



Direktiv om gemensam bolagsskattebas 2016/17:FPM26 och gemensam konsoliderad bolagsskattebas

Finansdepartementet

2016-11-23

Dokumentbeteckning

KOM (2016) 683

Förslag till rådets direktiv om en gemensam konsoliderad bolagsskattebas (CCCTB)

KOM (2016) 685

Förslag till rådets direktiv om en konsoliderad bolagsskattebas (CCTB)

Sammanfattning

Kommissionen föreslår i två direktiv att en gemensam konsoliderad bolagsskattebas införs på EU-nivå i två steg. I det första steget ska det införas en gemensam bolagsskattebas (i fortsättningen CCTB) och när reglerna för den gemensamma skattebasen är på plats är avsikten att gå vidare med konsolideringen samt det administrativa ramverket (i fortsättningen CCCTB).

Direktiven är en nylansering av det direktiv om en gemensam konsoliderad skattebas (CCCTB) som beslutades 2011. Kommissionen hoppas med den föreslagna steg för steg-metoden att diskussionerna och förhandlingarna blir mer hanterbara och konstruktiva samt att medlemsstaterna snabbare kan komma fram till ett beslut utan att för den saken sänka ambitionsnivån.

Direktiven är en del av handlingsplanen från juni 2015 för ett rättvist och effektivt system för bolagsbeskattning i EU. Målsättningen är en sund inre marknad med ett rättvist, effektivt och tillväxtvänligt bolagsskattesystem, som bygger på principen att företagen bör betala skatt i det land där vinsterna görs. Vidare är avsikten med förslagen att motverka aggressiv skatteplanering, som annars leder till konkurrensnackdelar för de företag som inte använder sig av aggressiv skatteplanering samtidigt som medlemsstaterna

drabbas av betydande inkomstbortfall. Enligt kommissionen skulle förslagen förbättra tillväxten, leda till fler arbetstillfällen, minska företagens administrationskostnader och medföra en ökad konkurrenskraft för EU-företag i förhållande till omvärlden. EU skulle också bli en mer attraktiv marknad för investeringar, både mellan EU-länder och från tredjeländ.

Förslagen innebär att samma skatteregler tillämpas i alla medlemsstater och att en gemensam skattebas räknas fram för alla EU-företag i en företagsgrupp. Basen fördelas sedan mellan de stater där företagen är verksamma enligt en fördelningsnyckel. Staterna bestämmer själva vilken skattesats som ska tillämpas på sin andel av skattebasen. Enligt förslagen ska reglerna göras obligatoriska för koncerner med en global omsättning överstigande 750 miljoner euro. Regelverket ska vara frivilligt för mindre bolag.

Den övergripande tanken är att förenkla för företag som verkar över gränserna genom att ersätta 28 olika företagsskattesystem med ett enda inom EU. Genom att skattebasen är tänkt att på sikt vara konsoliderad, dvs. ett gemensamt skattemässigt resultat ska beräknas för alla företag i företagsgruppen inom EU, anser kommissionen att två stora konkreta problem för företagen blir lösta. Det ena är att förlustutjämning över gränserna skulle möjliggöras inom EU. Detta betyder att inom en företagsgrupp skulle vinster i ett land kunna kvittas mot förluster i ett annat land. Enligt kommissionen skulle detta minska snedvridningar på den inre marknaden.

Det andra är att problemen med internprissättning vid försäljning mellan EU-bolag inom samma företagsgrupp skulle försvinna enligt kommissionen. I dag måste företagen sätta marknadsmässiga priser på dessa transaktioner enligt den s.k. armlängdsprincipen, vilket orsakar problem och administrativa kostnader för såväl företag som skatteförvaltningar.

De administrativa kostnaderna kommer också att minska på grund av att förslaget innebär att regler om en s.k. "one-stop-shop" införs. Detta betyder att företagen som använder systemet huvudsakligen ska kunna vända sig till ett lands skatteförvaltning. Andra fördelar som kommissionen tar upp är avsikten att direktiven ska utformas så att det är förenligt med EU-rätten, vilket leder till en ökad rättslig säkerhet, att möjligheterna till skatteplanering inom EU begränsas med harmoniserade regler och att antalet ärenden inom EU som rör ömsesidiga överenskommelser vid tillämpning av skatteavtal bedöms minska.

