



## Direktiv om att inrätta ett system där hemviststatens skatteregler tillämpas för mikroföretag samt små och medelstora företag

---

Finansdepartementet

2023-10-10

### Dokumentbeteckning

COM(2023) 528

Förslag till RÅDETS DIREKTIV om att inrätta ett system där hemviststatens skatteregler tillämpas för mikroföretag samt små och medelstora företag, och ändring av Direktiv 2011/16/EU

### Sammanfattning

Europeiska kommissionen har den 13 september 2023 presenterat ett förslag till direktiv om ett system där hemviststatens skatteregler tillämpas för mikroföretag samt små och medelstora företag (Head Office Taxation System, HOTS). Syftet med förslaget är att underlätta för dessa företag att bedriva verksamhet i mer än en medlemsstat genom att undanröja behovet av att sätta sig in i olika länders skatteregler. Enligt förslaget ska berörda företag kunna välja om ett fast driftställe i en annan medlemsstat ska beskattas enligt skattereglerna i den stat där företaget hör hemma eller enligt reglerna i den stat där driftstället är beläget. Företag som väljer att tillämpa skattereglerna i sin hemviststat för det fasta driftstället ska ansöka om det hos skattemyndigheten i hemviststaten. Om ansökan godkänns ska företaget under fem år bara lämna en årlig inkomstdeklaration för hela företaget och bara behöva ha kontakt med skattemyndigheten i hemviststaten. I deklarationen ska resultatet för det fasta driftstället anges, beräknat enligt skattereglerna i hemviststaten. Skatten på driftställets resultat ska dock tas ut med den skattesats som gäller i den stat där det fasta driftstället är beläget. Skattemyndigheten i hemviststaten sköter kontakterna med skattemyndigheten i den stat där det fasta driftstället är beläget. Skatten ska föras över av skattemyndigheten i hemviststaten till den stat där det fasta

driftstället är beläget. Reglerna föreslås vara införda i medlemsstaterna den 31 december 2025 och tillämpas från den 1 januari 2026.

2023/24:FPM8

Regeringen är efter en samlad bedömning negativ till förslaget och anser att det har tydliga brister i träffsäkerhet och proportionalitet utifrån det angivna syftet. Regeringen anser att företag som bedriver verksamhet i Sverige bör beskattas enligt samma skatteregler, oavsett var företagen har skatterättslig hemvist. Vidare synes den potentiella förenklingen för företagen vara överskattad och den ökade administrativa komplexiteten vara underskattad. Sammantaget bedömer regeringen att förslaget inte är en lämplig åtgärd sett till dess syfte och att det inte är förenligt med proportionalitetsprincipen.

## 1 Förslaget

### 1.1 Ärendets bakgrund

Förslaget är i linje med Europeiska kommissionens uttalade ambition att förbättra förutsättningarna för mikroföretag samt små och medelstora företag (SMF). Målsättningen kommer bland annat till uttryck i kommissionens SMF-strategi från 2020 där det anges att åtgärderna kan sorteras in under tre övergripande punkter:

- Kapacitetsuppbyggnad och stöd i omställningen till hållbarhet och digitalisering.
- Minskad regelbörda och förbättrat marknadstillträde.
- Förbättrad tillgång till finansiering.

Kommissionens ordförande Ursula von der Leyen uppgav i september 2022 att ett förbättringspaket för SMF skulle presenteras, vilket detta förslag nu är en del av. I övrigt består paketet av nya regler för att motverka sena betalningar i kommersiella transaktioner och ett flertal andra åtgärder med syfte att förbättra villkoren för SMF.

### 1.2 Förslagets innehåll

Direktivförslaget syftar till att förenkla beskattningen av mikroföretag samt små och medelstora företag (SMF). Med SMF avses företag som på balansdagen inte överskrider gränsvärdena i åtminstone två av följande tre kriterier: a) 20 miljoner EUR i balansomslutning, b) 40 miljoner EUR i omsättning, och c) 250 anställda i genomsnitt under räkenskapsåret.

