



Direktiv mot skatteundandraganden

Finansdepartementet

2016-02-24

Dokumentbeteckning

KOM (2016) 26

Förslag till rådets direktiv om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt påverkar den inre marknads funktion

Sammanfattning

Europeiska kommissionen (kommissionen) föreslår i direktivet (som kallas för direktivet mot skatteundandraganden) regler som ska motverka skatteundandraganden i företagssektorn på den inre marknaden. Förslaget är en av de delar som ingår i kommissionens antimissbrukspaket på skatteområdet som behandlar ett antal politiska prioriteringar i bolagsbeskattningen.

Enligt kommissionen belyser de nuvarande politiska prioriteringarna inom området internationell beskattning behovet av att se till att skatt betalas där vinster och mervärde genereras. Direktivförslaget är inriktat på situationer där skattebetalarna agerar mot lagstiftningens verkliga ändamål genom att dra fördel av skillnader mellan nationella skattesystem för att sänka sin skattebörda. Kommissionen menar att detta kan leda till situationer som snedvrider den inre marknaden och skapar ett klimat där orättvis skattekonkurrens får råda. Enligt kommissionen syftar direktivförslaget till att uppnå en balans mellan behovet av en viss grad av enhetlighet i genomförandet av resultaten av OECD:s BEPS-projekt i hela EU och medlemsstaternas behov av att anpassa sina skattesystems särskilda egenskaper till dessa regler.

Förslaget ska innebära en minimistandard och omfattar sex särskilda områden. Ränteavdragsbegränsningsregeln ska avhålla företag från att skapa artificiella skuldarrangemang i syfte att minimera skatt. Uttagsbeskattningsregeln ska förhindra företag från att flytta tillgångar till ett annat land enbart för att undvika beskattning. Regeln om överflyttning av beskattning

ska förhindra icke-beskattnings eller låg beskattning av vissa inkomster. Den generella antimissbruksregeln ska motverka aggressiv skatteplanering när andra regler inte gäller. CFC-regeln (Controlled Foreign Company) ska förhindra vinstöverföring till länder med ingen eller låg skatt. Hybridreglerna ska hindra företag från att utnyttja länders skillnader i den skattemässiga behandlingen av företag och finansiella instrument i syfte att undvika beskattning.

Att motverka skatteflykt och skatteundandragande är en hög politisk prioritering för regeringen. Regeringen är därför positiv till direktivförslaget syfte. Nyttan av att ha harmoniserade regler mot skatteundandraganden måste dock vägas mot medlemsstaternas befogenheter och möjligheten att kunna införa och behålla egna nationella regler. Mot den bakgrunden är det välkommet att direktivförslaget ska innebära en miniminivå. Det är viktigt med utrymme för flexibilitet och att kunna ta hänsyn till omständigheter som är specifika för vårt företagsskattesystem. Kommissionens direktivförslag är omfattande och kommer att analyseras noga. OECD:s BEPS-rekommendationer bör beaktas.

1 Förslaget

1.1 Ärendets bakgrund

Kommissionen lämnade den 22 mars 2011 förslaget till CCCTB-direktivet till rådet (se faktopromemoria 2010/2011:FPM96). Direktivförslaget innehåller bl.a. ett förslag om en gemensam konsoliderad bolagsskattebas på EU-nivå, som har diskuterats i rådsarbetsgruppen för direkt skatt sedan dess. Sedan andra halvan av 2014 har diskussionerna fokuserat på vissa internationella aspekter inom ramen för CCCTB-direktivet. Ett skäl för detta har varit OECD:s arbete för att motverka skattebaserosion och flyttning av vinster, BEPS. Diskussionen har även handlat om att bana väg för att infoga framtida OECD-rekommendationer i berörda delar med hänsyn tagna till EU-specifika omständigheter.

