

Regeringskansliet
Finansdepartementet
Jakobsgatan 24
103 33 STOCKHOLM

Förslag till rådets direktiv om att inrätta ett system där hemviststatens skatteregler tillämpas för mikro-, små och medelstora företag, och ändring av Direktiv 2011/16/EU

Fi2023/02570

1 Sammanfattning

Skatteverket avstyrker att förslaget genomförs.

Om förslaget ändå genomförs anser Skatteverket att det är positivt med förenklingar och kostnadsbesparingar som ökar förutsebarheten för de företag som vill etablera sig i ett annat medlemsland. Nyttan av förslaget kan dock ifrågasättas.

Förslaget är inte konkurrensneutralt och företag behandlas inte lika eftersom ett utländskt företags verksamhet som bedrivs från ett fast driftställe i Sverige kan komma att beskattas lindrigare än företag som har hemvist i Sverige om skattereglerna i hemviststaten är generösare än de svenska reglerna. Företag kan komma att anpassa sig till de föreslagna reglerna om de införs utifrån ekonomiska aspekter, trots att det medför en ökad administrativ börda.

Förslaget ger nya och utökade möjligheter till skatteplanering eftersom företaget kan välja att tillämpa skattereglerna för beräkning av det beskattningsbara resultatet i den medlemsstat där huvudkontoret är beläget på sitt fasta driftställe i värdmedlemsstaten. Att växla mellan olika länders beskattningsregler kan medföra särskilda problem och det behövs särskilda bestämmelser som reglerar övergången mellan olika beskattningssystem.

De föreslagna reglerna kan gynna etableringar av företag i medlemsstater som har system med bolagsbeskattning vid utdelningstillfället och det föreligger oklarheter avseende hur upparbetade vinstmedel ska beskattas efter en återgång till ”vanlig inkomstbeskattning” från ett inkomstskattesystem som beskattar vid utdelningstidpunkten.

Ökad risk för skatteundandragande kan uppkomma om ambitionsnivåer och förmåga skiljer sig åt mellan medlemsstater vad gäller att utreda skatteundandragande som rör värdmedlemsstaten.

Det är oklart hur man ska se på situationer när medlemsstater på olika sätt har växlat över vissa underlag till förmån för särskilda inkomstskatter, vilket kan ha påverkat underlaget för ”vanlig” bolagsskatt. Det finns risk att samma inkomst utgör underlag i ett inkomstskattesystem i ett land samtidigt som det utgör underlag för en avkastningsskatt (eller liknande

direkt skatt på inkomst) i ett annat land. Vissa tillgångar eller inkomster kan beskattas enligt dubbla system eller inte alls.

Om förslaget genomförs behöver lag (1986:468) om avräkning av utländsk skatt justeras i vissa avseenden.

Det behöver göras en noggrann analys av Sveriges möjlighet att lagföra brott och Skatteverkets möjlighet att ta ut sanktionsavgifter i de fall då uppgiftsskyldigheten har fullgjorts i ett annat land.

För att det ska vara möjligt att bedöma huruvida ett företag uppfyller kriterierna för att få tillämpa reglerna krävs ett tillförlitligt ägarregister, där fasta driftställen och bolag världen över ingår, något Skatteverket inte har idag.

Tidsramen för implementering är alltför snäv då förslaget innebär ett nytt informationsutbyte samt system för överföring av skatt.

Skatteverket lämnar även synpunkter på de specifika artiklarna nedan.

2 Skatteverkets synpunkter

2.1 Fördelar med förslaget

Huvudkontoret kan på frivillig basis välja att lämna inkomstskattedeklaration endast i sin egen hemviststat baserat på samma skatteregler, vilket kan vara enklare och billigare samt öka förutsebarheten eftersom företaget inom vissa ramar ges möjlighet att tillämpa de beräkningsregler om företaget redan känner till även för beräkning av resultatet i andra medlemsstater där företaget har fast driftställe. Den föreslagna förenklingen kan möjligen ha positiv effekt på gränsöverskridande företagande.

Inlämningsmyndigheten i hemviststaten verkställer beskattningen och skattemyndigheten i värdmedlemsstaten ges möjlighet att kontrollera beskattningsbesluten innan de slutgiltigt fastställs. Det innebär att det föreslagna förfarandet inte leder till att det inte blir en kontrollfri zon. Även centraliserad uppbörd är en förenkling. Ett system med huvudkontorsbaserad beskattning når dock sin fulla potential i ett helt harmoniserat skattesystem.

2.2 Nyttan av förslaget kan ifrågasättas

Förslaget torde inte innebära några större konsekvenser vad gäller beräkningen av beskattningsunderlaget för svenska företag med fast driftställe i andra medlemsländer. Svenska företag ges dock en valfrihet att beräkna beskattningsunderlaget i det fasta driftstället enbart enligt svenska skatteregler samt att fullgöra deklARATIONSSKYLDIGHETEN i den delen genom att deklarerar i ett land (Sverige).

Förenklingen som föreslås tar sikte på bolagsskatt. Företag som är hemmahörande i en annan medlemsstat kan i förekommande fall fortsatt t.ex. behöva redovisa uppgifter för anställda i respektive land, redovisa och betala in punktskatt, fastighetsskatt, fastighetsavgift, avkastningsskatt, särskild löneskatt, mervärdesskatt och arbetsgivaravgifter samt innehålla preliminärskatt och vara bokföringsskyldig för filialen i Sverige.

Det krävs det att redovisningen av verksamheten i de fasta driftställena i olika medlemsstater sker separat när underlaget för inkomstskatten deklarerar i staten där huvudkontoret är beläget eftersom skattesatsen i respektive stat där verksamheten bedrivs ska användas. Förslaget påverkar inte skyldigheten att lämna kontrolluppgifter. Kontrolluppgifter underlättar automatisering och s.k. förtryckning med godkännande i ett modernt skattesystem.

Det kan följaktligen ifrågasättas om det föreslagna förfarandet alltid innebär reella förenklingar. I direktivets skäl beskrivs fördelarna tydligt, men skälen behandlar inte att bolaget fortsatt behöver ha kontakt med Skattemyndigheterna i berörda länder avseende andra skatter och avgifter än inkomstskatt samt skyldigheter som framgår av lag.

2.3 Likabehandling och konkurrensneutralitet

Förslaget innebär att reglernas tillämplighet villkoras av att etablering sker genom ett fast driftställe och inte genom ett dotterbolag.

Ett utländskt bolag, hemmahörande i ett annat medlemsland, som har fast driftställe i Sverige kan enligt förslaget komma att beskattas lindrigare än företag som har hemvist i Sverige om skattereglerna i hemviststaten är generösare än de svenska reglerna, vilket kan innebära en konkurrensfördel för det företag som får en lägre beskattning. Två likadana verksamheter i en medlemsstat kan därmed komma att konkurrera utifrån två skilda skattesystem, dvs. på olika villkor. Eftersom skattesatsen, i värdmedlemsstaten är styrande beror konkurrensfördelarna på hur underlaget för skatten beräknas samt de administrativa fördelarna.

Beroende på kontrollmöjligheterna i respektive medlemsland så kan ett inhemskt företag bli föremål för en annan kontroll än ett utländskt företags fasta driftställe som omfattas av skattereglerna i huvudkontorets medlemsstat. Om förslaget genomförs finns risk att företag inte behandlas lika och att kravet på konkurrensneutralitet inte uppfylls.

Ett företag som ska välja mellan två beskattningssystem behöver också sätta sig in i de olika konsekvenserna, så att företaget inte missgynnas i förhållande till konkurrenter på marknaden. I föreliggande situation kan det även förhålla sig så att ett företag som valt att organisera verksamheten i dotterbolagsform inser att det blir mer fördelaktigt att avveckla strukturen till förmån för nu föreliggande förslag. Det är inte fråga om förenklingar, utan om anpassningar som sker utifrån ekonomiska aspekter, trots en ökad administrativ börda. På marginalen kan systemet leda till att ett företag inom unionen konkurrerar ut ett annat, inte på grund av produktivitet, utan på grund av skattekonkurrens genom denna typ av regelverk, och en sådan situation är inte önskvärd.