Förslaget innehåller bestämmelser om ett "Head Office Taxation System" (HOTS) för SMF. Tanken är att SMF som etablerar sig i andra medlemsstater ska kunna göra det men fortsätta att ha kontakt bara med en skattemyndighet, den i hemviststaten. Ett fristående SMF som bedriver verksamhet i en annan medlemsstat genom ett fast driftställe ska kunna välja att beräkna sitt beskattningsunderlag för hela företaget genom att bara

tillämpa beskattningsreglerna i hemviststaten. Även skatteunderlaget i det fasta driftstället ska således beräknas med tillämpning av hemviststatens regler. På det underlaget ska dock den skattesats tillämpas som gäller i den stat där det fasta driftstället är beläget.

Som förutsättning gäller att företaget har varit ett SMF och varit skattskyldigt i hemviststaten under de senaste två beskattningsåren. Vidare får inte omsättningen i företagets fasta driftställen i andra medlemsstater ha överstigit den dubbla omsättning som företaget haft i hemviststaten under de två senaste beskattningsåren.

Enligt förslaget ska företaget senast tre månader innan det beskattningsår när reglerna ska börja gälla, ansöka hos skattemyndigheten i hemviststaten om att tillämpa regelverket. Myndigheten ska inom två månader fatta beslut om förutsättningarna är uppfyllda eller inte. Myndigheten ska, om förutsättningarna är uppfyllda, inom samma tid informera skattemyndigheten i den medlemsstat där det fasta driftstället är beläget om att reglerna ska tillämpas och att skatteunderlaget för det fasta driftstället därför kommer att beräknas i hemviststaten. Skattemyndigheten i den stat där det fasta driftstället är beläget ska i sin tur informera om vilken skattesats som ska användas.

Företaget ska tillämpa reglerna under fem beskattningsår. Om företaget vill fortsätta att beräkna det skattemässiga resultatet för sina fasta driftställen enligt hemviststatens regler måste det ansöka om förlängning senast 6 månader innan femårsperioden går ut. Skattemyndigheten ska fatta beslut om en förlängning och meddela beslutet till företaget och till skattemyndigheten i den stat där det fasta driftstället är beläget. Förlängning ska inte medges om omsättningen i företagets fasta driftställen under två år av de fem som reglerna har tillämpats, har överstigit ett belopp som motsvarar den dubbla omsättningen från verksamheten i hemviststaten. Förlängning ska inte heller medges om företaget inte uppfyllt kriterierna för att vara ett SMF under två på varandra följande år eller om företaget har bildat ett eller flera dotterföretag. Under vissa förutsättningar ska reglerna upphöra i förtid och därmed sluta tillämpas före femårsperiodens utgång. Det gäller om företaget flyttar sin skattemässiga hemvist eller om omsättningen i de fasta driftställena för de senaste två beskattningsåren överstigit ett belopp som motsvarar tre gånger omsättningen i verksamheten i hemviststaten.

SMF som tillämpar reglerna ska bara lämna inkomstdeklaration i hemviststaten. Av deklarationen ska framgå det skatteunderlag som är hänförligt till verksamheten i hemviststaten och det som är hänförligt till verksamhet i fasta driftställen. Om ett fast driftställe inte är bokföringsskyldigt i den stat där det är beläget ska deklarationen också innehålla uppgifter om vilka tillgångar, skulder och vinster som har hänförs till det fasta driftstället. Skattemyndigheten i hemviststaten ska genom automatiskt informationsutbyte utbyta inkomstdeklarationen tillsammans med visst finansiellt underlag och en bedömning av det redovisade resultatet med skattemyndigheten i den stat där det fasta driftstället är beläget. Den

myndigheten kan därefter godkänna eller motsätta sig förslaget om beskattning. När staterna är överens om skatteunderlaget ska skattemyndigheten i hemviststaten ta ut skatten och se till att den fördelas mellan hemviststaten och den stat där det fasta driftstället är beläget. Kommissionen ska återkomma med regler om hur skatteuppbörden och överföring av skatt mellan staterna ska fungera praktiskt.

