

Stockholm den 20 december 2023

R-2023/1756

Till Finansdepartementet

Fi2023/02570

Sveriges advokatsamfund har genom remiss den 27 september 2023 beretts tillfälle att yttra sig över Europeiska kommissionens förslag till rådets direktiv om att inrätta ett system där hemviststatens skatteregler tillämpas för mikro-, små och medelstora företag (COM[2023] 528), och ändring av Direktiv 2011/16/EU.

### **Sammanfattande synpunkter**

Advokatsamfundet har, med vissa kommentarer, ingen erinran mot förslaget till system där små och medelstora företag kan tillämpa skattereglerna i sin hemviststat för att beräkna det skattemässiga resultatet hos deras fasta driftställe(n) i andra medlemsstater. Överlag framstår förslaget som positivt för små och medelstora företag vilket, i kombination med att det föreslås frivilligt att tillämpa för berörda företag, utgör grund för Advokatsamfundets positiva inställning till förslaget. De företag som anser att systemet är för komplicerat eller på annat sätt har brister, kan därför välja att inte delta.

### **Bakgrund**

Förslaget är en del av Europeiska kommissionens paket med syfte att underlätta för små och medelstora företag att säkra kassaflödet, förenkla, investera och växa. Medlemsstaternas olika system för företagsbeskattning anses nämligen medföra en betydande grad av komplexitet. Detta medför att företag drabbas av höga kostnader för regelefterlevnad, hinder för gränsöverskridande verksamhet och risker för dubbel- eller



överbeskattning, vilket i sin tur leder till förutsebarhetsproblem och återkommande tidskrävande tvister.

Kommissionen uppskattar att små och medelstora företags kostnader för regelefterlevnad i skattehänseende uppgår till ungefär 2,5 % av omsättningen, vilket är en högre siffra än vad som gäller för större företag med stordriftsfördelar (0,7 % av omsättningen). Om små eller medelstora företag vill verka gränsöverskridande blir de beskattade i värdstaten så fort som deras verksamhet kvalificerar som ett fast driftställe. Detta ger upphov till vissa fasta kostnader som skapar hinder för företagen i fråga att etablera gränsöverskridande verksamheter.

Det föreslagna systemet innebär att ett företag som väljer att delta, kan tillämpa skattereglerna i sin hemviststat för att beräkna det skattemässiga resultatet hos dess fasta driftställe(n) i andra medlemsstater. Det ankommer sedan på den behöriga skattemyndigheten i hemviststaten att allokera det skattemässiga resultatet, applicera den skattesats som gäller i respektive medlemsstat med fasta driftställen och sedan uppbära och utbetala skatten till respektive stat.

Om ett företag uppfyller kriterierna för att delta i systemet ska den behöriga skattemyndigheten i hemviststaten meddela detta till motsvarande myndigheter i den eller de relevanta värdstaterna. De sistnämnda myndigheterna har då möjlighet att ifrågasätta den förstnämnda myndighetens slutsats. Det ansökande företaget kan dock – trots ett sådant ifrågasättande – börja tillämpa systemet.

Ett företag som deltar i systemet gör det under en femårsperiod, förutsatt att det inte blir aktuellt med en uteslutning, dvs. att systemet upphör att gälla, innan dess. En uteslutning börjar gälla från och med nästföljande räkenskapsår och kan ske i två typer av fall. Den första är om företaget flyttar ut sin skatterättsliga hemvist ur den ursprungliga medlemsstaten. Den andra är att den sammanlagda omsättningen hos företags fasta driftställe(n) under två räkenskapsår överstiger eller motsvarar tre gånger omsättningen hos företaget i hemviststaten.

Det är vidare möjligt för ett företag som deltar i systemet att förnya deltagandet efter att den ursprungliga femårsperioden har löpt ut. En sådan avsikt ska meddelas den behöriga skattemyndigheten i hemviststaten senast sex månader innan den ursprungliga femårsperioden löper ut. Förnyelse ska dock nekas om den sammanlagda



omsättningen hos de fasta driftsställena under två separata räkenskapsår överstiger dubbla omsättningen hos företaget i värdstaten. Dessutom ska en förnyelse nekas om företaget har startat ett dotterföretag inom eller utanför EU. Slutligen ska förnyelse inte ske om företaget under två på varandra följande år inte har omfattats av definitionen av mikro-, litet eller medelstort företag.