Det kan ifrågasättas om det är lämpligt att valet av organisationsform i samband med etableringen i en annan medlemsstat, ska leda till en utökad valrätt i fråga om hur beskattningsunderlaget ska beräknas. Motsvarande rättigheter, samt minskad administrativ börda, bör i så fall ges oavsett hur i övrigt lika verksamheter organiseras i en medlemsstat.

Det är svårt att överblicka vilka effekter som kan uppkomma när 26 andra medlemsstaters beskattningsregler genom regelförslaget tillåts användas vid beskattningen av verksamhet som bedrivs i Sverige samt vilka eventuella anpassningar som behöver göras av de svenska beskattningsreglerna.

2.4 Förslaget ger nya och utökade möjligheter till skatteplanering

Förslaget utgår från att respektive företag ges möjlighet att välja att fortsatt tillämpa nu gällande beskattningsregler i respektive land eller att tillämpa beskattningsreglerna i det land där huvudkontoret är beläget. Utformningen av beskattningsreglerna kan därmed ge skattemässiga fördelar utifrån en valrätt. Valfriheten öppnar för möjligheten att inför ett potentiellt inträde i systemet utvärdera och välja det mest fördelaktiga alternativet med hänsyn till beskattningsreglerna i de olika medlemsstaterna.

Fördelar kan t.ex. bestå i att vissa inkomster inte ligger till grund för den beskattningsbara inkomsten såsom vinst eller utdelning på näringsbetingade andelar, avskrivningsregler för inventarier, byggnader och mark utformas på olika sätt i olika stater. Andra exempel är system för resultatutjämning såsom avdrag för inrullat underskott av näringsverksamhet i 40 kap. IL, periodiseringsfond, ersättningsfond eller skogsavdrag som kan leda till att det skattemässiga resultat jämfört med det bokföringsmässiga resultatet kan hållas på låga nivåer under en period som sträcker sig över flera år. I samband med att man växlar mellan olika skattesystem i olika stater är det oklart hur skattemässiga reserver i en stat ska "återläggas" eller på annat sätt beaktas i den andra staten.

Vissa medlemsstater har ett system med bolagsbeskattning vid utdelningstillfället, dvs. bolagets vinst beskattas inte så länge den inte har delats ut eller anses ha utdelats, vilket ger bolag friheten att själva bestämma när och i vilken omfattning man ikläder sig skattebördan. Detta är i sig främmande i det svenska beskattningssystemet. Om ett företag förlägger huvudkontoret till ett sådant land och etablerar fasta driftställen i andra medlemsstater så kan man därigenom ackumulera vinster i bolaget som annars hade beskattats löpande i de andra medlemsstaterna. De föreslagna reglerna kan följaktligen gynna etableringar av företag i medlemsstater som har system med bolagsbeskattning vid utdelningstillfället.

Eftersom beskattningstidpunkterna och omfattningen av beskattningen (utdelat belopp) skiljer sig åt på en så grundläggande nivå i ett system med bolagsbeskattning vid utdelningstillfället jämfört med det svenska beskattningssystemet finns stor risk för skatteplanering. Det behöver klargöras hur upparbetade vinstmedel ska beskattas. Detta gäller särskilt om det fasta driftstället har avvecklats innan femårsperiodens utgång och utdelning lämnas efter femårsperiodens utgång.

Det framstår också som osäkert om reglerna som föreslås för att motverka missbruk är tillräckliga, exempelvis skulle ett företag kunna "straffa ut sig" i förtid enligt artikel 8 om det är ofördelaktigt att vara kvar i systemet hela femårsperioden.

2.5 Potentiella problem vid växling mellan ett svenskt beskattningssystem och beskattningssystem i andra medlemsstater

Att växla mellan olika länders beskattningsregler kan medföra särskilda problem. Dessa kan uppstå löpande eller i samband med övergång mellan olika beskattningssystem. Nu aktuellt förslag öppnar upp för att man kan träda in i ett system, men även möjlighet att träda ur ett system valfritt (t.ex. genom att föra över hela det fasta driftställets verksamhet till ett nybildat dotterbolag), dvs. tämligen snabba in och utträden mellan två skattesystem. Det behövs särskilda bestämmelser som reglerar övergången mellan olika beskattningssystem där hänsyn tas till utformningen av beskattningsreglerna i de olika staterna. Det är dock inte möjligt att utvärdera förslaget utan kunskap om hur de olika skattesystemen ska anpassas vid sådana

övergångar. Problem som idag uppkommer undantagsvis för företag som gör ett beskattningsinträde kan istället komma att bli mer frekventa.

Det ställer extra stora krav på att systemen är matchade mot varandra så att växlingar inte leder till omotiverade fördelar eller nackdelar. Dessa anpassningar kan möjligen skapas mellan två stater, men mellan 27 stater i kombination så blir det extremt svårt att nå generella övergångsregler.

Några exempel på bestämmelser i svensk lag som kan behöva anpassas om de föreslagna reglerna införs rör följande områden:

- uttagsbeskattning och anstånd,
- värdeminskningssavdrag,
- beskattningsinträde,
- periodiseringsfonder.

I Sverige och i andra medlemsstater finns bestämmelser om uttagsbeskattning som innebär att om skattskyldigheten för inkomsten från en näringsverksamhet upphör helt eller delvis ska uttagsbeskattning ske. Det framgår inte att övergången till ett huvudkontorsbaserat beskattningssystem är en sådan situation där skattskyldigheten kan anses ha upphört. Det innebär att det saknas bestämmelser i IL beträffande hur övergången till de föreslagna reglerna ska hanteras (jfr t.ex. uttagsbeskattning enligt 22 kap. 5 § IL för vissa tillgångar och anstånd enligt 63 kap. 14 § SFL, eller 30 kap. 8 § IL beträffande periodiseringsfonder).

Det är i viss mån oklart hur tidigare gjorda värdeminskningssavdrag ska kunna synliggöras i huvudkontorsstaten, och vilka inträdesregler som ska gälla vid övergången till huvudkontorsbaserat skattesystem. Det kan förhålla sig så att det saknas bestämmelser om återläggning av värdeminskningssavdrag vid en sådan avyttring som efter en övergång till huvudkontorsbaserad beskattning ska bli föremål för beskattningsreglerna i huvudkontorsstaten. Om det utländska bolaget efter fem år återgår till att bli beskattad i Sverige enligt IL så är det oklart vilka bestämmelser som gäller vid utträdet ur det huvudkontorsbaserade skattesystemet. Under tidsperioden kan definitiva avdrag ha medgetts, och svenska beskattningsregler kan t.ex. inte tillämpas för att återlägga sådana värdeminskningssavdrag som sker i annan stat på annan grund.

I 20 a kap. 4 § IL finns särskilda bestämmelser om beskattningsinträde för olika slag av tillgångar eftersom övergången till ett huvudkontorsbaserat beskattningssystem inte är ett beskattningsinträde i egentlig mening bör det krävas helt nya bestämmelser som reglerar övergången mellan systemen. Om en fastighet eller skogsmark avyttras efter ett återinträde till värdmedlemsstaten (Sverige) så är det oklart hur man ska se på det andra landets motsvarande system för t.ex. värdeminskning eller skogsavdrag i samband med återläggning enligt 26 kap. IL 2 § IL.

Ett annat exempel är periodiseringsfonder som ska återläggas efter viss tid enligt vad som anges i 30 kap. IL (jfr även beträffande ersättningsfonder i 31 kap. IL). Det torde krävas helt nya bestämmelser om återläggning av periodiseringsfonder med parallell deklaration, eller att den andra staten tar över fonderna i beskattningshänseende med de aktuella tidsfristerna. I förlängningen kan ett sådant krav innebära att Sverige måste se över stora delar av skattesystemet för att undvika att svenska beskattningsregler manipuleras.