Förslaget innehåller också bestämmelser om kompletterande normgivning m.m. Det finns även en bestämmelse om att direktivet inte ska påverka möjligheterna till skatterevision och tvistlösning. Det föreslås vidare ett antal ändringar i och tillägg till Rådets direktiv 2011/16/EU om administrativt samarbete på skatteområdet (DAC) med anledning av att det ska införas ett automatiskt informationsutbyte för uppgifter som är nödvändiga för att den stat där det fasta driftstället är beläget ska kunna bedöma resultatfördelningen med anledning av tillämningen av HOTS.

### 1.3 Gällande svenska regler och förslagets effekt på dessa

Ett svenskt företag är i dag skattskyldigt för samtliga inkomster i Sverige, dvs. även sådana som uppkommer i ett fast driftställe i en annan stat [6 kap. 4 § inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL]. Ett utländskt företag är begränsat skattskyldigt i Sverige vilket innebär att företaget är skattskyldigt för inkomst från ett fast driftställe här i landet (6 kap. 7 och 11 §§ IL). Vad som avses med fast driftställe framgår av 2 kap. 29 § IL.

Såväl förekomsten av fast driftställe som fördelningen av vinster till fasta driftställen kan påverkas av skatteavtal som Sverige har ingått med andra länder. Dessa avtal kan skilja sig åt men baseras normalt sett på OECD:s modellavtal. Enligt modellavtalet beskattas inkomst hos ett företag enbart i den stat där företaget har hemvist, såvida företaget inte bedriver verksamhet från fast driftställe i den andra staten. Vinst ska allokeras till ett fast driftställe som om driftstället vore ett fristående företag. För svenska företag fungerar det vanligtvis så att de deklarerar och betalar skatt i Sverige för all sin verksamhet (inklusive fast driftställe). Därefter ges avräkning för skatt som har betalats i utlandet.

Beskattningsreglerna för obegränsat skattskyldiga juridiska personer (svenska aktieföretag m.m.) kommer sannolikt inte att påverkas i någon större utsträckning av förslaget. När det gäller delägarbeskattade subjekt (handels- och kommanditbolag) krävs det en noggrann översyn av reglerna för att kartlägga eventuella särskilda konsekvenser för denna grupp som skulle kunna leda till lagändringar. Det måste också analyseras om det krävs en anpassning av reglerna om avräkning för utländsk skatt. För utländska företag som är begränsat skattskyldiga i Sverige krävs det att undantagsbestämmelser införs för de som väljer att tillämpa de föreslagna reglerna om HOTS.

Regler för det svenska skatteförfarandet finns i skatteförfarandelagen (2011:1244). Förfarandereglerna, inklusive bestämmelser om betalning och

återbetalning av skatter och avgifter, skulle behöva kompletteras i relativ stor omfattning med anledning av förslaget. Utländska företags fasta driftställen i Sverige måste bl.a. undantas från deklarations- och annan uppgiftsskyldighet, även om de fortsatt behöver redovisa arbetsgivaravgifter och skatteavdrag i Sverige. Helt nya regler om informationsutbytet mellan hemviststaten och den stat där det fasta driftstället är beläget måste vidare införas. Till viss del kan det förenklas av att ramverket från Rådets direktiv 2011/16/EU om administrativt samarbete på skatteområdet (DAC) även kan användas här. De utländska företagen kommer även fortsättningsvis exempelvis behöva göra avdrag för preliminär skatt avseende löneutbetalningar och betala sociala avgifter för sina anställda enligt lagstiftningen i den stat där det fasta driftstället är beläget. Ett utländskt företag med ett fast driftställe som uppfyller kriterierna för att vara en filial är bokföringsskyldigt för sin verksamhet i Sverige enligt bestämmelserna i bokföringslagen (1999:1078). Bestämmelser om bokföring kan också komma att påverkas av förslaget.

#### 1.4 Budgetära konsekvenser

Kommissionen har tagit fram en konsekvensanalys av förslaget (Commission staff working document impact assessment report SWD/2023/302 final).

Kommissionen uppger att det inte är möjligt att uppskatta hur många företag som kan bli berörda av förslaget eller konsekvenserna av det, eftersom reglerna är frivilliga att tillämpa. Enligt kommissionens bedömning har förslaget inga större budgetära konsekvenser för EU-budgeten, eftersom dessa konsekvenser är begränsade till utbyte av information mellan hemviststaten och en annan medlemsstat.

