Stockholms universitet

2026-10-01 Dnr SU FV-2410-26

Juridiska fakultetskansliet Finansdepartementet

Remiss av Europeiska kommissionens förslag till rådets direktiv om ändring av direktiv 2003/49/EG, 2009/133/EG, 2011/96/EU, (EU) 2016/1164, (EU) 2017/1852, (EU) 2025/50 gällande förenkling av unionens ramverk för direkt skatt och stödjande av EU:s tillväxt och konkurrenskraft

Bakgrund och huvudsakliga förslag

Omnibusförslaget syftar till att förenkla och effektivisera EU regelverk för företagsbeskattning samt minska företagens administrativa kostnader. Det övergripande syftet är förståeligt. Det nuvarande regelverket har vuxit fram genom olika direktiv som har antagits vid olika tidpunkter och utifrån delvis olika utgångspunkter, utan ett enhetligt och övergripande perspektiv. Om ett europeiskt regelverk för företagsbeskattning hade utformats från grunden hade det sannolikt inte fått den utformning som det har i dag. De tidiga direktiven från 1990-talet, de successiva ändringarna av DAC (rådets direktiv 2011/16/EU, i dess ändrade lydelse; ”DAC”), införandet av ATAD (rådets direktiv (EU) 2016/1164, i dess ändrade lydelse; ”ATAD”) och det senare införandet av GloBE-direktivet (rådets direktiv (EU) 2022/2523; ”GloBE-direktivet”) har tillkommit under olika perioder och med olika syften. En förenkling och effektivisering av regelverket för företagsbeskattning är därför välkommen. Förslaget syftar även till att stärka EU:s konkurrenskraft på skatteområdet. Detta syfte framstår som allt viktigare mot bakgrund av de globala handelsspänningarna och den lägre innovationsnivå som har konstaterats inom EU jämfört med andra delar av världen.

Vissa av de föreslagna ändringarna går emellertid längre än vad som kan betraktas som förenklingar och skulle få materiella konsekvenser för fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna. Mot denna bakgrund anser Juridiska fakultetsnämnden att dessa olika typer av ändringar borde behandlas i två separata direktivförslag. Kommissionen skulle i ett första steg kunna fokusera på förenklingar, innan mer långtgående åtgärder, såsom ändringar av källskatter eller införandet av ett FoU-avdrag, övervägs.

Mot bakgrund av Omnibusförslagets breda omfattning lämnar Juridiska fakultetsnämnden synpunkter endast på vissa av förslagen.

Ändringar av ATAD

Juridiska fakultetsnämnden ser positivt på att Omnibusförslaget syftar till att förenkla skatteflyktsdirektivet ATAD genom att minska antalet valmöjligheter som står till

medlemsstaternas förfogande. Det nuvarande regelverket ger medlemsstaterna möjlighet att välja mellan olika modeller på flera områden, vilket har lett till betydande skillnader i den nationella implementeringen. En minskad valfrihet kan därför bidra till ett mer enhetligt EU-regelverk och göra reglerna lättare att tillämpa för företag som bedriver verksamhet i flera medlemsstater. Detta gäller särskilt ränteavdragsbegränsningsregeln (se artikel 4 ATAD). En mer enhetlig reglering, bland annat genom ett gemensamt tröskelbelopp om 3 miljoner euro och en mer enhetlig EBITDA-regel, kan minska skillnaderna mellan medlemsstaternas regelverk och öka förutsebarheten.

Förslaget att begränsa ränteavdragsbegränsningsregelns tillämpningsområde genom att undanta lånefinansiering från tredje part kan bidra till minskade administrativa kostnader och stimulera risktagande. Förslaget undanröjer emellertid inte den skattemässiga asymmetrin mellan lånat respektive eget kapital och innebär indirekt ett slags presumtion för skatteundandragande när det gäller koncernintern finansiering. En fördel med den nuvarande regeln är just att den är neutral i förhållande till olika former av finansiering, oavsett om finansieringen sker genom tredje part eller inom en koncern, och oavsett om långivaren är hemmahörande i samma eller en annan jurisdiktion. Den inneboende skattemässiga fördelen för lånefinansiering framför eget kapital talar enligt fakultetsnämnden för att behålla regeln i dess nuvarande utformning, möjligen i en mer generös version som omfattar samtliga skattskyldiga och samtliga former av lånefinansiering.