Regeringen kan konstatera att de förslag som kommissionen har lämnat är mycket omfattande och komplexa. Generellt sett är det positivt med åtgärder som förbättrar den inre marknads funktionssätt och minskar företagens administrativa kostnader samtidigt som bolagsskatten är ett viktigt nationellt instrument för att främja en god ekonomisk utveckling och en varaktigt hög sysselsättning. Det är också viktigt att små, öppna och exportberoende ekonomiers legitima intressen beaktas. Vidare är en viktig princip att nyttan

av att ha harmoniserade skatteregler på det här området måste vägas mot den inskränkning av medlemsstaternas möjligheter att kunna införa och behålla egna nationella skatteregler som en harmonisering medför.

Förslagen innebär en stor inskränkning av medlemsstaternas befogenhet på den direkta skattens område. Enligt förslagen ska bolagsbeskattningen för vissa företag i sin helhet harmoniseras. Dessutom ska kommissionen ges stora möjligheter att genom delegerade akter utforma beskattningen av berörda företag. Regeringen är tveksam till om nyttan med förslagen överväger den nackdel för medlemsstaterna som inskränkningen av befogenheten innebär. Förslagen, som i vissa delar är omfattande och komplexa, måste dock analyseras noga. Utifrån kommissionens analys bör därför förslagets påverkan på svensk ekonomi och svenska företags konkurrenskraft och de offentliga finanserna undersökas. Det behöver även noggrant övervägas om den gemensamma bolagsskattebasen bör vara obligatorisk, om den bör innehålla konsolidering och om beslut bör fattas i ett eller två steg. Därför är det för tidigt att säga hur regeringen slutligen kommer att ställa sig till förslagen.

1 Förslaget

1.1 Ärendets bakgrund

I juli 1999 gav rådet kommissionen uppdraget att göra en studie om företagsbeskattningen och undersöka effekterna av sådana skatteregler som utgör hinder för och verkar avhållande på gränsöverskridande ekonomisk verksamhet på den inre marknaden. Under 2001 beslutade kommissionen om ett meddelande om en strategi för företagsbeskattningen (KOM (2001) 582 slutlig) där slutsatsen drogs att väsentliga hinder på företagsbeskattningens område fortfarande försvårade gränsöverskridande ekonomisk verksamhet inom den inre marknaden.

I september 2004 kom finansministrarna överens om att gå vidare med att undersöka förutsättningarna för en gemensam konsoliderad bolagsskattebas. Alla medlemsstater deltog i den arbetsgrupp som bistod kommissionen i det förberedande arbetet med direktivet. I de sex olika tekniska undergrupperna deltog ett femtontal medlemsstater. Sverige deltog i alla grupper. Det sista mötet i kommissionens arbetsgrupp hölls i april 2008.

Kommissionen överlämnade direktivförslaget om CCCTB till rådet den 22 mars 2011, se faktagruppmemorier 2010/11:FPM96. Förslaget har diskuterats i rådsarbetsgruppen för direkt skatt vid drygt tjugo tillfällen sedan 2011 samt flera gånger i rådets högnivågrupp för skattefrågor utan att medlemsstaterna kunde enas om direktivet.

Den 26 oktober 2016 nylanserade därför kommissionen ett förslag om CCCTB. Ett stegvis införande föreslås som innebär att första fokus är på en harmonisering av skattebasen (CCTB) och därefter konsolideringen samt det

1.2 Förslagets innehåll

1.2.1 Allmänt

Enligt förslagen kommer CCCTB-systemet att vara obligatoriskt för företag som är etablerade enligt lagstiftningen i en medlemsstat och som både har en bolagsform som finns med i en bilaga till direktiven och är föremål för någon av de företagsskatter som räknas upp i en annan bilaga, eller någon liknande skatt som införs i framtiden samt är ett CCCTB-företag enligt direktiven som tillhör en företagsgrupp med en total omsättning som överstiger 750 miljoner euro. Direktiven omfattar även fasta driftställen i EU till företag som hör hemma i tredjeland, om bolagsformen eller företagsskatten liknar de som anges i bilagorna. För övriga företag är det frivilligt att tillämpa systemet. Företag som tillämpar CCCTB-systemet ska upphöra att vara föremål för nationella företagsskatte regler i alla avseenden som direktiven täcker, såvida det inte finns ett uttryckligt undantag. Detta innebär att företag för vilka CCCTB-systemet är obligatoriskt endast ska beskattas enligt detta system och kan exempelvis inte använda nationella skatteincitament för forskning och utveckling (FoU).

Det föreslås särskilda regler för vad som ska gälla vid inträde i respektive utträde ur systemet, t.ex. hur tillgångar ska värderas, vad som ska gälla för tidigare års underskott och egenupparbetade immateriella tillgångar. På motsvarande sätt föreslås regler om hanteringen när ett enskilt företag lämnar en CCCTB-grupp.