Den sammanlagda fullgörandekostnaden för SMF vad gäller bolagsskatt uppskattas till 54 miljarder EUR. Av denna kostnad är 6 miljarder EUR hänförlig till företag som är etablerade i mer än en medlemsstat. Kommissionen menar att den siffran sannolikt är underskattad eftersom den inte säger något om kostnaden för företag som inte tagit steget och etablerat sig i en annan medlemsstat. Sammantaget gör kommissionen bedömningen att fullgörandekostnaderna för bolagsskatt kan minska med 32 procent för de som bedriver verksamhet i flera medlemsstater. Beroende på vilka antaganden som görs uppskattas kostnadsminskningarna för företagen till mellan 3,4 miljarder EUR och 1,3 miljarder EUR per år. Kommissionen redovisar också att unionens BNP (och bolagsskatteintäkterna) kommer att öka långsiktigt med mellan 0,08 procent och 0,7 procent under olika antaganden. Kommissionens analys är mycket övergripande och ger inte några detaljer avseende de enskilda medlemsstaterna. SMF utgör tillsammans över 99 procent av samtliga företag i Sverige. Detta kan ha stor betydelse i jämförelse med andra medlemsstater.

I förslaget uppskattas att det blir begränsade kostnadsökningar för skattemyndigheterna i medlemsstaterna. Det handlar främst om att fasa in nya IT-lösningar och att uppgradera befintliga system. Den initiala

engångskostnaden uppskattas till sammanlagt 20,5 miljoner EUR för alla medlemsstater och 4 miljoner EUR varaktigt per år. Regeringen kan konstatera att de förväntade kostnadsökningarna för skattemyndigheterna förefaller underskattade. Hänsyn verkar inte ha tagits till den relativt omfattande manuella bedömning av ansökningar och inkomstdeklarationer som kommer att krävas för att säkerställa kontrollen. Vilka kostnader det kommer att innebära för Skatteverket är för dock tidigt att överblicka. Eventuella kostnader för EU:s budget ska hanteras inom EU-budgetens befintliga ram. Kostnader som förslagen kan leda till för den nationella budgeten ska finansieras i linje med de principer om neutralitet för statens budget som riksdagen beslutat om (prop. 1994/95:40, bet. 1994/95:FiU5, rskr. 1994/95:67).

## 2 Ståndpunkter

### 2.1 Preliminär svensk ståndpunkt

Regeringen är negativ till förslaget på ett principiellt plan. Regeringen anser att företag som bedriver verksamhet i Sverige bör beskattas enligt svenska skatteregler, oavsett var företagen har skatterättslig hemvist. Förslaget innebär att verksamhet som bedrivs i en medlemsstat genom ett fast driftställe inte längre kommer att beskattas på samma sätt som samma typ av verksamhet som bedrivs av ett företag hemmahörande i den medlemsstaten. Förslaget innebär ett avsteg från en vedertagen princip inom internationell beskattning som utgår från att ett fast driftställe ska beskattas som ett fristående företag i det land där verksamheten bedrivs. Fasta driftställen i en och samma medlemsstat kommer att beskattas olika beroende på var företaget i fråga är hemmahörande och vilken beskattningsmodell som väljs, vilket riskerar att snedvrider konkurrensen på den inhemska marknaden. På grund av förslagets närmare utformning, där ett företag inte kan omfattas om dess omsättning på den utländska marknad där det fasta driftstället är beläget kraftigt överstiger företagets omsättning i hemviststaten, finns det dessutom en risk för att företag med hemvist i medlemsstater med en mindre marknad inte kommer att kunna utnyttja den valmöjlighet som direktivet ger i samma utsträckning som företag hemmahörande i en medlemsstat med en större hemmamarknad. Förslaget kan även komma att bidra till ett mer komplicerat förfarande för uppbörd av inkomstskatt från fasta driftställen.