Kommissionen presenterade den 17 juni 2015 en handlingsplan för en rättvisare företagsbeskattning på den inre marknaden (se faktopromemoria 2014/15:FPM48). En del av handlingsplanen är en nylansering av CCCTB-direktivet. Det framgår också av handlingsplanen att kommissionen kommer att presentera åtgärder för att motverka skatteundandragande, inklusive implementera internationella standarder för BEPS. OECD-rådet publicerade den 5 oktober 2015 ett paket som syftar till att motverka BEPS.

Den 8 december 2015 antog Ekofinrådet rådsslutsater om BEPS i ett EU-sammanhang. I rådsslutsaterna erinras bl.a. om att OECD:s BEPS-slutsatser när det gäller vissa åtgärder skulle kunna genomföras genom ett lagstiftningsförslag utan att hindra medlemsstaternas tillämpning av nationell lagstiftning

eller avtalsbaserade regler som syftar till att motverka BEPS. Vidare bjuds kommissionen in att lägga fram ett lagstiftningsförslag med beaktande av arbetet som har skett i rådet i samband med behandlingen av internationella aspekter av CCCTB-direktivet.

Kommissionen överlämnade förslaget om direktivet mot skatteundandraganden till rådet den 28 januari 2016.

1.2 Förslagets innehåll

Allmänt

Enligt kommissionens förslag omfattar direktivet alla skattebetalare som betalar bolagsskatt i en eller flera medlemsstater. Även fasta driftställen i en eller flera medlemsstater som ägs av bolag med skatterättsligt hemvist i ett tredjeland omfattas.

Kommissionens förslag ska innebära en minimistandard. Det betyder att direktivet medför en minsta standard avseende gemensamma antimissbruksregler som syftar till att hindra vissa företeelser bland skattebetalare. Syftet är att medlemsstaterna ska kunna gå längre än minimistandarden vid implementering av nationella regler för att skydda bolagsskattebasen. I direktivförslaget finns även ett antal definitioner av olika begrepp.

Det är sex särskilda områden som tas upp i direktivförslaget. Av dessa har förslaget om ränteavdragsbegränsningsregler, CFC-regeln (Controlled Foreign Company) och hybridreglerna sin bakgrund i OECD:s BEPS rekommendationer. Ränteavdragsbegränsningsregeln ska avhålla företag från att skapa artificiella skuldarrangemang i syfte att minimera skatt. Uttagsbeskattningsregeln ska förhindra företag från att flytta tillgångar till ett annat land enbart för att undvika beskattning. Enligt kommissionen motverkar uttagsbeskattning metoder som snedvrider marknaden där skattebasen eroderas i ursprungsstaten när tillgångar med orealiserade vinster som genererats i nämnda stat, överförs utan ägarbyte till en annan skattejurisdiktion. Regeln om överflyttning av beskattning ska förhindra icke-beskattning eller låg beskattning av vissa inkomster. Den generella antimissbruksregeln ska motverka aggressiv skatteplanering när andra regler inte gäller. CFC-regeln ska förhindra vinstöverföring till länder med ingen eller låg skatt. Hybridreglerna ska hindra företag från att utnyttja länders skillnader i den skattemässiga behandlingen av företag och finansiella instrument i syfte att undvika beskattning.

Enligt direktivet ska kommissionen efter tre år göra en översyn av hur direktivet tillämpas.

Ränteavdragsbegränsningsregel

Kommissionen föreslår en ränteavdragsbegränsningsregel som ska gälla både inom och utanför EU. Enligt förslaget ska räntekostnader alltid få kvittas mot ränteintäkter. Regeln är baserad på måttet EBITDA (Earnings Before Interest and Tax). Avdrag får göras med upp till 30 procent av EBITDA eller 1 000 000 EUR, beroende på vilket som är högre. Vidare ska outnyttjade räntekostnader få föras vidare till kommande beskattningsår. Det är frivilligt att införa rullning av outnyttjat EBITDA-utrymme samt ett grupptest baserat på tillgångar och eget kapital. Enligt förslaget ska den finansiella sektorn undantas från regeln och det anges att de på grund av sin särart bör omfattas av specifika ränteavdragsbegränsningsregler. Det konstateras att det är för tidigt att föreslå specifika regler för sektorn. Det föreslås också en definition av ränta och av finansiella bolag.