Enligt direktiven ska kommissionen efter fem år göra en översyn av hur direktiven tillämpas.

1.2.2 Beräkningen av skattebasen (CCTB-direktivet)

Enligt förslaget till CCTB-direktiv ska alla inkomster vara skattepliktiga om de inte uttryckligen undantas. Sådana undantag görs bl.a. för mottagen vinstutdelning, ersättning för avyttrade tillgångar som skrivits av kollektivt och inkomst från ett fast driftställe i tredjeland under vissa förutsättningar. Royalty- och ränteinkomster föreslås vara skattepliktiga, med avräkning för innehållen källskatt.

Från skattepliktiga intäkter ska avdrag få göras för kostnader i näringsverksamheten och för vissa andra poster. Avdrag ska normalt sett få göras för alla kostnader som hänförs till försäljning och kostnader som den skattskyldige har haft för att erhålla eller säkerställa inkomster. Det ska finnas en lista över icke-avdragsgilla kostnader.

Enligt direktivförslaget ska en skattskyldig dra av utgifter för FoU omedelbart. Utgifter för kontorsbyggnader som används för FoU får dock inte dras av direkt utan ska skrivas av. Utöver de belopp som är avdragsgilla som kostnader för FoU ska ytterligare 50 procent av sådana kostnader kunna dras av under det aktuella året. För det fall kostnaderna för FoU överstiger 20 miljoner euro, kan den skattskyldige dra av 25 procent av det överskjutande beloppet. Företag som uppfyller kraven i direktivet på att vara nystartat får göra ett extra avdrag på 100 procent av sina kostnader för FoU upp till 20 miljoner euro.

Anläggningstillgångar ska enligt förslaget skrivas av. Tillgångar som har en ekonomisk livslängd på högst ett år eller en anskaffningsutgift på högst 1 000 euro skrivs av direkt. Kommersiella kontor och andra byggnader samt all fast egendom som används för affärsverksamhet, med undantag för industriella byggnader, skrivs av individuellt på 40 år. Industriella byggnader skrivs istället av individuellt på 25 år. Långfristiga materiella tillgångar (nyttjandeperiod på minst 15 år) skrivs av individuellt på 15 år. Andra materiella tillgångar med medellång livslängd (nyttjandeperiod på minst 8 år) skrivs av individuellt på 8 år. Immateriella tillgångar ska också skrivas av individuellt, antingen på den tid som tillgången har rättsligt skydd eller, om det inte går att fastställa, på 15 år. Övriga tillgångar skrivs av kollektivt med 25 procent på det skattemässiga värdet. Materiella tillgångar som inte förslits och föråldras ska inte skrivas av alls (mark, konstföremål, antikviteter eller juvelerarvaror). Finansiella tillgångar (bl.a. andelar i eller lån till närstående företag) ska inte heller skrivas av.

Begagnade tillgångar som är sådana tillgångar som nämnts ovan ska skrivas av på samma tid, om inte skattebetalaren visar att livslängden på tillgången är kortare.

Enligt direktivförslaget får underskott kvittas mot framtida vinster utan någon tidsbegränsning. Det ska inte vara tillåtet att kvitta underskott mot tidigare års vinster. I direktivet föreslås att det införs en tillfällig regel om förlustutjämning mellan bolag i en företagsgrupp som är verksam i olika medlemsstater. Regeln ska vara i kraft till dess att direktivet om en gemensam konsoliderad bolagsskattebas (CCCTB) antagits.

Direktivet innehåller en ränteavdragsbegränsningsregel som bygger på en sådan regel i direktivet om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknads funktion (direktivet mot skatteundraganden). Enligt CCTB-direktivet ska räntekostnader alltid få kvittas mot ränteintäkter eller andra inkomster från finansiella tillgångar. Räntekostnader som överstiger ränteinkomster får dras av upp till 30 procent av EBITDA (Earnings Before Interest and Tax) eller maximalt 3 miljoner euro, beroende på vilket som är högre.

Det föreslås att det ska införas ett avdrag för tillväxt och investeringar (AGI, Allowance for Investment and Growth) beräknat som ett schablonavdrag på i företaget insatt eget kapital. Syftet är att det ska bli lika förmånligt att finansiera sitt företag med nytt eget kapital genom t.ex. en aktieemission eller kvarhållna vinstmedel som genom att ta upp ett nytt lån.

Företaget får enligt förslaget göra avdrag för ett belopp framräknat på nytt insatt eget kapital. Enligt kommissionen skulle därmed incitamenten med att ta upp ett lån och göra avdrag för räntekostnaderna minska när ett avdrag även kan göras på insatt kapital.