2.6 Risk för ökat skatteundandragande

Det är landet där huvudkontoret är beläget som primärt ska utöva kontroll. Revisorer från hemviststaten ska kunna bistå vid revision (jfr här artikel 13.2 om begäran från värdmedlemsstaten om revision tillsammans med huvudkontorsstaten). Om huvudkontorsstaten saknar incitament att utreda skatteundandragande som rör värdmedlemsstaten, så kan det i praktiken bli svårt för värdmedlemsstaten att ifrågasätta förslaget till taxering och den vägen få till en ändring. I viss mån riskerar detta att skapa en miljö där företag kan komma att föredra vissa stater framför andra med konkurrensmedel som t.ex. låg kontrollaktivitet, dvs. det kan leda till risk för ökat skatteundandragande, skattebrott och skatteplanering, om ambitionsnivåer och förmåga vad gäller att utreda skatteundandragande som rör värdmedlemsstaten skiljer sig åt i olika stater.

2.7 Skatter som omfattas

Systemet är tänkt att ersätta inkomstskatten, men det är samtidigt oklart hur man ska se på situationer när t.ex. kommunal fastighetsavgift, statlig fastighetsskatt och avkastningsskatt kan sägas vara en del av inkomstskattesystemet i ett land. I bilaga III anges uttryckligen att förslaget omfattar statlig inkomstskatt, vilket bör innebära att förslaget är begränsat till statlig inkomstskatt som uppbärs med stöd i inkomstskattelagen. En fysisk person som är delägare i ett handelsbolag betalar såväl kommunal som statlig inkomstskatt på överskottet och inkomsterna kan även vara föremål för särskild löneskatt eller egenavgifter.

Avkastningsskatt tas ut enligt lag om avkastningsskatt, skatt på fastigheter tas ut i form av kommunal fastighetsavgift enligt lag (2007:1398) om kommunal fastighetsavgift eller statlig fastighetsskatt enligt lag (1984:1052) om statlig fastighetsskatt. Andra stater inom EU kan på olika sätt ha växlat över vissa underlag till förmån för särskilda inkomstskatter, vilket kan ha påverkat underlaget för ”vanlig” bolagsskatt. I jämförelse kan det i en viss stat kan vara accepterat att värdepappersinnehav av visst slag allokerats till en kapitalförsäkring, medan detta inte accepterats i en annan stat, vilket får till följd att inkomstskattesystemet i olika stater kan ha olika utgångspunkter för vad som utgör beskattningsunderlaget och vem som är skattesubjekt. Det finns därmed risk att samma inkomst utgör underlag i ett inkomstskattesystem i ett land samtidigt som det utgör underlag för en avkastningsskatt (eller liknande direkt skatt på inkomst) i ett annat land. Kombinationen kan medföra att vissa tillgångar eller inkomster, beskattas enligt dubbla system, eller inte alls. Motsvarande kan gälla för systemet med socialavgifter, som innefattar rena skattemoment såsom ålderspensionsavgift.

2.8 Avräkning av utländsk skatt

Om förslaget förutom fasta driftställen tillåter företaget att ha fasta driftställen utom EU, exempelvis i ett EES-land, måste dessa fasta driftställen hanteras på vanligt sätt vad gäller avräkning av utländsk skatt. Detsamma gäller andra inkomster än inkomster från fasta driftställen som har källa i andra länder. Källskatter på utdelning och royaltier måste även fortsättningsvis hanteras inom lag (1986:468) om avräkning av utländsk skatt (avräkningslagen) och skatteavtalens ram.

Vad gäller de inkomster som genereras i ett fast driftställe i ett annat EU-land så uppfattar vi att skatten som tas ut av ett svenskt företag i det huvudkontorsbaserade beskattningssystemet (HOTS) utgör en svensk statlig inkomstskatt, även om den tas ut med en utländsk

skattesats. Eftersom det inte går att få avräkning för svensk skatt i Sverige enligt avräkningslagen eller skatteavtalen ser vi inget behov av anpassning av avräkningslagen i detta avseende. Däremot bör inkomsten från fast driftställe som beskattas enligt regelförslaget tas bort i spärrbeloppsberäkningen eftersom den inkomsten annars blåser upp täljaren. Inkomst från fast driftställe ska enligt 2 kap. 9 § avräkningslagens nuvarande utformning tas med oavsett om den beskattas i utlandet eller inte.

Ett eventuellt kvarstående carry forward-belopp som kan finnas vid inträdet i det huvudkontorsbaserade beskattningssystemet bör enligt Skatteverkets uppfattning för ett svenskt företag kunna avräknas mot svensk skatt på den med svensk skattesats beskattade delen av uppburna utländska inkomsterna (täljaren blir då – i utlandet beskattade tredjelandsinkomster och källbeskattade inkomster från EU-länder [exklusive HOTS-beskattade fastdriftställeinkomster] samt de obeskattade inkomster som nämns i 2 kap. 9 § avräkningslagen). I nämnaren tas HOTS-beskattade inkomster bort från företagets sammanlagda inkomster. Bråket ska multipliceras med den svenska skatten på nämnaren.

2.9 Skattebrott

Med anledning av att deklARATIONEN lämnas i ett annat land kan vissa kontrollmöjligheter försvåras. Det framstår som något oklart om de brottsbekämpande myndigheterna i huvudkontorsstaten ska hantera brott relaterat inkomstskatt som upp bärs där även om skatten överförs till Sverige. Om Sverige är värdmedlemsstat skulle det innebära att EBM ska hantera skattebrott i Sverige relaterat t.ex. arbetsgivaravgifter, inkomstskatt avseende anställda eller delägare, mervärdesskatt, samt bokföringsbrott som utförts i Sverige, men att inkomstskatten och brott ska hanteras i en annan stat.

Såsom utkastet till direktiv är utformat så behöver det enligt Skatteverkets mening göras en noggrann analys av Sveriges möjlighet att lagföra brott (jfr 2 kap brottsbalken) och Skatteverkets möjlighet att ta ut sanktionsavgifter i de fall då uppgiftsskyldigheten har fullgjorts i ett annat land. En av de grundläggande frågor som i denna del måste klargöras i förslaget är om en skatt som exempelvis en tysk myndighet har tagit ut för svensk räkning ska bedömas som en svensk eller tysk skatt.

2.10 Kapitel I – Allmänna bestämmelser

2.10.1 Artikel 2.1 a)

I bilaga I punkt aa) tas bl.a. försäkringsaktiebolag, ömsesidigt försäkringsbolag och försäkringsförening som regleras i försäkringsrörelselagen (FRL) upp (1 kap. 3 § FRL). Detta innebär att såväl liv- som skadeförsäkringsföretag omfattas.

Skatteverket noterar att tjänstepensionsföretag saknas i uppräkningsdelen i punkt aa). Med tjänstepensionsföretag avses enligt lagen om tjänstepensionsföretag, LTPF, tjänstepensionsaktiebolag, ömsesidigt tjänstepensionsbolag och tjänstepensionsförening (1 kap. 3 § LTPF). Lagen om tjänstepensionsföretag trädde i kraft under år 2019 genom implementering av direktivet (EU) 2016/2341 14 december 2016 om verksamhet i och tillsyn över tjänstepensionsinstitut.

Från 2019 finns alltså svenska tjänstepensionsinstitut på den svenska marknaden, benämnda tjänstepensionsföretag. Tjänstepensionsföretagen erbjuder enbart tjänstepensionsförsäkringar, dvs. livförsäkringar som är knutna till en anställning. Den verksamhet som

bedrivs i tjänstepensionsföretagen är en form av försäkringsverksamhet men regleras inte i försäkringsrörelselagen, och är alltså inte försäkringsföretag enligt svensk associationsrätt, utan regleras i lagen om tjänstepensionsföretag. Ett antal försäkringsföretag, som enbart bedriver försäkringsrörelse som har samband med tjänst, har genom särskilda regler omvandlat sig till tjänstepensionsföretag enligt regler i lag om tjänstepensionsföretag (2 kap. 5 §). Frågan är varför inte tjänstepensionsföretagen ska ha möjlighet, liksom försäkringsföretagen, att kunna få ta del av denna förenkling.