### **Synpunkter på förslaget**

#### *Begreppet fast driftställe*

Med "fast driftställe" avses enligt förslaget en stadigvarande plats för affärsverksamhet belägen i en annan medlemsstat, såsom detta definieras i den tillämpliga bilaterala konventionen om undvikande av dubbelbeskattning eller, om en sådan definition saknas, i nationell rätt. Denna definition medför att innebörden av fast driftställe kan skifta från fall till fall beroende på de bilaterala avtalen, eller avsaknaden av sådana, mellan värd- och hemviststaten. Det kan därför uppstå situationer där ett företag med en viss hemviststat får inkludera ett fast driftställe i en värdstat men inte i en annan, trots att verksamheterna i båda värdstaterna är nästintill identiska.

Problem kan emellertid uppstå även för det fall det rör sig om samma definition av fast driftställe i exempelvis ett bilateralt avtal. Parterna, tillika medlemsstaterna, kan nämligen ha olika syn på om ett företags verksamhet i värdstaten kvalificerar som ett fast driftställe. Denna problematik är dock inte unik för förslaget, utan är en risk även i andra fall. Risken i fråga kan dock i förslagets fall komma att undergräva möjligheterna för systemet att verka effektivt.

Förslaget innehåller också bestämmelser om att en värdstat kan meddela den behöriga skattemyndigheten i hemviststaten om de anser att en verksamhet är att kvalificera som ett fast driftställe. Som förslaget får förstås är det då upp till skattemyndigheten i hemviststaten att bedöma, och sedan informera motsvarande myndighet i värdstaten, huruvida ett fast driftställe föreligger och som därmed omfattas av systemet. I det avseendet kan det således uppstå en diskrepans mellan värdstaten och hemvistlandet, vars lösning riskerar dra ut på tiden, vilket i sig kan medföra en besvärande osäkerhet för den skattskyldige ifråga.



### *Termen "fiscal year"*

I förslaget, som är skrivet på engelska, förekommer termen "fiscal year" på flera ställen. Problemet är att denna term, beroende på sammanhang, kan översättas till antingen räkenskapsår eller beskattningsår på svenska. Detta kan ha betydelse för tolkningen och tillämpningen av reglerna i förslaget och därmed även graden av harmonisering och förenkling för företagen.

I exempelvis svensk rätt är definitionen av begreppet beskattningsår något som materiellt bestäms av skatteregler, medan begreppet räkenskapsår primärt definieras utanför skattereglerna. Om "fiscal year" är en referens till beskattningsår ska dess innebörd således bestämmas enligt svenska skatteregler om hemviststaten är Sverige, medan detsamma inte nödvändigtvis gäller om det är en referens till räkenskapsår.

Eftersom begreppet räkenskapsår inte har en harmoniserad definition kan dess innebörd komma att variera från medlemsstat till medlemsstat. I dessa avseenden reser förslaget vissa frågor om hur olikheterna ska hanteras materiellt, samt i vilken utsträckning det ankommer på den behöriga skattemyndigheten i hemviststaten att fatta beslut härom. Advokatsamfundet anser att avsaknaden av en harmoniserad definition leder till påtagliga förutsebarhetsbrister för de skattskyldiga och efterlyser därför ett förtydligande om vad som ska avses med "fiscal year".

### *Registreringens förnyelse och upphörande*

En typ av fall där ett företags deltagande i systemet kan upphöra innan femårsperioden har gått ut är om ett dotterföretag ("subsidiary") etableras, oavsett om det är inom eller utanför EU. Denna konsekvens är enligt Advokatsamfundets uppfattning oproportionerlig och dessutom problematisk av flera skäl. För det första är det inte uppenbart varför etablerandet av ett enstaka dotterföretag utesluter ett företags behov av fortsatt tillgång till systemets förenklingsregler. Som exempel kan etablerandet av ett dotterföretag i vissa fall endast syfta till att följa lokala regelverk i exempelvis tredje land. För det andra är det som utgångspunkt inte helt givet vad som konstituerar ett dotterföretag i förslagets mening.

Uteslutningsgrunden verkar vidare inte helt konsekvent med de krav som ställs för deltagande i systemet till att börja med. Ett av kraven för deltagande är nämligen att företaget verkar i *andra medlemsstater* uteslutande genom ett eller flera fasta



driftställen. Det synes därmed vara möjligt att välja att delta i systemet även om man har dotterföretag *i tredje land*. Om ett sådant däremot etableras under tiden ett företag deltar i systemet, så utesluts företaget från och med nästföljande räkenskapsår. Därefter synes det återigen vara fullt möjligt för ett sådant företag att i vissa fall kunna välja att delta igen.