I likhet med det tidigare CCCTB-direktivet innehåller CCTB-direktivet ett antal åtgärder mot skatteflykt och skatteundandragande. Åtgärderna baseras på direktivet mot skatteundandraganden. Det föreslås bl.a. en generell anti-missbruksregel, en regel om överföring av beskattning (s.k. switch-over-regel) och en CFC-regel (Controlled Foreign Company). Därtill föreslås åtgärder mot hybrida mismatchningar.

1.2.3 Konsolidering (CCCTB-direktivet)

I direktivförslaget föreslås att konsolidering ska ske om villkoren i ett tvåstegstest är uppfyllda. Konsolidering är obligatoriskt för samtliga företag i en företagsgrupp som uppfyller kriterierna. Det går alltså inte att välja att konsolidera bara några av företagen i en företagsgrupp. De dotterbolag som ska omfattas av konsolidering är alla dotterbolag som ägs direkt eller indirekt och där moderbolaget har följande rättigheter:

- mer än 50 procent av rösterna, och
- mer än 75 procent av det egna kapitalet eller en rätt till mer än 75 procent av vinsten.

Om ett moderbolag uppfyller kriterierna ska innehavet anses uppgå till 100 procent när testet ska utföras i nästa ägarled. Avsikten är att testet ska säkerställa en hög nivå av ekonomisk integration mellan medlemmarna i företagsgruppen.

När den konsoliderade skattebasen ska beräknas ska det enligt förslaget bortses från vinster och förluster hänförliga till transaktioner mellan medlemmarna i företagsgruppen. Detta innebär att det kan bortses från internprissättning i dessa avseenden.

För transaktioner mellan en skattebetalare och ett närstående företag som inte är medlem i samma företagsgrupp, dvs. som inte konsolideras, ska internprissättningsreglerna (armlängdsprincipen) fortfarande tillämpas.

Fördelning av den konsoliderade skattebasen

Nyckeln för att fördela den konsoliderade skattebasen föreslås bestå av tre likvärdiga faktorer, nämligen 1/3 arbetskraft, 1/3 tillgångsmassa och 1/3 försäljning. Faktorn för arbetskraft består till hälften av antalet anställda och till andra hälften av lönesumman. I faktorn för tillgångsmassa ingår alla materiella anläggningstillgångar. Immateriella tillgångar och finansiella tillgångar undantas från nyckeln med hänsyn till dess rörliga karaktär och risken för kringgående.

En ventil föreslås också som innebär att om utfallet av fördelningen till ett visst företag inte reflekterar dess affärsverksamhet på ett rättvisande sätt kan den s.k. huvudskattebetalaren (normalt sett moderbolaget) eller den behöriga myndigheten i undantagsfall begära att en alternativ metod används. Med hänsyn till att alla berörda medlemsstater måste vara överens om den alternativa metoden kommer ventilen sannolikt att bli svår att tillämpa i praktiken.

Vidare föreslås särskilda regler för finansiella institut, försäkringsbolag, olje- och gasföretag, rederiverksamhet, sjötransporter på inre vatten samt för luftfartsverksamhet. Direktivet möjliggör att särskilda skatteregimer såsom tonnageskatt undantas från CCCTB-gruppen.

Administrativt ramverk

Direktivet innehåller regler för hur en anmälan om att bilda en företagsgrupp ska gå till, beskattningsår och deklarationsförfarande. Vidare föreslås regler om ändringar av beskattningen. Det är även tänkt att det ska finnas en s.k. huvudskattebetalare (normalt sett moderbolaget i en företagsgrupp).

Enligt systemet är det tänkt att en CCCTB-företagsgrupp ska kunna vända sig till en enda skattemyndighet, den s.k. huvudskattemyndigheten, som är skattemyndigheten i den medlemsstat där gruppens moderbolag (huvudskattebetalaren) har skatterättslig hemvist (s.k. one-stop-shop). I direktivet föreslås även förfaranderegler för den administrativa hanteringen av systemet. Vidare föreslås regler om att det ska vara möjligt att få förhandsbesked från en behörig myndighet i den medlemsstat där skattebetalaren har hemvist eller ett fast driftställe. Denna funktion föreslås gälla för transaktioner som ska vidtas eller avseende sammansättningen av en företagsgrupp.

Enligt förslaget ska revisioner initieras och samordnas av huvudskattemyndigheten, men en skattemyndighet i en medlemsstat där ett företag i CCCTB-gruppen är skattskyldigt kan begära att en revision ska göras.