Uttagsbeskattning

I direktivförslaget föreslås en huvudregel som innebär att uttagsbeskattning ska ske när en tillgång förs från en medlemsstat eller vid byte av skatterättsligt hemvist. Det föreslås att den som gör överföringen ska beskattas omedelbart med ett belopp motsvarande marknadsvärdet av de överförda tillgångarna vid tidpunkten för överföringen minskat med det skattemässiga värdet. Detta ska alltid gälla vid överföringar till tredjeland.

De situationer som omfattas i förslaget är överföring av tillgångar från huvudkontoret till ett fast driftställe i en annan medlemsstat eller i ett tredjeland samt överföringar av tillgångar från ett fast driftställe i en medlemsstat till huvudkontoret eller ett annat fast driftställe i en annan medlemsstat eller i ett tredjeland. Den omfattar också överföring av skatterättsligt hemvist från en medlemsstat till en annan medlemsstat eller till ett tredjeland (utom när tillgångarna har fast anknytning till ett fast driftställe i ursprungsmedlemsstaten) samt överföring av ett fast driftställe från en medlemsstat.

I regeln föreslås ett undantag från omedelbar beskattning som innebär att den skattskyldige ska ha möjlighet att skjuta upp beskattningen vid överföring till ett annat EU-land eller till ett EES-land. Förslaget innebär att beloppet ska avbetalas under minst en femårsperiod. Om betalning ska ske genom avbetalning får ränta debiteras och under vissa omständigheter får det även krävas att garanti lämnas.

Det föreslås också en regel om att en annan medlemsstats fastställda marknadsvärde vid utflyttning från den staten ska tjäna som utgångspunkt för beskattningen i den stat dit tillgången eller verksamheten flyttas. Under vissa förutsättningar kan uppskovet upphöra att gälla med omedelbar verkan. Vidare föreslås en definition av marknadsvärdet. Det föreslås också en regel som innebär att överföringar av tillfällig natur inte ska omfattas.

Överföring av beskattning

I direktivet lämnas förslag som innebär att vissa typer av inkomst härrörande från tredjeland som inte beskattas i mottagarstaten (utdelning, vinst vid avyttring av aktier och vinst i fasta driftställen) ska beskattas. Detta gäller om inkomsterna, direkt eller indirekt, beskattas i källstaten med en skattesats som understiger 40 procent av medlemsstatens formella skattesats. Avräkning ska ske för skatter som har betalats i utlandet.

Generell antimissbruksbestämmelse

Förslaget på en generell antimissbruksregel omfattar både nationella situationer och situationer inom och utanför EU. Enligt förslaget ska man bortse från icke-genuina arrangemang eller serier av arrangemang som ingås med det huvudsakliga syftet att få skattefördelar. Detta gäller till den del de inte har tillkommit av verkliga affärsrättsliga skäl som återspeglar den ekonomiska verkligheten. Skattskyldigheten ska fastställas utifrån den ekonomiska substansen.

CFC-regel

Kommissionen föreslår en CFC-regel som innebär att all (icke-utdelad) inkomst i ett utländskt bolag (CFC-bolag) ska tas upp till beskattning hos dess ägare om CFC-bolaget har mer än 50 procent inkomst av visst uppräknat slag (framförallt passiva intäkter). Vidare föreslås att regeln ska gälla om ägandet direkt eller indirekt överstiger 50 procent av röstandelar, kapital eller andel av vinst och den effektiva beskattningen i CFC-bolaget understiger 40 procent av den effektiva skattesatsen som hade gällt för ägaren. Det föreslås att finansiella företag, inklusive fasta driftställen, inom EU och EES inte ska omfattas av CFC-regler.