2.10.2 Artikel 2.1 c)

Avkastningsskatt

Företaget ska enligt artikel 2 punkt 1 c) direkt eller på ägarnivå vara föremål för en sådan skatt på vinster som tas upp i bilaga III och IV eller någon annan skatt med liknande egenskaper. I bilaga III punkt aa) anges statlig inkomstskatt i Sverige.

Frågan är om avkastningsskatt kan anses vara en skatt ”med liknande egenskaper som avses i artikel 2 p. 1 c)”. Avkastningsskatten är avsedd att ersätta inkomstbeskattningen av utdelningar, räntor och kapitalvinster på värdepapper och fastigheter (jfr prop. 1989/90:110 s. 759 och prop. 1992/93:187 s. 166). Det är oklart, men när det gäller livförsäkringsföretagen skulle avkastningsskatten kunna sägas vara en skatt med liknande egenskaper som inkomstskatt eftersom den ersätter inkomstbeskattningen trots att den tas ut på ett schablonmässigt beräknat resultat av företagets verksamhet. Livförsäkringsföretag beskattas normalt huvudsakligen med avkastningsskatt.

Om avkastningsskatten inte kan anses vara en skatt med liknande egenskaper som avses i artikel 2 p. 1 c) blir frågan om ”det är tillräckligt” att en del av ett livförsäkringsföretags verksamhet beskattas med inkomstskatt för att företaget ska kunna omfattas av direktivet (oavsett hur stor del av verksamheten som beskattas med inkomstskatt), eller om endast den delen av verksamheten i ett livförsäkringsföretag som beskattas enligt inkomstskattelagen ska omfattas av direktivet? Eller omfattas livförsäkringsföretagen inte alls av direktivet om de till en del beskattas med avkastningsskatt? Detta är oklart och bör förtydligas.

Banker och riskskatten för kreditinstitut

Skatteverket gör bedömningen att riskskatten inte är någon inkomstskatt då den snarare liknar en förmögenhetsskatt som dock beräknas utifrån skulder. Då den inte omfattas av förslaget bör det inte vara något problem att *i förekommande fall* ta ut riskskatt avseende kreditinstituts fasta driftställen i Sverige, jfr omfattningen enligt bilaga III (som enbart avser statlig inkomstskatt) och reglerna om informationsutbyte i art 11.5 c).

2.10.3 Artikel 2.1 e)

Det bör förtydligas om företaget, förutom att bedriva verksamhet från fast driftställe i annan medlemsstat inom EU, samtidigt även kan bedriva verksamhet genom ett eller flera andra fasta driftställen i ett eller flera länder utom EU (t.ex. inom EES) och fortsatt vara kvalificerad i enlighet med artikel 2 att tillämpa reglerna för huvudkontorsbaserad beskattning för samtliga fasta driftställen inom EU (jfr artikel 3 2], 4] och 5] samt artikel 4.2).

2.10.4 Artikel 2.2

Kommissionens förslag anger artikel 115 i FEUF ("direkt inverkar på den inre marknads upprättande eller funktion") som rättsligt stöd för att genomföra förslaget. Beslutskompetens avseende direkt skatt ligger hos medlemsstaterna. För förslag som avser administration av direkt skatt aktualiseras omfattningen och effekten av föreslagna bestämmelser rörande samordning av skatteberäkning, skatteförfarande och utbyte av upplysningar inom området för direkt skatt. I det aktuella förslaget ges kommissionen i artiklarna 2.2 och 16 delegerad befogenhet att fatta beslut enligt ett förfarande som framgår av artikel 16. Vidare ges kommissionen befogenhet i bl.a. artikel 12.3 att fatta beslut i enlighet med kommitologiförfarandet (förordning 182/2011/EU). Det kan övervägas i vilken utsträckning beslutskompetens baserad på artikel 115 FEUF omfattar alla de bestämmelser som kommissionen föreslår. Särskilt med beaktande av den utsträckning med vilken regleringen inte är specificerad i det föreslagna direktivet utan i stället är delegerad till kommissionen att besluta.

2.10.5 Artikel 2.3

Direktivförslaget innebär att den medlemsstat där ett fast driftställe är beläget bl.a. har rätt att fastställa den tillämpliga skattesatsen, samtidigt som huvudkontorsbaserad beskattning innebär att beskattningsunderlaget i det fasta driftstället ska beräknas enligt skattereglerna i huvudkontorets medlemsstat. Medlemsstaten där huvudkontoret är beläget kan ha olika beräkningsregler för beskattningsunderlaget jämfört med medlemsstaten där det fasta driftstället är beläget. Det innebär att den skattesats som tillämpas i den medlemsstat där det fasta driftstället är beläget inte kommer att vara bestämd utifrån och anpassad till ett beskattningsunderlag i det fasta driftstället som beräknas enligt reglerna i medlemsstaten där huvudkontoret är beläget. En sådan "skevhet" kan skapa incitament till skatteplanering.

2.10.6 Artikel 3 punkt 1) fast driftställe

Definitionen av fast driftställe utgår i avsaknad av bilateralt avtal från nationell lagstiftning. Det bör förtydligas att det är lagstiftningen i värdmedlemsstaten som är avgörande i sådant fall, dvs. för svensk del bör en utländsk juridisk persons eventuella etablering i Sverige i avsaknad av skatteavtal bedömas enligt inkomstskattelagen (jfr artikel 6.4). Om värdmedlemsstaten inte anser att ett fast driftställe föreligger saknas ett sådant skatteanspråk.

Om skattemyndigheten i huvudkontorsstaten underrättar Skatteverket om att det finns ett fast driftställe i Sverige där en sökande i huvudkontorsstaten vill tillämpa beskattning enligt detta direktiv, och vi utifrån de faktiska omständigheterna gör bedömningen att det inte är ett fast driftställe enligt svensk lag, uppkommer frågan om vi måste hantera företaget utifrån att ett fast driftställe föreligger i Sverige vid tillämpningen av andra regler, t.ex. vad gäller arbetsgivaravgifter.

Det finns risk att det kan uppstå en diskrepans i bedömningen av om fast driftställe föreligger om bevisbördans placering och bevisnivån skiljer sig mellan stater, som också kan utnyttjas för att nå skattefordelar.

2.10.7 Artikel 3 punkt 4)

Definitionen av "regler för huvudkontorsbaserad beskattning" ges i artikel 3 punkt 4). Det är "de skatteregler i den medlemsstat där huvudkontoret är beläget som används för att beräkna det beskattningsbara resultatet för huvudkontoret och dess fasta driftställen" (vår

understrykning). Regler avseende t.ex. betalning, indrivning och verkställighet av skattebeslut omfattas alltså inte enligt legaldefinitionens ordalydelse eftersom dessa knappast kan sägas vara ”skatteregler [...] för att beräkna det beskattningsbara resultatet”. Se vidare nedan avseende artikel 12.

2.10.8 Artikel 3 punkt 6) det fasta driftställets beskattningsbara resultat

Skatteverket har noterat att förslaget till rådets direktiv om internprissättning 2023/0322 (CNS) omfattar fasta driftställen. Direktivförslaget om internprissättning hänvisar till OECD:s riktlinjer för internprissättning för tillämpningen av armlängdsprincipen. Som vägledning för vinstallokering till fasta driftställen har OECD tagit fram särskilda rapporter om vinstallokering.

Skatteverket anser att det är av stor vikt att allokeringen av resultat till ett fast driftställe följer internationellt erkända principer. Mot bakgrund härav bör övervägas om vinstallokeringen i första hand, eller åtminstone i avsaknad av skatteavtal, bör utföras i enlighet med de principer om vinstallokering som kommer till uttryck i artikel 7 i OECD:s modellavtal och de vinstallokeringsrapporter som OECD har tagit fram (jfr skäl 4).