Den behöriga myndigheten i en medlemsstat där ett företag i en CCCTB-grupp har hemvist eller är etablerat föreslås kunna överklaga vissa beslut av huvudskattemyndigheten till domstol i den medlemsstat där huvudskattemyndigheten är belägen.

Direktivförslaget reglerar även vilka beslut en huvudskattebetalare ska kunna överklaga, vilket bl.a. gäller beslut att avslå en anmälan om att bilda en företagsgrupp och ändringar i beskattningen.

Twister mellan skattebetalare och skattemyndigheter är tänkta att hanteras av ett administrativt organ. Detta organ ska ha behörighet att som första instans pröva överklaganden enligt den lag som gäller i den medlemsstat där huvudskattemyndigheten hör hemma.

Det finns även förslag på regler om överklaganden till domstol av beslut av huvudskattemyndigheten.

Enligt direktivförslaget ska kommissionen få rätt att anta delegerade akter enligt artikel 290 i EUF-fördraget på obestämd tid. Denna behörighet föreslås gälla för uppdatering av bilagorna när nya bolagsformer och bolagsskatter tillkommer, ändringar i och fastställande av ytterligare definitioner samt att fastställa närmare regler om rätt till avdrag för överstigande lånekostnader i vissa avseenden. Vidare föreslås en sådan behörighet bl.a. gälla framtagandet av mer detaljerade regler mot skatteundraganden avseende avdraget för tillväxt och investeringar, AGI. Rätten att anta delegerade akter föreslås också gälla vissa frågor som rör leasing.

För att tillförsäkra enhetliga villkor vid genomförandet av direktivet föreslås kommissionen genom s.k. kommittéförfarande ("kommittologi") även få behörighet att föreskriva närmare regler för beräkning av faktorerna arbetskraft, tillgångar och försäljning, fördelningen av anställda och lönekostnader, tillgångar och försäljning till respektive faktor samt värderingen av tillgångar. Vidare föreslås att kommissionen får behörighet att anta en akt som fastställer ett standardformulär för anmälan om att bilda en grupp, samt att kommissionen får fastställa regler om elektronisk inlämning av den konsoliderade skattedeklarationen, om formulär för den konsoliderade skattedeklarationen och den enskilde skattskyldiges skattedeklaration samt om de handlingar som krävs.

1.3 Gällande svenska regler och förslagets effekt på dessa

Kommissionen föreslår att CCCTB-direktivet ska vara obligatoriskt för företag som tillhör en företagsgrupp av en viss storlek. För övriga företag ska det vara frivilligt att tillämpa systemet. Den föreslagna bolagsskattebasen ska fungera parallellt med det nationella företagsskattesystemet som gäller för de företag som inte omfattas av direktivet. Vid ett sådant scenario bör i princip inte några materiella ändringar behövas i den nu befintliga nationella lagstiftningen för bolagsbeskattning. En hel del ändringar behöver dock göras för att reglera vad som ska gälla när företagen går in och ur de parallella systemen. Vidare kommer själva implementeringen av ett sådant system att innebära ett betydande arbete eftersom det innebär att ett helt nytt, parallellt, system för bolagsbeskattning samt ett administrativt ramverk för beskattningen måste införas. Det är i dagsläget inte möjligt att överblicka vilka ändringar i övrig lagstiftning som kan aktualiseras vid ett genomförande av direktivförslaget.

1.4 Budgetära konsekvenser / Konsekvensanalys

Enligt kommissionen påverkar inte förslagen Europeiska unionens budget. Däremot menar kommissionen att utformningen av den gemensamma skattebasen förväntas påverka nationella budgetar, särskilt via fördelningsnyckeln.

Konsekvensanalysen utgår ifrån den analys som gjordes avseende 2011 års CCCTB-förslag och efterföljande tekniskt arbete i rådsarbetsgruppen för skattefrågor (Commission staff working document/impact assessment/SWD(2016)341 final). Enligt kommissionen ska den ses i ett större sammanhang av tekniska studier och med ett särskilt fokus på de nya elementen och syftena i det nylanserade paketet.

Kommissionen anför att ett viktigt syfte med förslaget är att öka rättvisan i skattesystemet genom att hantera några av grundorsakerna till skatteflykt bland företag. Detta bör i) i betydande grad minska gränsöverskridande skatteplanering, ii) skapa mer likvärdiga verksamhetsförutsättningar mellan inhemska och multinationella företag, iii) säkerställa att företagen betalar en rättvis del av skattebördan, och iv) öka den allmänna skattemotivationen bland de skattskyldiga. Samtidigt syftar initiativet till att stimulera tillväxt och investeringar genom att i) förenkla det komplexa bolagsskattesystemet inom EU för att minska efterlevnadskostnaderna och den administrativa bördan, ii) undanröja riskerna för dubbelbeskattning och andra befintliga diskrimineringar och begränsningar, iii) minska skatterelaterade snedvridningar av investeringar och finansieringsbeslut, och iv) skapa incitament till investeringar inom EU, bland annat genom att stödja FoU och innovation.