Regeringen anser generellt att det är lämpligt och viktigt att arbeta för att förenkla beskattningsreglerna för mindre företag. Förenklingar för de skattskyldiga bör dock inte innebära en oproportionerlig ökning av de administrativa kostnaderna för berörda skattemyndigheter. Det är viktigt att det administrativa samarbetet mellan medlemsstaterna har en rimlig balans mellan komplexitet och effektivitet. Reglerna bör vara förutsebara, proportionerliga och träffsäkra utifrån syftet. Nyttan av att ha harmoniserade regler måste vägas mot medlemsstaternas befogenheter och möjligheten att kunna införa och behålla egna nationella regler.

Regeringen ställer sig frågande till i vilken utsträckning det presenterade förslaget verkligen innebär en förenkling för berörda företag. En valfri beskattningsmodell i enlighet med kommissionens förslag synes i stället riskera att ge upphov till komplicerade skattemässiga bedömningar innan företaget etablerar sig i en annan medlemsstat. Förslaget innebär ökade möjligheter till skatteplanering, där den skattskyldige kan välja mellan olika beskattningsmodeller genom att etablera sig via ett fast driftställe och välja hemviststatens skatteregler eller att etablera sig via ett fast driftställe och välja etableringsstatens regler. En annan omständighet som minskar förenklingseffekten är den allmänna bokföringsskyldighet som gäller för alla utländska företag som bedriver verksamhet genom en filial i Sverige samt att företaget fortsatt även kan behöva sköta redovisning av arbetsgivaravgifter och preliminärskatteavdrag i Sverige. Att förslaget har en tveksam förenklingspotential måste sättas i relation till en risk för ökning av administrationen vid förfarandet vid inkomstbeskattningen i hemviststaten. Baserat på den konsekvensbedömning som kommissionen har presenterat och med hänsyn tagen till de brister som regeringen anser finns i förslaget, bedömer regeringen att förslaget inte är proportionellt sett till syftet. I stället uppstår en rad frågor om hur direktivet ska tolkas och tillämpas i enskilda fall.

Sammantaget är regeringen negativ till förslaget och anser att det har tydliga brister i träffsäkerhet och proportionalitet utifrån det angivna syftet. Förslaget riskerar att leda till en ökning av den administrativa komplexiteten som sannolikt inte motsvaras av en i vissa avseenden uppskattad förenkling för företagen. Vidare finns det en uppenbar risk att förslaget snedvrider konkurrensen mellan företag verksamma inom en och samma medlemsstat samt uppmuntrar till val av företagsform och etableringsstat utifrån önskemål om skatteoptimering.

## 2.2 Medlemsstaternas ståndpunkter

Medlemsstaternas ståndpunkter är ännu inte kända.

## 2.3 Institutionernas ståndpunkter

Institutionernas ståndpunkter är ännu inte kända.

## 2.4 Remissinstansernas ståndpunkter

Direktivförslaget har remitterats den 27 september 2023 och remisstiden går ut den 20 december 2023. Remissinstansernas ståndpunkter är ännu inte kända.

### 3.1 Rättslig grund och beslutsförfarande

Enligt art. 115 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (FEUF) beslutas skattefrågor med enhällighet i rådet, efter att Europaparlamentet och ekonomiska och sociala kommittén har hört.

### 3.2 Subsidiaritets- och proportionalitetsprincipen

#### *Subsidiaritetsprincipen*

Kommissionen anser att förslaget är förenligt med subsidiaritetsprincipen och motiverar detta med att problemets gränsöverskridande karaktär kräver ett gemensamt initiativ som omfattar hela den inre marknaden eftersom en mångfald av regler leder till fragmentering och utgör ett allvarligt hinder för affärsverksamheten. Det framhålls vidare i förslaget att gränsöverskridande verksamheter har höga fullgörandekostnader för bolagsskatt eftersom de måste hantera flera olika länders skattesystem. Det gäller särskilt för SMF, för vilka fullgörandekostnaderna i förhållande till omsättningen är mycket högre. Dessa problem är gemensamma för alla medlemsstater och kan inte hanteras effektivt genom nationella åtgärder. Kommissionen slår fast att bara ett EU-gemensamt initiativ för förenkling på ett effektivt sätt kan minska komplexiteten och svårigheterna för SMF som har etablerat eller vill etablera sig i en annan medlemsstat.