Det föreslås också att CFC-bolag som har hemvist inom EU eller i ett EES-land bara ska bli föremål för CFC-beskattning om det rör sig om en konstlad etablering eller ett icke-genuint arrangemang som huvudsakligen syftar till att uppnå skattefördelar. Enligt förslaget ska beräkningen i dessa fall ske med hänsyn till armlängdsprincipen.

Hybridregler

I direktivförslaget föreslås regler för att neutralisera den skattemässiga effekten av hybrida mismatchningar inom EU. Förslaget innehåller regler avseende både hybrida företag (inklusive deras fasta driftställen) och hybrida instrument. Enligt förslaget ska den legala klassificeringen i källstaten användas även av den andra medlemsstaten för att neutralisera den hybrida mismatchningen när det gäller skatteeffekter. När det gäller hybrida företag omfattas situationen där dubbelt avdrag uppkommer för samma betalning, kostnad eller underskott, dvs. både i hemviststaten och i en annan stat. Vidare omfattas situationen när avdrag görs för en betalning i källstaten utan

1.3 Gällande svenska regler och förslagets effekt på dessa

I kommissionens direktivförslag föreslås regler som motverkar skatteundandraganden på sex olika områden. I svensk lagstiftning finns idag regler som i viss omfattning behandlar dessa områden. Ränteavdragsbegränsningsregler finns i bl.a. 24 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, och regler om uttagsbeskattning återfinns i bl.a. 22 kap. IL och 63 kap. skatteförfarandelagen (2011:1244). Regler som omfattar anti-missbruksbestämmelser inom skatteområdet finns i lagen (1995:575) mot skatteflykt och bestämmelser som behandlar CFC-bolag återfinns i 39 a kap. IL. Vad gäller hybridregler finns i dag bestämmelser som motverkar vissa hybrida mismatch-situationer i 24 kap. IL. I 24 kap. och 25 a kap. IL finns regler om skattefrihet för utdelning på näringsbetingade andelar respektive vid avyttring av näringsbetingade delägaraktier.

Trots att vissa delar av kommissionens föreslagna regler redan finns i svensk lagstiftning behöver vissa ändringar göras för att anpassa lagstiftningen till direktivförslaget. Det kommer både röra sig om införande av nya bestämmelser och ändringar i befintliga. Det är i dagsläget inte möjligt att närmare överblicka vilka ändringar i övrig lagstiftning som kan aktualiseras vid ett genomförande av direktivförslaget.

1.4 Budgetära konsekvenser / Konsekvensanalys

Enligt kommissionens bedömning har direktivförslaget inte några budgetära konsekvenser för EU. Kommissionen uppger vidare att en konsekvensanalys inte har gjorts mot bakgrund av att förslaget har en stark koppling till OECD:s BEPS-arbete samt mot bakgrund av vad som framgår av ett separat arbetsdokument från kommissionen (Commission staff working document (SWD(2015) 121 final)). Kommissionen uppger att arbetsdokumentet innehåller en omfattande översikt över befintligt akademiskt arbete och ekonomisk dokumentation som behandlar BEPS och grundar sig på nyligen genomförda undersökningar, bl.a. av OECD, kommissionen och Europaparlamentet.

Som ytterligare skäl till att någon konsekvensanalys inte har gjorts uppger kommissionen att medlemsstaterna har medverkat aktivt i samråd avseende de tekniska aspekterna i de föreslagna reglerna på ett tidigt stadium och att det finns en brådskande efterfrågan på samordnade åtgärder inom EU.

Regeringen vill framhålla att det lämnade förslaget är omfattande och komplext. Det är svårt att bedöma effekterna för svensk ekonomi och

2 Ståndpunkter

2.1 Preliminär svensk ståndpunkt

Att motverka skatteflykt och skatteundandragande är en hög politisk prioritering för regeringen. Regeringen är därför positiv till direktivförslagets syfte. Nyttan av att ha harmoniserade regler mot skatteundandraganden måste dock vägas mot medlemsstaternas befogenheter och möjligheten att kunna införa och behålla egna nationella regler. Mot den bakgrunden är det välkommet att direktivförslaget ska innebära en miniminivå. Det är viktigt med utrymme för flexibilitet och att kunna ta hänsyn till omständigheter som är specifika för vårt företagsskattesystem.