De väntade ekonomiska fördelarna med förslaget är enligt kommissionen positiva för EU i stort. En gemensam konsoliderad skattebas med en avsättning för tillväxt och investeringar skulle leda till en ökning av investeringarna med cirka 3,4 procent och av sysselsättningen med 0,6 procent. Sammantaget skulle BNP öka med cirka 1,2 procent. Efterlevnadskostnaderna väntas minska (med 10 procent i tid och med 2,5 procent av kostnaderna). Kostnaden för bildandet av ett dotterbolag skulle minska med upp till 67 procent, vilket skulle göra det lättare för företagen (inbegripet små och medelstora företag) att etablera sig utomlands.

Vidare anför kommissionen att effekten för nationella skatteintäkter beror på hur medlemsstaterna anpassar sina skattesatser till den nya skattebasen och på hur generös avsättningen är för investeringar och tillväxt samt incitamenten till FoU. Efterlevnadskostnaderna och de administrativa kostnaderna för ett CCCTB-system är i huvudsak relaterade till själva övergången från nuvarande bolagssystem till den gemensamma konsoliderade bolagsskattebasen.

Det finns två direkta effekter på skatteintäkterna. För det första ändrar den gemensamma konsoliderade skattebasen reglerna för beräkningen av skattebasen jämfört med de nationella systemen, vilken leder till en minskning i merparten av medlemsstaterna, bl.a. genom ett schablonavdrag för avkastningen för eget kapital (avdrag för tillväxt och investeringar, AGI). För det andra kommer en multinationell grups skattebas att fördelas på medlemsstater på grundval av en formel som mäter ekonomisk verksamhet baserad på arbetskraft, tillgångsmassa och försäljning. Det är dock svårt att förutsäga de exakta förändringarna av skatteintäkterna, eftersom påverkan på intäkterna också beror på hur medlemsstaterna kommer att justera

skattesatserna till följd av den nya skattebasen och på hur företagen kommer att bete sig.

2016/17:FPM26

När det gäller finansiella effekter för Sverige kommer kommissionen – utifrån vissa antaganden – fram till ett svagt positivt utfall avseende skatteintäkter om hänsyn endast tas till multinationella företag.

Regeringen vill framhålla att även om införandet av ett CCCTB-system skulle vara budgetmässigt neutralt för EU i sin helhet, så kommer det inte att vara budgetmässigt neutralt för enskilda medlemsstater. Utifrån kommissionens analys bör därför förslagets påverkan på svensk ekonomi och svenska företags konkurrenskraft samt de offentliga finanserna undersökas.

Faktorer som kan antas påverka skattebasen är att förlustutjämnning mellan länder kommer att tillåtas och att det är sannolikt att nya former av skatteplanering kommer att uppstå, t.ex. genom att de poster som ingår i fördelningsnyckeln påverkas. Det är också troligt att det, på grund av kravet på enhällighet i rådet för att införa eller ändra regler som rör direkt skatt, skulle bli svårare och ta längre tid att täppa till kryphål i lagstiftningen, vilket skulle påverka skatteintäkterna negativt. Dessutom innebär systemet med konsolidering och den därpå följande fördelningen av koncernens vinst att vissa medlemsstater skulle bli vinnare och vissa förlorare jämfört med dagens system. Det bör också understrykas att de svenska avskrivningsreglerna är mer generösa än de regler som föreslås för CCCTB-systemet.

CCCTB-direktivet

Kommissionens konsekvensanalys avser effekterna av CCCTB eftersom det är det alternativ som kommissionen föredrar. Konsekvenserna av CCTB nämns dock också och i den delen kommer kommissionen fram till att skillnaderna mellan CCTB och CCCTB är relativt små. Detta beror på att kommissionen anser att de viktigaste ekonomiska fördelarna med reformen följer av avdrag för tillväxt och investeringar (AGI), som ingår i CCTB.

I likhet med vad som gäller för CCCTB-direktivet vill regeringen att utifrån kommissionens analys bör förslagets påverkan på svensk ekonomi och svenska företags konkurrenskraft och de offentliga finanserna undersökas. .