De föreslagna ändringarna av CFC-reglerna, genom införandet av en gemensam modell, är också välkomna (se artiklarna 7 och 8 ATAD). Det föreslagna undantaget för små och medelstora företag från CFC-reglernas tillämpning förefaller däremot vara alltför långtgående och riskerar att motverka syftet med CFC-reglerna, särskilt eftersom den stora majoriteten av företag inom EU är små och medelstora företag.

Om en multinationell koncern redan omfattas av minimiskattereglerna kan en samtidig tillämpning av ytterligare regler mot skatteundandragande leda till en onödig överlappning av regelverken. Det föreslagna undantaget från CFC-reglernas tillämpning framstår därför som motiverat. Om en koncern redan omfattas av minimiskattereglerna kan den ytterligare tillämpningen av CFC-reglerna endast ge ett begränsat ytterligare skydd mot lågbeskattade inkomster. Samtidigt får detta konsekvenser för fördelningen av beskattningsrätt och skatteintäkter mellan medlemsstaterna, eftersom CFC-reglerna och GloBE-reglerna inte nödvändigtvis leder till beskattning i samma medlemsstat (se artiklarna 7 och 8 ATAD; se även artiklarna 5-11 GloBE-direktivet).

Det föreslagna utvidgandet av GAAR till att även omfatta GloBE-reglerna bör enligt fakultetsnämnden analyseras noga. Även om syftet att säkerställa en enhetlig tillämpning av den allmänna skatteflyktsregeln kan vara förståeligt, är det inte självklart att GAAR:en bör tillämpas på GloBE-reglerna. GloBE-reglerna fyller redan en funktion mot skatteundandragande genom att föreskriva en tilläggsskatt när den effektiva skattesatsen understiger 15 procent. Reglerna innehåller dessutom särskilda mekanismer som syftar till att motverka skatteplanering i detta regelverk. Det kan mot denna bakgrund ifrågasättas om det förhållandet att ett arrangemang inte medför någon tilläggsskatt ändå skulle kunna anses icke genuint enligt GAAR:en och utlösa tillämpningen av skatteflyktsregeln, eller om det faktum att en koncern omfattas av GloBE-reglerna borde utesluta tillämpningen av GAAR:en. Det finns även en risk för att medlemsstaterna tillämpar GAAR:en på olika sätt, vilket kan leda till olika tolkningar inom EU. Om syftet med Omnibusförslaget är att förenkla regelverket skulle en tillämpning av GloBE-reglerna utan ytterligare tillämpning

av GAAR:en enligt ATAD bidra till att uppnå detta syfte. Fakultetsnämnden förordar därför en försiktig analys av förslaget att utvidga GAAR till GloBE-reglerna.

Avskaffande av ägartrösklar

Ett avskaffande av kraven på minsta ägarandel enligt moder- och dotterbolagsdirektivet (rådets direktiv 2011/96/EU; ”moder- och dotterbolagsdirektivet”) och ränte- och royaltydirektivet (rådets direktiv 2003/49/EG; ”ränte- och royaltydirektivet”) skulle förenkla förutsättningarna för att tillämpa de EU-rättsliga undantagen från källskatt. För skattskyldiga kan de nuvarande kraven på ägarandel medföra administrativa kostnader och osäkerhet, särskilt när ägarandelar förändras över tid eller när flera företag ingår i en finansierings- eller investeringsstruktur. Åtgärden kan även underlätta gränsöverskridande investeringar och finansiering på den inre marknaden. Det skulle särskilt bli enklare för företag att strukturera investeringar inom EU utan att behöva bedöma om det relevanta kravet på minsta ägarandel är uppfyllt (artiklarna 2 och 3 moder- och dotterbolagsdirektivet; artikel 3 ränte- och royaltydirektivet).