2.11 Kapitel II – Huvudkontorsbaserad beskattning

Det saknas regler i direktivförslaget för hur skillnader mellan medlemsstaternas regler för bestämmandet av beskattningsunderlaget ska hanteras vid övergången till huvudkontorsbaserad beskattning och vid en senare återgång till värdlandets beskattningsregler, dvs. hur en övergång mellan beräkning av beskattningsunderlaget enligt olika medlemsländers inhemska regler ska hanteras.

Huvudkontorsbaserad beskattning gäller enligt direktivförslaget beräkningen av det beskattningsbara resultatet för det fasta driftstället (artikel 1) och frågor uppstår, på motsvarande sätt som vid exit/beskattningsinträde, om hur olika poster ska hanteras vid övergången in i eller ut ur beskattningssystemet. Det kan t.ex. handla om anskaffningsvärde eller skattemässigt värde på olika typer av tillgångar och förekomst och värdering av avsättningar och förpliktelser. Det kan också gälla förekomst av olika skattemässiga reserveringar som gjorts i ett fast driftställe, exempelvis när det gäller svenska förhållanden avsättning till periodiseringsfond och ersättningsfond, och det behöver klargöras hur sådana poster ska hanteras vid övergång till huvudkontorsbaserad beskattning där beskattningsunderlaget för ett fast driftställe fortsättningsvis ska beräknas enligt skattereglerna i huvudkontorets medlemsstat.

Om det lämnas till medlemsstaterna att bestämma hur en övergång mellan olika medlemsstaternas beräkningsregler ska hanteras finns en uppenbar risk att detta kommer att hanteras olika av medlemsstaterna. Det bör därför övervägas om gemensamma regler ska införas som behandlar hur en övergång till och från huvudkontorsbaserad beskattning ska hanteras.

2.11.1 Artikel 4.1

Huvudkontoret får välja att tillämpa reglerna för huvudkontorsbaserad beskattning på sitt fasta driftställe eller sina fasta driftställen i andra medlemsstater om 4.1 a) den gemensamma omsättningen för dess fasta driftställen under de två senaste beskattningsåren inte varit mer än dubbelt så hög som den omsättning som genererats av huvudkontoret. Det framgår

däremot inte att det krävs att det faktiskt ska ha förelegat ett driftställe i någon medlemsstat under tvåårsperioden i artikel 4.1 a). Artikel 4.1 a) bör därför förtydligas.

Det bör övervägas om det inte även bör uppställas ett krav på att företaget inte ska ha ingått i en konsoliderad grupp (artikel 2.1 f)) under de två senaste beskattningsåren eftersom det endast är omsättningen i fasta driftställen som ska beaktas enligt artikel 4.1 a) och verksamheten i ett dotterbolag kan överföras till ett fast driftställe samtidigt som dotterbolaget avvecklas inför en ansökan om att tillämpa reglerna.

Vidare bör det förtydligas att skattskyldighet föreligger för utländska juridiska personer som bedriver verksamhet genom fast driftställe i Sverige även om företaget har valt att beskattas enligt reglerna om huvudkontorsbaserad beskattning.

2.11.2 Artikel 5

Mot bakgrund av att det enbart är tonnagebeskattad verksamhet som enligt förslaget ska undantas från tillämpning av direktivet lämnas följande synpunkter. Det kan övervägas om ytterligare företeelser ska undantas från tillämpningen av de föreslagna reglerna eller annars regleras särskilt i förslaget. Exempel på sådana företeelser är när huvudkontorsstaten har särskilda beräkningsregler för vissa typer av företag som skiljer sig väsentligt från de generella.

Direktivförslaget innebär att beskattningsunderlaget ska beräknas enligt huvudkontorets hemviststats skatteregler. Det innebär att Sverige riskerar att ”importera” särskilda beräkningsregler som kan finnas i andra medlemsländer vid beräkningen av beskattningsunderlaget för ett fast driftställe här i landet. Som exempel har Sverige särskilda beräkningsregler som gäller för investmentföretag. I andra medlemsländer kan det finnas olika typer av andra särskilda beräkningsregler, t.ex. lättnadsregler eller schablonbeskattningsregler, som medför att beskattningsunderlaget för ett fast driftställe här i landet kan komma att beräknas på annan grund än för övriga företag som befinner sig på samma inhemska marknad.

Det kan också finnas skäl att överväga om system där bolagsbeskattning sker vid utdelningstillfället ska omfattas av förslaget utan anpassning (se avsnitt 2.4 ovan).

2.11.3 Artikel 6.3

Olika skattesatser

Skatten på det fasta driftställets resultat ska tas ut med den skattesats som gäller i den stat där det fasta driftstället är beläget. Skatteverket ska informera skattemyndigheten i den andra staten om vilken skattesats som ska användas. I Sverige används tre skattesatser för ett livförsäkringsföretag som betalar både inkomstskatt och avkastningsskatt. Vilken skattesats ska anges? Att använda en skattesats som i Sverige används vid avkastningsskatt (15 % respektive 30 %) är inte alltid lämpligt på ett skatteunderlag som beräknats på konventionellt sätt utifrån resultaträkningen.

Motsatsvis kan ett svenskt livförsäkringsföretag (vi förutsätter att livförsäkringsföretag omfattas av direktivet) med ett fast driftställe i en annan medlemsstat välja att tillämpa hemviststatens (Sveriges) skatteregler. Sverige får då information från den andra medlemsstaten om vilken skattesats som gäller. Ska den skattesatsen tillämpas även på den schablonberäknade avkastningen och i så fall både på avkastning som avser

pensionsförsäkring och avkastning som avser kapitalförsäkring? I Sverige tillämpas en lägre beskattning i Sverige avseende pensionsförsäkringskapital, 15 %, jämfört med kapital hänförligt till kapitalförsäkring, 30 %. En ”utländsk” skattesats är inte alltid lämpligt att tillämpa på ett skatteunderlag som har beräknats utifrån en balansräkning i stället för utifrån en resultaträkning.

Om överklagande av kvalificeringskraven

Av ingressen till förslaget framgår att med respekt för medlemsstaternas suveränitet i skattefrågor skulle revisioner, överklaganden och tvistlösningsförfaranden i första hand vara nationella och i enlighet med respektive medlemsstats förfaranderegler. Detta kan innebära tillämpningssvårigheter både för berörda myndigheter i respektive medlemsland samt den enskilda.

I förslagens artikel 6.3 tredje stycke anges att värdmedlemsstaten får överklaga inlämningsmyndighetens beslut vad gäller uppfyllande av kvalificeringskraven i enlighet med bestämmelserna i artikel 13. Av artikel 13 framgår bl.a. att om inte annat anges ska reglerna i förslaget till direktiv inte påverka medlemsstaternas nationella regler för lokala skatterevisioner, rättsmedel och förfaranden. I begreppet rättsmedel ingår bl.a. rätten att överklaga. Om förslaget antas behöver förmodligen respektive medlemsland ange en överklagandetid för beslut om kvalificeringskrav, såvida det inte kan falla in under någon allmän reglering. För det fall att Sverige inte inför en specialbestämmelse om överklagandetid för sådant beslut kommer förvaltningslagens tre veckor att gälla. Det skulle vara enklare och tydligare för alla berörda om förslaget ändras så att det blir en gemensam överklagandetid för frågan om uppfyllande av kvalificeringskraven. Då behöver inte medlemsstaterna riskera att ha olika överklagandetid för frågan om kvalificeringskravens uppfyllande och slipper även hålla reda på vad respektive land har för överklagandetider.

Av förslagens artikel 6.3 fjärde stycket framgår att huvudkontoret får överklaga inlämningsmyndighetens beslut om att kvalificeringskraven inte är uppfyllda i enlighet med nationell lagstiftning. Även här vore det önskvärt att förslaget ändras så att medlemsstaterna har en gemensam överklagandetid som den enskilde kan förhålla sig till när det gäller bedömningen om kvalificeringen är uppfylld.