Förslaget anger vidare att ett företag som önskar delta i systemet ska meddela detta till den behöriga skattemyndigheten i hemviststaten. Det är dessutom samma myndighet som ska pröva om ett företag vill förnya sitt deltagande. Däremot framgår det inte uttryckligen vem som ska pröva huruvida ett företag ska uteslutas ur systemet. Det faktum att det anges att den behöriga skattemyndigheten i hemviststaten ska meddela värdstaterna om att en uteslutning har skett antyder emellertid att det ankommer på nämnda myndighet att också pröva frågan om uteslutning till att börja med. Advokatsamfundets uppfattning är dock att detta bör tydliggöras ytterligare, så att det säkerställs att företag inte riskerar att behöva värja sig mot uteslutningsprövningar från både hemviststaten och en eller flera värdstater.

Det ska slutligen nämnas att en värdstat som anser att ett företags verksamhet i landet kvalificerar som ett fast driftställe, har en möjlighet att meddela detta till den behöriga skattemyndigheten i företagets hemviststat. På grundval av denna information ankommer det sedan på nämnda skattemyndighet att informera den behöriga skattemyndigheten i värdstaten huruvida verksamheten ingår i systemet eller inte. Detta förfarande innehåller emellertid en potentiell rättssäkerhetsbrist i det avseendet att det inte framgår huruvida företaget har möjlighet att yttra sig över, invända mot eller överklaga ett beslut att en verksamhet anses utgöra ett fast driftställe på grund av en värdstats meddelande härom.

#### *Omsättningsspärrarna*

Systemet innehåller tre spärrar som avser relationen mellan företagets omsättning i hemviststaten och dess fasta driftställe(n). Den första spärren är att ett företag inte kan välja att delta i systemet om den samlade omsättningen från dess fasta driftställe(n) är lika stor eller mer än dubbelt så stor som i hemviststaten. Den andra är att ett företag från och med nästföljande räkenskapsår utesluts ur systemet om den samlade omsättningen hos dess fasta driftställe(n) överstiger tre gånger omsättningen hos företaget i hemviststaten. Slutligen finns en spärr om att ett företag förlorar möjligheten



att förnya deltagandet i systemet efter femårsperiodens utgång om den samlade omsättningen för företagets fasta driftsställe(n) under två separata räkenskapsår över en femårsperiod, överstiger eller motsvarar dubbla företagets omsättning i hemviststaten.

Advokatsamfundets gemensamma erinran avseende dessa omsättningsspärrar är att det kan tänkas förekomma fall där det av olika skäl dröjer innan räkenskapsårets resultat är fastställt. Detta kan särskilt tänkas aktualiseras då ett företag har fasta driftställen i många olika medlemsstater med olika långa fastställandetider. Givet detta kan ett företag inleda deltagandet i nästa räkenskapsår eller femårsperiod i systemet, för att sedan få beskedet att företaget är uteslutet eller att en förnyelse inte skulle ha skett. Det finns därmed risk för förutsebarhetsbrister för företagen, vilka talar för att det bör övervägas att i förslaget införa någon slags tröghetsregel. En sådan skulle exempelvis kunna fungera på så sätt att företag under en viss period kan utgå ifrån att de inte utesluts ur systemet eller att deras förnyelse godtas, förutsatt att de övriga relevanta kraven är uppfyllda. Eventuella fördröjningar bör i vart fall inte drabba företagen i alltför stor utsträckning.

Utöver detta är det Advokatsamfundets uppfattning att omsättningsspärren som utesluter ett företag från möjlighet till förnyelse är för ogenerös gentemot företagen. I nuläget räcker det att företagets sammanlagda omsättning i värdstaten eller värdstaterna överstiger dubbla omsättningen i hemviststaten under enbart två separata räkenskapsår under en femårsperiod. Det innebär att företag inte kommer att kunna förnya sitt deltagande trots att de inte överstigit omsättningsspärren under en majoritet (tre) av de fem åren. Inte heller tillåter artikelns nuvarande utformning att hänsyn tas till situationer där omsättningen varit låg under de övriga åren, t.ex. om omsättningen i värdstaten eller värdstaterna under år tre, fyra och fem avsevärt har understigit omsättningen i hemviststaten. Advokatsamfundet förordar därför att förslaget utformas så att större hänsyn kan tas till den typen av företag vars omsättning varierar från ett år till ett annat.

#### *Sanktioner, säkerställandet av regelefterlevnad och skyldigheten att betala*

Av förslaget framgår att om inte annat anges, så ska bestämmelserna inte påverka nationella regler om inhemsk skatterevision, rättsmedel och förfarande.