Ett avskaffande av ägartrösklarna går emellertid längre än vad som kan betraktas som en förenkling. Det skulle begränsa medlemsstaternas möjligheter att ta ut källskatt på vissa gränsöverskridande betalningar. Effekten är särskilt betydelsefull när det gäller portföljutdelningar. Medlemsstater som i dag tar ut källskatt på sådana utdelningar skulle i de aktuella gränsöverskridande situationerna inom EU förlora möjligheten att göra detta. Att reglerna även utvidgas till pensionsinstitut skulle kunna förstärka denna effekt. Effekten är sannolikt mindre betydande när det gäller utgående ränte- och royaltybetalningar, eftersom sådana betalningar redan i stor utsträckning omfattas av lägre källskatt enligt nationell lagstiftning och skatteavtal.

Slutligen kan det konstateras att medlemsstaterna, till följd av demografiska förändringar och teknisk utveckling, särskilt den snabba utvecklingen av AI, i framtiden kan komma att få minskade skatteintäkter från arbetsinkomster. Medlemsstaternas skatteintäkter kan därför i allt högre grad komma att vara beroende av beskattningen av företagsvinster och kapitalinkomster. Denna utveckling bör beaktas noggrant innan möjligheten till källstatsbeskattning av kapitalinkomster begränsas ytterligare.

Avdrag för forskning och utveckling (FoU)

Införandet av ett minimiavdrag för forskning och utveckling utgör en materiell skatterättslig åtgärd snarare än en ren förenkling av regelverket. Åtgärden innebär inte någon harmonisering av den skattemässiga behandlingen av FoU-utgifter generellt, utan omfattar endast kapitalutgifter avseende materiella tillgångar. Den huvudsakliga effekten är att tidigarelägga det avdrag som annars skulle ha medgetts genom skattemässiga avskrivningar. Förslaget skulle innebära att medlemsstaterna måste medge omedelbart avdrag för kvalificerade kapitalutgifter avseende anläggningar, maskiner och andra materiella tillgångar som används direkt i FoU-verksamhet eller för att stödja FoU-anläggningar (se artiklarna 3a - 3c ATAD, såsom föreslagna). Utgifter för personal, uppdragsforskning, programvara, immateriella rättigheter och andra former av FoU-utgifter omfattas inte av det föreslagna EU-gemensamma avdraget. Företagen skulle kunna göra avdraget det beskattningsår då utgiften uppkommer eller under något av de följande fyra beskattningsåren. Kommissionen bedömer att en gemensam miniminivå skulle minska skillnaderna mellan medlemsstaterna när det gäller skatteincitament för FoU.

Juridiska fakultetsnämnden anser att förslagets tillämpningsområde är snävt. Att det är fråga om en miniminivå innebär emellertid att medlemsstaterna även fortsättningsvis kan föra en mer ambitiös FoU-politik. Fakultetsnämnden motsätter sig inte förslaget men är inte övertygad om att det är förenligt med subsidiaritetsprincipen. Fakultetsnämnden menar i och för sig inte att förslaget nödvändigtvis strider mot subsidiaritetsprincipen, utan anser endast att frågan kan behöva motiveras bättre utifrån denna princip. Detta hänger samman med att behovet av FoU-incitament inte är ett absolut behov, utan snarare ett relativt behov vars betydelse beror på andra faktorer som är specifika för respektive medlemsstat. Sådana faktorer är exempelvis bolagsskattesatsen, vilka utgifter som är avdragsgilla, förekomsten av ett patentboxsystem med lägre beskattning av inkomster kopplade till immateriella rättigheter, kostnaden för att anställa arbetskraft, samt förekomsten av incitament inom ramen för socialavgifter och den personliga inkomstbeskattningen. Behovet av FoU-incitament kommer därför sannolikt att variera mellan medlemsstaterna. Å andra sidan talar EU:s försämrade konkurrenskraft för att stärka detta område. Detta skulle kunna ske genom FoU-incitament som på längre sikt kan bidra till innovation, sysselsättning och ekonomisk tillväxt inom EU. Det finns således argument som talar för att den föreslagna åtgärden är förenlig med subsidiaritetsprincipen. Fakultetsnämnden anser att denna fråga bör analyseras närmare innan det slutliga direktivförslaget läggs fram.