2.11.4 Artikel 8.1 b)

Artikel 8.1 b) ser ut att kunna kringgås genom att verksamheten i ett fast driftställe flyttas över till ett nybildat dotterbolag i en medlemsstat där det finns ett fast driftställe. Då kommer inte omsättningsnivån i de fasta driftsställena att överskrids i förhållande till huvudkontorsstaten. Ett sådant förfarande leder enligt Skatteverkets tolkning av förslaget inte till att reglerna för huvudkontorsbaserad beskattning ska upphöra att gälla från och med året efter (jfr artikel 8.2). I stället gäller att reglerna fortsatt får tillämpas under femårsperioden men att en förlängning med ytterligare fem år inte är tillåten enligt artikel 10 b). Frågan är varför den kortare period på ett år som anges i artikel 8.2 inte ska gälla i ett sådant fall.

2.11.5 Artikel 8.4

Företaget kan om det riskerar att inte uppfylla kravet i artikel 8.1 a) välja att flytta sin skatterättsliga hemvist till den stat där omsättningen är högst för att på så sätt tillämpa reglerna för huvudkontorsbaserad beskattning i den medlemsstaten. I detta avseende

framstår reglerna inte som helt neutrala mellan två medlemsstater utifrån att omsättningen i större medlemsstater naturligt kan bli större även om företagens andel av marknaden är liten.

2.12 Artikel 10 b)

Även förvärv av dotterbolag bör inkluderas och jämföras med bildande av dotterbolag i artikel 10 b).

2.12.1 Artikel 11.5 och 14.1.4 (iv)

I det föreslagna direktivet anges i artikel 1 första stycket regler för beräkning av det beskattningsbara resultatet för fasta driftställen. I artikel 11.5 och 14.1.4 (iv) regleras informationsutbyte gällande att vid behov, all annan information som gör det möjligt att fastställa ytterligare nationella eller regionala icke vinstbaserade eller vinstbaserade skatter eller tilläggs-skatter eller andra inbördes relaterade former av personlig inkomstskatt, i enlighet med värdmedlemsstatens skatteregler.

Vilka uppgifter och underlag som krävs känner värdmedlemsstaten till, och det innebär att värdmedlemsstaten måste informera huvudkontorsstaten om behov av information för att göra egna kontroller på angränsande skatter. Det innebär även att ett företag kan bli föremål för parallella granskningar där de olika staternas skattemyndigheter har olika intressen, synsätt och i förlängningen kan betrakta en transaktion på olika sätt i skattehänseende.

Det är oklart exakt vilka skatter och avgifter som artikel 11.5 c) kan beröra, men för en delägare i ett handelsbolag som har ett fast driftställe i en annan medlemsstat kan det för svenskt vidkommande handla om egenavgifter eller särskild löneskatt på pensionskostnader. Underlag för t.ex. fastighetsskatt, fastighetsavgift och avkastningsskatt redovisas idag på inkomstdeklarationen, och en implementering av direktivet kommer sannolikt att kräva separata deklara-tionsförfaranden för sådana skatter och avgifter, vilket inte innebär en administrativ förenkling för företagen. För att utreda sådana skatter och underlag är uppgifter i en anknytande inkomstdeklaration en fördel, eftersom den innehåller uppgifter om innehavet av t.ex. den aktuella fastigheten, underlaget för avkastningsskatt osv. Här anges att uppgifterna ska lämnas vid behov, men frågan är om inte vissa typer av uppgifter alltid bör delges genom informationsutbyte, alternativt att den berörda staten måste utöka redovisningskravet med anledning av sådan uppbörd.

Det föreslås att en gemensam kontaktpunkt inrättas, vilket innebär att inlämning av inkomstdeklarationer, taxering och uppbörd av den skatt som betalas av det fasta driftstället ska hanteras av skattemyndigheten i den medlemsstat där huvudkontoret är beläget. Det kan här noteras att ett utländskt bolag med fast driftställe i Sverige i vissa fall behöver ha kontakt med Skatteverket i Sverige vid fler tillfällen än vid inkomstdeklarationen för bolaget, t.ex. för registrering på grund av skyldighet att göra skatteavdrag och betala arbetsgivaravgifter (7 kap. 1 § 1 och 2 SFL), för att redovisa skatteavdrag och arbetsgivaravgifter i en arbetsgivardeklaration (26 kap. 3 § SFL), för att ansöka om godkännande för F-skatt (9 kap. 1 § SFL) samt för att begära utbetalning för utfört arbete som ger köpare rätt till skattereduktion för hushållsarbete (8 § HUSFL) och installation av grön teknik (8 § GRÖNFL).

2.12.2 Artikel 11.6-8

När Skatteverket har mottagit förslag på beskattning av det fasta driftstället ska Skatteverket enligt direktivförslaget godta eller avvisa beräkningen inom två månader. Om vi väljer att

avvisa förslaget och ska ta fram ett reviderat förslag är det önskvärt med en tidsfrist om minst tolv månader för att kunna göra en korrekt utredning. Motsvarande tidsfrist behöver då medges för utländska fasta driftställen, vilket påverkar Skatteverkets möjlighet att som hemviststat fatta beslut om slutlig skatt. Om förslaget införs behövs troligen en tilläggsreglering i den svenska lagstiftningen.

2.12.3 Artikel 11.7-8

Av förslaget till artikel 11.7 framgår att om skattemyndigheten i värdmedlemsstaten godtar förslaget till taxering eller inte invänder inom den tidsfrist som avses i punkt 6, blir förslaget till taxering slutgiltigt och kan överklagas av huvudkontoret till inlämningsmyndigheten i enlighet med de nationella reglerna i den medlemsstat där huvudkontoret är beläget. I Sverige finns ett krav på en obligatorisk omprövning när ett överklagande i ett skatteärende kommer in. Vid delvis bifall eller avslag så överlämnas ärendet därefter till domstol. Det behöver förtydligas om mottagaren av överklagandet, den medlemsstat där huvudkontoret är beläget, även ska ge värdmedlemsstaten tillfälle att lämna synpunkter vid ett överklagande från enskild rörande den del av taxeringen som gäller för det fasta driftstället. Om värdmedlemslandet ska ges möjlighet att lämna synpunkter är det bra om det framgår inom vilken tid dessa ska lämnas.

Förslaget fråntar inte värdlandet rätt att revidera det fasta driftstället. Det behöver då tydliggöras vilka förfaranderegler som ska gälla avseende t.ex. omprövning och efterbeskattning. Om det i en sådan revision framkommer att överskott av näringsverksamhet ska ändras behöver det finnas ett förfarande kring hur informationen ska utbytas.

Revision får ske i syfte att kontrollera bl.a. uppgiftslämnande enligt 15 – 35 kap. SFL. Företaget kan inte längre ha någon uppgiftsskyldighet för inkomster här om de omfattas av hemvistbeskattningen, de kan då inte revideras för kontroll av inkomstdeklarationen (för de ska ju inte lämna sådana uppgifter här), de kan däremot kontrolleras för arbetsgivaravgifter, skatteavdrag och moms. Sådana utredningar kan däremot medföra att det uppstår ett behov av följdändring, men då kan vi inte göra följdändringen. Detta bör tas om hand i den senare lagstiftningen och det bör finnas ytterligare bestämmelser om hur information i sådana här fall kan utbytas.

Det behöver också klargöras hur värdlandsmedlemsstaten ska ges möjligheter att lämna synpunkter t.ex. för de fall där skattebetalaren begär omprövning i hemviststaten, som kan påverka det fasta driftstället och värdlandsmedlemsstaten kan vilja motsätta sig omprövningen.