Bestämmelserna ska inte heller inverka på de tvistlösningsmekanismer som finns inom



EU eller som följer av ett tillämpligt dubbelbeskattningsavtal. Detta innebär – tillsammans med förslaget avsaknad av bestämmelser om skatteundvikande av skatteundandragande – att det är upp till de enskilda medlemsstaternas nationella rättsordningar att beivra sådana förfaranden. Att så är fallet antyds också av att det i förslaget finansieringsöversikt anges att det är upp till medlemsstaterna att använda sina respektive skattesanktionsregelverk för att säkerställa regelefterlevnad och beivra otillåtna skatteupplägg.

Förslaget avsaknad av harmonisering i dessa delar leder till förutsebarhetsbrister för de skattskyldiga om från vem och varifrån betalningsanspråk och sanktioner kan komma. Förslaget utesluter nämligen inte att hemviststaten, värdstaten eller både och kan besluta om sanktioner eller andra påföljder. Det kan exempelvis röra sig om påståenden om utelämnande av uppgifter eller lämnande av oriktiga uppgifter som skulle ha medfört ett felaktigt skattemässigt resultat. Även för det fall det bara är hemviststaten som ska hantera sådana frågor, är det oklart om och i så fall hur eventuella sanktionsavgifter ska fördelas till en eller flera värdstater på samma sätt som det skattemässiga resultatet och själva skatten.

Avsaknaden av harmonisering av rättsmedel och förfarande gör det dessutom oklart vad som gäller med anspråk om icke fullgjord betalning gentemot den skattskyldiga, t.ex. på grund av insolvens. Man kan också fråga sig om det i något fall kan bli aktuellt att hemviststaten, som ju är ansvarig för uppbörden, kan bli skyldig att täcka eventuella brister. För det fall frågor om betalningsskyldighetens uppkomst och fullgörande faller under hemviststatens skatteregler tycks anspråk från värdstaten eller värdstaterna vara uteslutna. Om det däremot är att anse som förfarandefrågor kan det på grund av avsaknaden av harmonisering av dessa inte uteslutas att både värd- och hemviststaterna tillämpar nationella regler för att utkräva skatt. Ett företag kan alltså tänkas få anspråk riktade mot sig från flera olika myndigheter i flera olika medlemsstater. Dessutom kan man tänka sig att det skiftar från medlemsstat till medlemsstat om frågor om betalningsskyldighet är materiella skatteregler eller förfaranderegler.

Givet dessa oklarheter är det Advokatsamfundets uppfattning att frågorna om sanktioner, påföljder, ”anti-avoidance” samt betalningsskyldighetens uppkomst och fullgörande behöver regleras tydligare i förslaget. Annars finns det en påtaglig risk för



att olika medlemsstater på ett oförutsebart sätt gör olika bedömningar till men för svenska skattesubjekt och skattebetalare.

#### *Risken för "forum shopping"*

Förslaget innebär som nämnts att de företag som väljer att delta ska tillämpa hemviststatens skatteregler för att fastställa det skattemässiga resultatet hos dess fasta driftställe(n). Det finns dock ingen bestämmelse i förslaget som förhindrar en medlemsstat från att tillskapa materiella skatteregler som är särskilt gynnsamma skatteregler i syfte att locka till sig små och medelstora företag. Förvisso utesluts ett företag ur systemet om det byter hemviststat, men det förhindrar inte att företaget därefter väljer att delta i systemet i sin nya hemviststat. Enligt Advokatsamfundets bedömning synes det därför inte finnas tillräcklig reglering i förslaget för att förhindra s.k. "forum shopping", varigenom företag etablerar sig i de länder med mest gynnsamma skatteregler.

#### *Subsidiaritets- och proportionalitetsprinciperna*

De centrala EU-rättsliga subsidiaritets- och proportionalitetsprinciperna balanserar i allt väsentligt kompetens- och maktfördelningen mellan unionen och dess medlemsstater. Det är således fråga om fundamentala och betydelsefulla demokratiska normer. Mot bakgrund av detta, och då aktuellt förslag får anses utgöra en reglering som ger skattskyldiga rättigheter, anser Advokatsamfundet att frågan om hur förslaget förhåller sig till nämnda principer främst bör kommenteras och avgöras av medlemsstaterna och relevanta EU-institutioner. Advokatsamfundet noterar samtidigt att regeringen och kommissionen har kommit till rakt motsatta slutsatser om hur förslaget förhåller sig till nämnda principer, och att frågan därför synes förtjäna särskild uppmärksamhet i syfte att säkerställa att de grundläggande principerna beaktas fullt ut.

SVERIGES ADVOKATSAMFUND

Mia Edwall Insulander