånekostnader”.

Kommissionen föreslår att reglerade finansiella institutioner lämnas utanför ränteavdragsbegränsningarna i avvaktan på en särreglering av ränteavdragen i denna sektor. FAR vill i detta sammanhang framhålla att det finns ett stort antal oreglerade finansiella institutioner som – om förslaget genomförs – kommer att få i hög grad förändrade spelregler, vilket kommer att snedvrída konkurrensen inom EU.

I den debatt som förts om det svenska förslaget till ränteavdragsbegränsningar har bland annat fastighetsbranschens särskilda situation påpekats. FAR anser att det på motsvarande sätt bör införas en särreglering för fastighetsbranschen även på EU nivå för att undvika negativa effekter på bl.a. bostadsbyggandet.

Utflytningsbeskattning

FAR motsätter sig inte att en utflytningsbeskattning på europeisk nivå införs i och för sig. I Sverige finns redan en sådan ordning. FAR noterar med tillfredsställelse att förslaget enligt artikel 1 inte omfattar privatpersoner.

Den föreslagna artikel 5 är dock felaktigt formulerad och den föreslagna texten omfattar flera fall då någon erosion av skattebasen inte föreligger.

De flesta skatteavtal inom EU är så kallade credit-avtal. Den övervägande majoriteten av medlemsländerna anser vidare i sin interna rätt att inkomst från utländska fasta driftställen ska medräknas vid beskattningen i hemviststaten.

Om ett företag med hemvist i en stat som tillämpar creditprincipen för över en tillgång till sitt fasta driftställe i en annan medlemsstat eller i ett tredje land kommer tillgången alltså att ingå i hemviststatens skattebas. Det saknas i en sådan situation helt skäl för en utflyttningsbeskattning. Som den föreslagna bestämmelsen är utformad ska dock beskattning ske i dessa fall.

Om tillgången flyttas från ett fast driftställe i ett land tillbaka till huvudkontoret eller till ett fast driftställe i en annan medlemsstat kommer dessutom en dubbelbeskattning att ske eftersom beskattning kommer att ske både i utflyttningsstaten och i hemviststaten.

Enligt artikel 5.5 ska en så kallad step-up ske om överföring sker till en annan medlemsstat, men begränsat till den mottagande staten. En bestämmelse om step-up i hemstaten saknas, vilket vore motiverat eftersom det i den staten sker en avskattning av den överförda tillgångens marknadsvärde.

FAR anser att ett bättre alternativ för en utflyttningsbeskattning vore att använda fiktiv avräkning enligt den modell som finns i fusionsdirektivet. En fiktiv avräkning skulle innebära att utflyttnings-skatt endast behöver betalas till den del skatten är lägre i destinationsstaten jämfört med utflyttningsstaten. Bestämmelsen tar bort incitamenten att minska skattebetalningarna genom överflyttning av tillgångar utan en så drastisk åtgärd som fullt skattetuttag till marknadsvärde. En sådan ordning skulle vara bättre för den inre marknadens funktion.

Överflyttning av beskattning

FAR avstyrker förslaget.

Enligt den föreslagna bestämmelsen ska utdelning från bolag i tredje land beskattas hos aktieägaren om skatten på vinster av i dotterbolagslandet är lägre än 40 procent av den lagstadgade skattesatsen i hemlandet.

Förslaget är sannolikt tänkt att vara någon form av komplettering till CFC-reglerna i artikel 7 eller 8 men sambandet är oklart. Som nuvarande förslag är utformat verkar artikel 7 och 8 kunna tillämpas samtidigt. Sannolikt kommer – om direktivförslaget följs till fullo i nationell lagstiftning – att uppstå talrika situationer med dubbelbeskattning.

Förslaget innebär dessutom betydande tröskeleffekter eftersom en vinst i ett land som ligger på eller strax över tröskelnivån kan betalas ut helt skattefritt medan en aktieinkomst från ett land där skattesatsen ligger precis under tröskelvärdet blir betydligt hårdare beskattad.

I näst sista meningen i artikel 6.1 används ordet avdrag. Det korrekta ordet är istället ordet avräkning.

Enligt artikel 6 punkt 2 ska punkt 1 inte tillämpas på vissa typer av förluster. Eftersom punkt 1 uteslutande talar om olika typer av inkomster undandrar det sig FARs bedömning vilken typ av förluster som avses.

En allmän bestämmelse mot missbruk

FAR avstyrker förslaget.

Gemenskapens 28 medlemsländer har, i olika dimensioner, olika rättsliga traditioner. Enbart detta förhållande är tillräckligt för att avstyrka förslaget. Utformningen av en sådan regel bör överlämnas till medlemsstaterna.

Bestämmelser om utländska kontrollerade bolag

FAR motsätter sig inte att det införs en unionsbestämmelse om så kallade CFC-bolag men anser att föreliggande förslag har flera brister.

Förslaget tar exempelvis inte upp den situationen att ett CFC-bolag ägs av en kedja med bolag som har hemvist i olika medlemsländer. Enligt ordalydelsen i direktivet ska i så fall full beskattning ske i varje bolagsled trots att detta leder till en merbeskattning.

Enligt artikel 8.1) definieras CFC bolag som ett bolag i ett land där vinsterna omfattas av en ”effektiv bolagsskattesats” som är lägre än 40 procent av den ”effektiva skattesats” som skulle ha tagits ut i skattebetalarens hemstat.

Begreppet ”effektiv skattesats” är mycket vagt och ger ringa eller ingen ledning vid tillämpningen. Enligt FAR bör definitionen av vad som är CFC-bolag anknyta till de regler som gäller för själva inkomstberäkningen i artikel 9.1. Enligt den bestämmelsen ska CFC-bolagets inkomst beräknas enligt lagstiftningen i den stat där moderbolaget är hemmahörande. Samma beräkning bör läggas till grund för bedömningen av om ett bolag utgör ett CFC-bolag.

Beräkning av kontrollerade utländska företags inkomster

FAR har inget att erinra mot punkterna 1-3.

Punkterna 4 och 5 synes dock närmast vara en del av switch over-regeln i artikel 6.

Om en switch over-regel ska införas bör därför dessa bestämmelser omarbetas och överföras dit.

Hybridarrangemang

Viss lagstiftning mot hybridarrangemang har redan genomförts i och med ändringarna i moderdotterbolagsdirektiven. FAR har tillstyrkt det förslaget.

FAR anser dock att en regel om hybridarrangemang bör utformas så att den omfattar både fall av dubbelbeskattning och situationer med avdrag – ej skatteplikt.

FAR



Markus Thaler
Ordförande FARs specialistgrupp för skatt