Även situationen för företag som redovisar skattemässiga underskott bör beaktas. Avdraget görs från den beskattningsbara inkomsten och är inte utformat som en återbetalningsbar skattereduktion (se artikel 3a.1 ATAD, såsom föreslagen). Om ett företag inte har tillräckliga beskattningsbara vinster medför det omedelbara avdraget därför inte nödvändigtvis någon omedelbar cash-flow effekt. Möjligheten att utnyttja avdraget under något av de följande fyra beskattningsåren ger viss flexibilitet, men det praktiska värdet av avdraget kommer alltjämt att bero på de nationella reglerna för underskottsavdrag. Detta är särskilt relevant för företag som gör betydande FoU-investeringar innan verksamheten blir lönsam. Förslaget kan därmed skapa skillnader mellan företag som bedriver mer eller mindre kapitalintensiv verksamhet, företag som tar större eller mindre risker samt medlemsstater som tillämpar olika regler för skattemässiga underskott.

Tvistlösningsdirektivet

De föreslagna ändringarna av tvistlösningsdirektivet (rådets direktiv (EU) 2017/1852; tvistlösningsdirektivet) syftar i huvudsak till att hantera praktiska problem som har identifierats sedan direktivet började tillämpas. Juridiska fakultetsnämnden välkomnar de föreslagna förbättringarna. Tvistlösningsdirektivet har nu varit i kraft i snart tio år och används tyvärr inte i tillräcklig utsträckning. Statistik visar att företagen fortfarande i stor utsträckning föredrar skiljemannakonventionen, trots att denna konvention medger en lägre skyddsnivå. Tillgången till de tvistlösningsmekanismer som tillhandahålls genom direktivet bör därför underlättas för att främja användningen av dessa. Ett förtydligande av begreppet ”berörd person” (artikel 2.1 d), införandet av en 30-dagarsfrist för ingivande av klagomål i fall som omfattar flera berörda personer (artikel 3), möjligheten att avhjälpa processuella brister (artikel 5) samt tidigare tillgång till skiljemannaförfarandet (artikel 4.3) kan samtliga bidra till att göra tvistlösningsmekanismen mer effektiv.

De föreslagna reglerna om avvisning av klagomål är också betydelsefulla (artikel 5). Förslaget innebär att vissa processuella brister kan leda till att ett klagomål avvisas, men samtidigt att den skattskyldige ska ges möjlighet att avhjälpa bristerna inom 30 dagar och att klagomålet ska kunna ges in på nytt inom de tillämpliga tidsfristerna. Detta är en välkommen förändring.

Även förslaget att låta skattskyldiga gå vidare till skiljemannaförfarandet utan att behöva invänta utgången av den fulla tvååriga perioden för ömsesidig överenskommelse, när de behöriga myndigheterna redan har konstaterat att en överenskommelse inte kan nås, är av betydelse (artikel 4.3). En tidigare tillgång till skiljemannaförfarandet kan öka effektiviteten i tvistlösningsmekanismen utan att inskränka medlemsstaternas möjlighet att göra en fullständig prövning av en ansökan om undanröjande av dubbelbeskattning.

Ändringarna avseende den alternativa tvistlösningskommissionen förtjänar också att uppmärksammas. Förslaget skulle uttryckligen möjliggöra att en sådan kommission inrättas inte bara för att avgöra den materiella frågan utan även för att pröva om ett ärende ska tas upp till prövning. Detta är ett välkommet tillägg som skulle kunna bidra till en gemensam förståelse av de omständigheter som kan hindra tillgången till förfarandet för ömsesidig överenskommelse. Detta var också ett syfte med den reviderade uppförandekoden för skiljemannakonventionen (se COM/2009/0472 final), även om uppförandekoden endast hade begränsad framgång i detta avseende.

Remissvaret har på fakultetsnämndens uppdrag beslutats av dekanus, professor Pernilla Leviner. Yttrandet har beretts av professor Jérôme Monsenego. Föredragande har varit utredare Karolina Alveryd. Yttrandet har expedierats av Juridiska fakultetskansliet.

Pernilla Leviner

Karolina Alveryd