Faktorer som kan antas påverka skattebasen är att det, på grund av kravet på enhällighet, skulle bli svårare och ta längre tid att täppa till kryphål i lagstiftningen, vilket skulle påverka skatteintäkterna negativt. Det bör också understrykas att de svenska avskrivningsreglerna är mer generösa än de regler som föreslås för CCTB-systemet.

2 Ståndpunkter

2.1 Preliminär svensk ståndpunkt

CCTB- och CCCTB-direktivet

Det är generellt sett positivt med åtgärder som förbättrar den inre marknads funktionssätt och minskar företagens administrativa kostnader samtidigt som bolagsskatten är ett viktigt nationellt instrument för att främja en god ekonomisk utveckling och en varaktigt hög sysselsättning. Det är också viktigt att små, öppna och exportberoende ekonomiers legitima intressen beaktas. Vidare är en viktig princip att nyttan av att ha harmoniserade skatteregler på det här området måste vägas mot den inskränkning av medlemsstaternas möjligheter att kunna införa och behålla egna nationella skatteregler som en harmonisering medför.

Förslagen innebär en stor inskränkning av medlemsstaternas befogenhet på den direkta skattens område. Enligt förslagen ska bolagsbeskattningen för vissa företag i sin helhet harmoniseras. Dessutom ska kommissionen ges stora möjligheter att genom delegerade akter utforma beskattningen av berörda företag. Regeringen är tveksam till om nyttan med förslagen överväger den nackdel för medlemsstaterna som inskränkningen av befogenheten innebär. Förslagen, som i vissa delar är omfattande och komplexa, måste dock analyseras noga. Utifrån kommissionens analys bör därför förslagets påverkan på svensk ekonomi och svenska företags konkurrenskraft och de offentliga finanserna undersökas. Det behöver även noggrant övervägas om den gemensamma bolagsskattebasen bör vara obligatorisk, om den bör innehålla konsolidering och om beslut bör fattas i ett eller två steg. Därför är det för tidigt att säga hur regeringen slutligen kommer att ställa sig till förslagen.

2.2 Medlemsstaternas ståndpunkter

Övriga medlemsstaters inställning till direktivförslagen är ännu inte känd. I samband med att frågan var uppe i Ekofin-rådet den 8 november 2016 uttalade flera medlemsstater att det är för tidigt att ta ställning till förslagen och enskilda frågor. Flera av de medlemsstater som uttalade sig var dock positiva till tvåstegsprocessen, men det fanns också de som var negativa.

2.3 Institutionernas ståndpunkter

Ståndpunkter från Europaparlamentet och Europeiska ekonomiska och sociala kommittén (EESK) angående 2016 års förslag är ännu inte kända. Dåvarande Europaparlamentet och EESK uttryckte dock stöd för 2011 års direktiv om en gemensam konsoliderad bolagsskattebas.

2.4 Remissinstansernas ståndpunkter

Förslaget har skickats ut på remiss.

3.1 Rättslig grund och beslutsförfarande

Enligt artikel 115 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (FEUF) beslutas skattefrågor med enhällighet i rådet, efter att Europaparlamentet och EESK.

3.2 Subsidiaritets- och proportionalitetsprincipen

3.2.1 Subsidiaritetsprincipen

Kommissionen anser att initiativet att nylansera CCCTB är förenligt med subsidiaritetsprincipen eftersom problemets karaktär kräver en gemensam lösning som innebär en tillnärmning av företagsskattesystemen inom EU. Det motverkar snedvridningar på den inre marknaden genom att en mer rättvis och sammanhängande skattemiljö skapas för företag att verka inom. Enligt kommissionen skulle enskilda initiativ av varje medlemsstat inte medföra någon förändring av den nuvarande situationen utan skulle till och med kunna förvärra situationen, eftersom företagen fortfarande skulle behöva hantera 28 olika och ibland motstridiga skattesystem. För att åtgärderna ska ge resultat måste de tillämpas på samma sätt på hela den inre marknaden. Möjligheten att utnyttja missmatchningar uppkommer främst i gränsöverskridande situationer och det är samverkan mellan olika skattesystem som ger upphov till sådana möjligheter.

Som exempel anger kommissionen att olika kvalificering av enheter eller betalningar som leder till dubbelbeskattnings eller dubbel icke-beskattnings skulle upphöra vad gäller bolag som tillämpar gemensamma företags-skatte regler. Enligt kommissionen skulle enskilda åtgärder av medlemsstaterna endast lösa dessa problem bilateralt, i ett bästa scenario. Per definition skulle gränsöverskridande förlustutjämnings fungera mest effektivt om alla medlemsstater medger det, även om bilaterala åtgärder inte bör uteslutas som ett andrahandsalternativ. Vidare menar kommissionen att skattefria omstrukturerings inom en grupp, borttagandet av komplex internprissättning och fördelning av vinster genom en fördelningsnyckel på grupp-nivå endast kan hanteras inom ramen för en gemensam reglering med hänsyn till dess gränsöverskridande karaktär.