Det framgår av artikel 11.8 att bl.a. tvister om storleken på den vinst som kan hänföras till det fasta driftstället ska lösas i enlighet med det tillämpliga bilaterala avtalet för undvikande av dubbelbeskattning eller bestämmelserna i rådets direktiv (EU) 2017/1852 av den 10 oktober 2017. Vid en tvist mellan medlemsstater som inte når lösning, framgår inte om tvisten ska prövas av domstol innan det fattas ett beslut om taxering som den enskild kan överklaga. Det framgår inte heller om den enskilda vid en tvist mellan staterna ska ges tillfälle att yttra sig över respektive medlemsstats synpunkter rörande fördelningen av vinst till det fasta driftstället innan frågan lämnas till domstol. Det framgår att enskild får överklaga den reviderade taxeringen till domstol i den medlemsstat där huvudkontoret är

beläget, men det framgår inte om det är samma domstol som ska pröva tvist mellan medlemsstaterna.

Det är olika uttryckssätt för överklagande i artikel 11.7 i förhållande till 11.8. I punkt 7, rörande när taxering blir slutgiltigt så anges att den kan överklagas av huvudkontoret *till inlämningsmyndigheten i enlighet med de nationella reglerna i den medlemsstat där huvudkontoret är beläget*. I punkt 8 anges att skattebetalaren ska ha rätt att överklaga den reviderade taxeringen *till domstol i den medlemsstat där huvudkontoret är beläget*. Det behöver förtydligas varför uttrycken skiljer sig åt, att överklagandet i ena fallet ska ske till inlämningsmyndigheten och i andra fallet till domstol framgår inte. Det används olika uttryck i punkt 7 resp. 8 rörande vem som får överklaga vilket kan vålla oklarhet i vem som omfattas.

2.12.4 Artikel 11.9

Av artikel 11.9 framgår att man ska vidta lämpliga åtgärder för att förhindra eventuella missmatchningar avseende vissa kostnader för anställda. Det bör förtydligas i den delen som avser skatteavdrag och socialförsäkringsavgifter att det avser lämpliga åtgärder inom ramen för direktivet, dvs. det beskattningsbara resultatet enligt inkomstdeklarationen, och att det inte ska påverka vilka skatteavdrag som ska göras och vilka socialförsäkringsavgifter som ska betalas. Det kan här också noteras att skatteavdrag och socialförsäkringsavgifter kan bli aktuella även för personer som inte har ett formellt anställningsavtal, vilket kan behöva förtydligas med avseende på begreppet "employees".

2.13 Artikel 12

Den genomgående tanken i direktivet är att ett företag under vissa förutsättningar ska kunna välja att enbart ha kontakt med en enda skattemyndighet i någon av EU:s medlemsstater (inlämningsmyndigheten). Direktivet talar om "regler för huvudkontorsbaserad beskattning" som innebär att företaget enbart ska behöva tillämpa beskattningsreglerna i den medlemsstat där huvudkontoret finns. Det finns i dagsläget inget skarpt förslag från kommissionen om hur skatteuppbörden och överföring av skatt mellan staterna är tänkt att fungera. Av denna anledning är svårt att lämna detaljerade synpunkter. Däremot uppkommer det ett antal frågor som Skatteverket vill framhålla.

Artikel 12 innehåller bestämmelser om hur uppbörd av skatt ("collection of tax due") ska gå till när det gäller sådan skatt som beräknats enligt reglerna för huvudkontorsbaserad beskattning och som ska betalas av det fasta driftstället. Företaget ska hos inlämningsmyndigheten reglera skattskyldigheten både vad gäller huvudkontoret och de fasta driftställen som finns i andra medlemsstater. Denna skattemyndighet ska uppbära ("collect") all skatt och därefter överföra de belopp som respektive skattemyndighet i de andra medlemsstaterna har rätt till. Kommissionen ska senare återkomma med bestämmelser hur uppbörden ("collection") och överföringen ("transfer") ska gå till rent praktiskt ("practical arrangements"). Detta kommer att ske genom s.k. genomförandeakter för att säkerställa enhetlighet, se även sidan 12 (p 10).

Direktivet tycks enbart avse den relativt enkla situationen då betalning inflyter till inlämningsmyndigheten på frivillig väg och att kommissionen därför kommer att fylla ut direktivet genom en s.k. genomförandeakt. Kommissionen kan inte genom en genomförandeakt lägga till, ta bort eller ändra något i det grundläggande direktivet utan det handlar enbart om att ange detaljerade regler när det krävs enhetliga villkor i hela EU (t.ex. praktiska verktyg som databaser och överföring av data).

Direktivet tar alltså inte ställning till vilket lands lag som ska tillämpas vare sig vid frivillig inbetalning eller när indrivning och andra borgenärsåtgärder måste vidtas för att betalning ska inflyta. Är det inlämningsmyndigheten eller värdmedlemsstatens myndighet som ska vara behörig att kräva betalning, påföra dröjsmålsränta och andra förseningsavgifter, begära indrivning och verkställighet etc.?

Det måste även klargöras när och hur ett beskattningsbeslut ska vara verkställbart inom EU när det kommit till stånd i enlighet med reglerna om huvudkontorsbaserad beskattning. I vissa rättsordningar måste man invänta laga kraft innan verkställighet kan ske av ett skattebeslut medan man i andra rättsordningar (t.ex. Sverige) tillåter verkställighet redan innan laga kraft.

Kommissionen skriver att de medlemsstater där de fasta driftställena finns fortfarande kommer att ha behörighet vad gäller skattesatser och verkställighet ("enforcement policies"), se sid 4. Någon ändring är alltså inte avsedd, vilket med styrka tyder på att så fort betalning inte sker till inlämningsmyndigheten på frivillig väg så har värdmedlemsstatens myndighet exklusiv behörighet att agera för att utkräva betalning. Detta förefaller även vara en naturlig lösning. Om det rör svenska skatter som ska drivas in efter ett beslut av t.ex. den spanska skattemyndigheten i enlighet med reglerna för huvudkontorsbaserad beskattning måste det vara det svenska Skatteverket som sedan beslutar om beräkning av dröjsmålsränta, eventuella sanktioner, möjligheten att som borgenär meddela anstånd med eller utan avbetalningsplan, att överlämna obetalda skatter för verkställighet och möjligheten att kvitta, allt enligt de nationella reglerna i Sverige. Det förefaller direkt olämpligt att inlämningsmyndigheten skulle kunna ha något inflytande över denna typ av frågor som inte alls handlar om att underlätta företagens deklARATIONER och frivilliga inbetalningar. Detta behöver dock klargöras i direktivet.

Även när det gäller överföring av betalningar som inflyter till inlämningsmyndigheten i rätt tid och på rätt sätt så lär det uppkomma en del problem för svenskt vidkommande. Till exempel torde det inte vara möjligt att använda sig av skattekontot vare sig för att ta emot betalningar från eller överföra betalningar till annan medlemsstat. Skatten torde behöva betalas in till ett särskilt konto hos Skatteverket.

Ett företag ska idag lämna en preliminär skattedeclaration till Skatteverket avseende ett fast driftsställe i Sverige. Skatteverket räknar ut den preliminära skatten och meddelar företaget därefter hur mycket skatt det ska betala varje månad. Om skattebetalaren inte betalar den preliminära debiteringen och det uppstår underskott på skattekontot så finns det utarbetade regler för att minska uppbördsförlusterna. Företaget kan enligt direktivet istället välja att hålla sig till huvudkontorets skattemyndighet och därmed vara skyldig att eventuellt inge motsvarande deklARATIONER och preliminär skatt till denna. Det lär dock vara olika förfaranderegler i olika medlemsstater och det är inte säkert att alla medlemsstater har ett liknande system med preliminär skatt som ska betalas löpande under året vilket kan innebära större risk för uppbördsförluster än idag.