Kommissionens direktivförslag är omfattande och kommer att analyseras nog. OECD:s BEPS-rekommendationer bör beaktas.

2.2 Medlemsstaternas ståndpunkter

De flesta av medlemsstaterna har uttryckt att de är positiva till att åtgärder inom aktuellt område vidtas, men har understrykt behovet av mer analys av de olika förslagen. En del medlemsstater har föreslagit att man ska dela upp direktivförslaget i två delar och ta de delar som överensstämmer med OECD-rekommendationerna först och spara de andra delarna till senare. En del medlemsstater har angett att de är bekymrade över att en konsekvensanalys saknas.

2.3 Institutionernas ståndpunkter

Institutionernas ståndpunkter är ännu inte kända.

2.4 Remissinstansernas ståndpunkter

Direktivförslaget har remitterats och remisstiden går ut den 7 mars 2016. 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 eftersom problemets karaktär kräver ett gemensamt initiativ på hela den inre marknaden. Kommissionen anför bl.a. att de föreslagna bestämmelserna syftar till att motverka gränsöverskridande skatteflyktsmetoder och tillhandahålla en gemensam ram för att genomföra resultaten av BEPS i medlemsstaternas nationella lagstiftning på ett samordnat sätt. Dessa mål kan inte uppnås i tillräcklig utsträckning genom åtgärder som vidtas av medlemsstaterna var för sig. Ett sådant tillvägagångssätt skulle i själva verket bara upprepa och eventuellt försämra den nuvarande fragmenteringen på den inre marknaden och befästa nuvarande ineffektiviteter och snedvridningar som interagerar som ett lapptäcke av olika åtgärder.

Enligt kommissionen skulle direktivet även tillföra ett mervärde jämfört med vad som kan uppnås med en mångfald av nationella genomförandemetoder. Med tanke på att de föreslagna reglerna för att motverka missbruk har en gränsöverskridande dimension är det nödvändigt att i varje förslag göra en avvägning mellan motstridiga intressen på den inre marknaden och se till helheten när man fastställer gemensamma mål och lösningar. Detta kan endast uppnås om lagstiftningen utformas centralt. Slutligen menar kommissionen att om åtgärderna för genomförandet av BEPS införlivas enligt regelverket så ges skattebetalarna rättslig säkerhet om att EU-lagstiftningen iakttas.

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. Företagsbeskattningen är nära integrerad med både andra delar av skatteområdet och med medlemsstaternas ekonomiska och politiska förhållanden.

Regeringen delar dock kommissionens bedömning att det utgör en fördel om alla medlemsstater inför en gemensam minsta nivå av skydd mot skatteundandraganden, i stället för att vissa medlemsstater exempelvis väljer att inte vidta några åtgärder alls eller att nya kryphål uppstår genom att vidtagna åtgärder är alltför olika. En annan fördel är att befintliga missmatchningar och snedvridningar på den inre marknaden minskar genom ett

samordnat tillvägagångssätt. Ett exempel på detta är den föreslagna regeln om hybrida mismatchningar inom EU.

2015/16:FPM48

Sammantaget bedöms fördelarna vad gäller ett samordnat införande av hybrida mismatchningar, ränteavdragsbegränsningsregler, regler mot uttagsbeskattning och en generell antimissbruksregel överväga den eventuella nackdelen av en inskränkning av den nationella befogenheten. Detta gäller under förutsättning att den föreslagna minimistandarden ger tillräckligt med flexibilitet för att beakta nationella förhållanden.