Regeringen vill inledningsvis framhålla att medlemsstaternas befogenhet på skatteområdet måste värnas när det gäller direkta skatter. Det gäller bl.a. möjligheten att kunna införa och behålla egna nationella regler. Det faller inom ramen för varje medlemsstats nationella befogenhet att säkra välfärden genom att ta ut och använda skatteintäkter på lämpligt sätt. Verksamhet som bedrivs i Sverige bör beskattas enligt svenska regler, oavsett var företagen har skatterättslig hemvist. Det saknas en analys i förslaget hur detta påverkar medlemsstaternas skattebaser. Även om bolagsskatten från det fasta driftstället alltjämt kommer etableringsstaten till del, kommer nivån att bero på resultatet som bestäms med tillämpning av en annan medlemsstats nationella regler.

Regeringen kan instämma i kommissionens bedömning att EU-gemensamma initiativ behövs om syftet är att underlätta för SMF att bedriva gränsöverskridande verksamhet i andra medlemsstater. Regeringen delar dock inte kommissionens problembeskrivning. Regeringen anser således inte, oavsett om det föreligger ett problem eller inte, att förslaget är en lämplig åtgärd sett till syftet med åtgärden. Det bedöms därför inte heller som förenligt med subsidiaritetsprincipen.

#### *Proportionalitetsprincipen*



Kommissionen anger att förslaget inte går utöver vad som krävs för att underlätta gränsöverskridande verksamhet för SMF och säkerställa den inre marknads funktionssätt. Förslaget är därför förenligt med proportionalitetsprincipen. Kommissionen anger vidare att förslaget bara avser beräkningen av det skattemässiga resultatet i vissa begränsade situationer. Det utgör inte ett förslag om harmonisering av bolagsskattebaserna utan ska bara ses som en möjlighet för SMF att använda en uppsättning skatteregler för att beräkna resultatet i hela företaget, dvs. inklusive fasta driftställen. Systemet vilar enligt kommissionen på ett ömsesidigt erkännande av och förståelse för de olika medlemsstaternas beskattningsregler för företag med fasta driftställen. Förenklingarna är vidare frivilliga för de SMF som omfattas.

Enligt proportionalitetsprincipen ska unionens åtgärder till innehåll och form inte gå utöver vad som är nödvändigt för att nå målen i fördragen. Regeringens bedömning är – baserat på den framlagda konsekvensbeskrivningen – att förslagets potentiella förenkling för företagen framstår som överskattad. Hänsyn verkar inte ha tagits till att förslaget är frivilligt och därför kommer att leda till beräkningar i syfte att utröna vilka system som är mest gynnsamma. Vidare kommer företagen alltjämt behöva redovisa sin verksamhet i andra länder och även jämfört med i dag utöka den skatteredovisning som ska ske i hemvisstaten. Regeringen kan också konstatera att de förväntade kostnadsökningarna för skattemyndigheterna förefaller underskattade. Hänsyn verkar inte ha tagits till den relativt omfattande manuella bedömning av ansökningar och inkomstdeklarationer som kommer att krävas för att säkerställa kontrollen. Att förslaget riskerar att innebära mycket begränsade förenklingar totalt sett är särskilt problematiskt utifrån riskerna för konkurrenssnedvridning.

Regeringen vill också framhålla att utgångspunkten för samarbetet inom EU är att skattebasen för inkomstskatt bestäms nationellt. Varje skillnad mellan olika medlemsstaters skattessystem innebär därför inte i sig att det finns hinder för den inre marknaden. Sammantaget bedömer regeringen att förslaget går utöver vad som är nödvändigt för att skydda den inre marknaden och att förslaget därför inte är förenligt med proportionalitetsprincipen.

## 4 Övrigt

### 4.1 Fortsatt behandling av ärendet

Det är för närvarande oklart om det spanska ordförandeskapet kommer att prioritera förslaget under sitt ordförandeskap från den 1 juli till och med den 31 december 2023. Kommissionen har redogjort för förslaget i rådets arbetsgrupp för skattefrågor (direkt skatt) den 29 september 2023.

Det är ännu inte känt när Europaparlamentet kommer att påbörja sin behandling av förslaget. Europaparlamentets utskott för ekonomiska och