För att en borgenär ska vara behörig att ansöka om konkurs i Sverige krävs att borgenären har en fordran mot gäldenären som är obetald. För skatte- och avgiftsfordringar har behörighetskravet ansetts uppfyllt när Skatteverket har fattat ett beskattningsbeslut. Det gäller även om beslutet har överklagats och är tvistigt. Domstolen kan dock inte utan vidare godta den påstådda fordringen utan konkursdomstolen måste självständigt pröva om och i vad mån det finns en skattefordran. Här kan man förvänta sig stora problem. Om det är t.ex.

en spansk skattemyndighet som enligt spanska skatteregler har beslutat om skatt enligt reglerna för huvudkontorsbaserad beskattning för företagets fasta driftställe i Sverige så kan det bli problematiskt att utröna vad den främmande rättsordningen innebär. Det torde skilja sig mellan EU:s medlemsstater om det är möjligt att ansöka om ett företags försättande i konkurs innan en skattefordran har vunnit laga kraft. Om överklaganden i skattefrågor ska ske i enlighet med respektive medlemsstats förfaranderegler så innefattar detta förmodligen även frågor om t.ex. anstånd med betalning om utgången är tveksam.

Det behöver även klargöras vad som ska gälla om en beslutad och betald skatt ändras på så sätt att skatten sätts ner. Vem ansvarar för att göra en återbetalning till skattebetalaren, medlemsstaten där huvudkontoret finns eller värdmedlemsstaten? Det behöver även klargöras vad som ska gälla avseende valutakurs för de medlemsstater som inte har Euro som valuta.

2.14 Artikel 13

I kommande svensk lagstiftning behöver följande tillgodoses (utöver det som direkt framgår av direktivförslaget och därför behöver införlivas i svensk lagstiftning). Om ett medlemsland begär gemensam revision i Sverige i enlighet med reglerna i rådets direktiv 2011/16/EU så gäller att en aktivitet vid en gemensam revision ska ske i enlighet med lagstiftningen och förfarandekraven i den medlemsstat där aktiviteten äger rum. Om det fasta driftstället inte omfattas av skyldighet att lämna inkomstdeklaration så finns inte någon uppgiftsskyldighet enligt 15- 35 kap. skatteförfarandelagen rörande inkomstbeskattningen. Detta innebär att det är oklart om en gemensam revision (som kan avse kontroll genom föreläggande eller revision) kan ske med stöd av nuvarande regler i skatteförfarandelagen. En gemensam revision ska utföras av två eller flera medlemsstater. För den kontroll som svenska Skatteverket ska göra vid en gemensam revision finns då ingen regel som kan tillämpas, det finns däremot stöd för kontrollen som sker på det andra landets begäran.

2.15 Artikel 14.1.4 i)-iii)

Skatteverket har i dag inte tillgång till kopior av finansiella rapporter för helåret varken för huvudkontoret eller för dess fasta driftställen. I det fall förslaget träder i kraft måste det därför lagstiftas att finansiella rapporter för både huvudkontoret och för respektive fasta driftställen var för sig ska bifogas skattedeklarationen. Härutöver måste skattedeklaration lämnas även för respektive fasta driftställe. Detta för att en korrekt skatteberäkning ska kunna ske för både huvudkontoret och för var och ett av de fasta driftställena, och för att rätt skatt ska kunna fördelas till respektive medlemsstat.

I de uppgifter som hemviststaten ska lämna till värdlandet angående fasta driftställen måste eventuellt organisationsnummer, adress, typ av verksamhet osv framgå för att vi ska kunna identifiera vilket företag som t.ex. ska undantas från deklareringskyldighet, eller registreras här.

Utländska byggbolag kan ha flertalet projekt i Sverige, där alla projekt inte är fasta driftställen. Sverige kan som värdmedlemsland ha en annan uppfattning än företaget avseende vilka projekt som är fasta driftställen och vilka som inte är det. Det måste därför framgå av de deklareringsuppgifter hemviststaten får, och som sedermera även värdmedlemsstaten (Sverige) får, hur resultatet är beräknat utifrån dessa byggprojekt.

2.16 Artikel 18

Artikel 18.1 innebär att mottagen information inte får behandlas och därmed inte heller användas för annan beskattningsåtgärd än vad som framgår av artiklarna 4, 9 och 11 i det föreslagna direktivet. Uppgifterna får inte heller användas för socialförsäkringsavgifter, vilket omfattas av artikel 16.1 andra stycket. Det finns inte heller utrymme att fråga sändande stat om uppgifterna får användas för annat ändamål. En liknande begränsning har inte införts när informationsutbytet har utökats vid ett flertal tidigare tillfällen. Användningen av mottagna uppgifter har alltid reglerats i artikel 16 i handräckningsdirektivet. Det framgår inte av förslaget varför en sådan begränsning införs. För Skatteverket innebär den föreslagna begränsningen ett merarbete (merkostnad) i hanteringen av uppgifterna, eftersom uppgifter med olika användningsbegränsningar behöver särskiljas. Konsekvensen av en snävare användningsbegränsning är också att en uppgift inte kan användas för andra skatter eller för andra skattskyldiga än vad som framgår av artiklarna 4, 9 och 11 i det föreslagna direktivet. Skatteverket anser att om en sådan användningsbegränsning ska övervägas, ska den regleras i artikel 16 i direktiv 2011/16/EU (handräckningsdirektivet).

3 Konsekvenser för Skatteverket

Storföretagsavdelningen ansvarar för fasta driftställen i Sverige samt informationsutbyten och överföring av skatt. Storföretagsavdelningen uppskattar det totala antalet fasta driftställen i Sverige till 1 700 st.

Implementering

Medlemsstaterna ska senast den 31 december 2025 anta och implementera nationella regler för att följa detta direktiv. Nationella regler ska gälla för räkenskapsår som börjar från och med den 1 januari 2026. Tidsramen för implementering är alltför snäv då förslaget innebär ett nytt informationsutbyte samt överföring av skatt.

Det behövs både organisation för informationsutbyte med ansökningar och meddelanden om beslut till kund och till alla övriga medlemsländer. Vidare krävs ny struktur för betalning och indrivning samt nya delar i ink-blanketterna och näringsdelen.

Utredning och ägarregister

Då reglerna är tänkta att förenkla företagens kontakter med skattemyndigheter, men i praktiken endast gör det vad gäller beskattning av näringsverksamhet, finns det risk att företagen är mindre benägna att registrera sig för och deklarerera andra skatteslag.

För att det ska vara möjligt att bedöma huruvida ett företag uppfyller kriterierna för att få tillämpa reglerna krävs ett tillförlitligt ägarregister, där fasta driftställen och bolag världen över ingår, något Skatteverket inte har idag.

Skatteavdrag

Att registrera sig för F-skatt är frivilligt. Om så inte sker kan det finnas situationer när utbetalare till det fasta driftstället ska göra skatteavdrag för ersättning för arbete. Det finns möjlighet att befrias från skatteavdrag om t.ex. verksamheten inte ska beskattas i Sverige. Om vi utgår från att det fasta driftstället är skattskyldigt i Sverige så kan, och kanske också ska, befrielse inte medges. Skatteavdraget är tänkt att avräknas mot den slutliga skatten,

vilket är möjligt när den slutliga skatten beräknas i Sverige frågan är hur det möjliggörs när skatten beräknas och betalas i annat land.

Debiterad preliminärskatt

En annan fråga är hur debiterad preliminärskatt ska hanteras. Om utländska företag som väljer att omfattas av detta direktiv inte har en debiterad preliminärskatt innebär det en skattecredit jämfört med andra företag inklusive fasta driftställen som väljer att inte omfattas. Om debitering ska göras uppkommer även här frågan om hur avräkning mot slutlig skatt ska hanteras.

Detta remissvar har beslutats av generaldirektören Katrin Westling Palm och föredragits av rättsliga experten Patrik Lejon. Vid den slutliga handläggningen har också följande deltagit: överdirektören Fredrik Holmberg, rättschefen Michael Erliksson och enhetschefen Lena Hiort af Ornäs Leijon, sektionschefen Mats Nilsson samt rättsliga experten Anna Broberg.



Katrin Westling Palm