Vad gäller regeln om överföring av beskattning och CFC-regeln finns det vissa tveksamheter kring lämpligheten med en harmonisering. De svenska reglerna om skattefrihet avseende kapitalvinst och utdelning vid näringsbetingande innehav syftar till att undvika kedjebeskattnings och är ett viktigt inslag i den svenska företagsbeskattningen. Förslaget kan också få en inverkan på medlemsstaternas bilaterala skatteavtal som faller inom medlemsstaternas befogenhet. Den föreslagna CFC-regeln är mer långtgående än OECD:s BEPS-rekommendationer och det kan ifrågasättas om den föreslagna utformningen ger tillräcklig flexibilitet för medlemsstaterna att anpassa en nationell regel efter det nationella skattesystemet samt om utformningen innebär att medlemsstaterna kommer i en sämre position än tredje länder. Dessa tveksamheter måste dock vägas mot fördelarna som finns för Sverige med ett samordnat införande i alla medlemsstater som minskar möjligheterna till aggressiv skatteplanering. Hänsyn bör även tas till att avsikten är att den föreslagna minimistandarden ska ge utrymme för att beakta nationella förhållanden.

Regeringen anser sammantaget att det inte finns skäl att ifrågasätta kommissionens bedömning att förslaget i sin helhet är förenligt med subsidiaritetsprincipen.

Proportionalitetsprincipen

Enligt kommissionen är förslaget också i linje med proportionalitetsprincipen. Kommissionen anför att de planerade åtgärderna inte går utöver den minsta skyddsnivån för den inre marknaden. I direktivet föreskrivs således inte en fullständig harmonisering, utan bara ett minsta skydd för medlemsstaternas bolagsskattesystem. Genom direktivet säkerställs enligt kommissionen en nödvändig grad av samordning inom unionen för att förverkliga dess mål. Mot denna bakgrund anser kommissionen att förslaget inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå dess mål och är därför förenligt med proportionalitetsprincipen.

Det kan konstateras att kommissionen inte har utfört någon egen konsekvensanalys av förslagen, vilket påverkar möjligheterna att bedöma dess effekter. En aspekt när det gäller de åtgärder som har sin bakgrund i OECD:s BEPS-rekommendationer är hur reglerna stämmer överens med dessa rekommendationer. Detta har betydelse för konkurrenskraften i relation

till tredjeland. Samtidigt är det ur ett proportionalitetsperspektiv positivt att förslaget ska innebära en minimistandard. Det ger utrymme för flexibilitet och att kunna ta hänsyn till omständigheter som är specifika för vårt företagsskattesystem. Förslaget innebär också att det är möjligt att ha striktare regler för att skydda bolagsskattebasen.

Sammantaget instämmer regeringen i kommissionens bedömning att förslaget som helhet bör vara förenligt med proportionalitetsprincipen. Beträffande vissa enskilda delar i förslaget kan det dock finnas anledning till närmare utvärdering under det fortsatta förhandlingsarbetet.

4 Övrigt

4.1 Fortsatt behandling av ärendet

Det nederländska ordförandeskapet har meddelat en ambitiös tidsplan och planerar ett stort antal möten inom rådsarbetsgruppen för direkt skatt under våren 2016 för att diskutera direktivförslaget. Direktivet togs upp för första gången vid ett möte i rådets högnivågrupp för beskattning den 1 februari 2016. Kommissionen presenterade direktivet den 12 februari 2016 för ministrarna på Ekofinrådet. Det nederländska ordförandeskapets ambition är att en politisk överenskommelse ska kunna nås vid Ekofinrådet den 25 maj 2016.

4.2 Fackuttryck/termer

BEPS – Base Erosion and Profit Shifting, skattebaserosion och vinstöverföring som sker inom bolagssektorn.

CCCTB – En gemensam konsoliderad bolagsskattebas på EU-nivå (common consolidated corporate tax base)

CFC-regler – Regler om delägarbeskattning för innehavare i lågbeskattade utländska bolag.

Armlängdsprincipen – Principen innebär att priserna ska sättas som om transaktionerna sker mellan två oberoende företag.