CCCTB-direktivet

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. Företags-

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

Sett från det perspektivet är medlemsstaten bättre lämpad än EU att bedöma och överblicka hur företagsbeskattningen bör utformas för att nå politiska och ekonomiska mål både nationellt och inom EU. Nationella företagskattesystem är generellt sett utformade på ett sätt som passar näringslivsstrukturen i varje enskild medlemsstat (bank och finans, industri, jordbruk etc.). Det kan därför hävdas att det finns en risk för att CCCTB skulle kunna minska konkurrensen och därmed negativt påverka produktiviteten inom EU.

Regeringen anser att det är positivt med åtgärder som förbättrar den inre marknadens funktionssätt och ställer sig bakom syftet med en rättvis och effektiv företagsbeskattning. En förändrad skattefördelning mellan medlemsstaterna är dock inte nödvändig för att den inre marknaden ska fungera bättre.

Enligt subsidiaritetsprincipen ska unionen, på de områden där den inte har exklusiv befogenhet, vidta en åtgärd endast om och i den mån målen för den planerade åtgärden inte i tillräcklig utsträckning kan uppnås av medlemsstaterna och därför, på grund av den planerade åtgärdens omfattning eller verkningar bättre kan uppnås på unionsnivå.

Regeringen håller med kommissionen om att flera av de fördelar med CCCTB som lyfts fram för företagen bäst skulle uppnås genom lagstiftning på EU-nivå. Detta gäller bl.a. vissa av de administrativa förenklingar som kan förutses och minskade dokumentationskrav inom EU. Det gäller också risken för dubbelbeskattning och möjligheten till gränsöverskridande kvittning av förluster. Beträffande risken för dubbelbeskattning bör det dock beaktas att kommissionen den 25 oktober 2016 också beslutade ett förslag till direktiv om tvistelösningsmekanism inom EU i fall av dubbelbeskattning, vilket innehåller bestämmelser om en tvistelösningsmekanism inom EU i situationer där ett företag har blivit dubbelbeskattat.

Vidare är den ökade rättsliga säkerhet för medlemsstater som bl.a. följer av att direktivet utformas så att det är förenligt med EU-rätten en sådan fördel som nämns ovan. Samtidigt tyder dock erfarenheter från mervärdeskatteområdet på att problem med rättsäkerheten inte försvinner vid en harmonisering, utan blir av en annan art och främst handlar om genomförandet av direktivet. En viktig aspekt är även att beslut fattas med enhällighet på skatteområdet. Det innebär att möjligheten att vid behov ändra de aktuella reglerna kan vara förenat med större svårigheter jämfört med om de aktuella skattereglerna inte skulle harmoniseras.

Även om invändningar kan riktas mot delar av förslaget i subsidiaritets-hänseende, anser regeringen sammantaget att det inte finns skäl att ifrågasätta kommissionens bedömning att förslaget på en gemensam konsoliderad bolagsskattebas (CCCTB) är förenligt med subsidiaritetsprincipen.

CCTB-direktivet

Kommissionens initiativ innebär en tvåstegsprocess med två olika direktiv där gemensamma företagskatteregler är tänkta att antas först och konsolidering som ett andra steg. Kommissionen ser dock initiativet som ett paket, vilket innebär att subsidiaritetsbedömningen avser de två direktiven sammantaget. Eftersom det rör sig om två olika direktiv som inte är avsedda att beslutas samtidigt finns det anledning att beröra frågan om hur direktivet om gemensamma företagskatteregler (CCTB) förhåller sig till subsidiaritetsprincipen sett för sig.

I likhet med vad som anförs ovan om CCTB-direktivet måste grundprincipen om medlemsstaternas nationella befogenhet värnas när det gäller direkta skatter. Även vad gäller CCTB bör det lyftas fram att företagsbeskattningen är nära integrerad med både andra delar av skatteområdet och med medlemsstaternas ekonomiska och politiska förhållanden samt att utifrån det perspektivet är medlemsstaten bättre lämpad än EU att bedöma och överblicka hur företagsbeskattningen bör utformas för att nå politiska och ekonomiska mål både nationellt och inom EU. Det bör även beaktas att nationella företagskattesystem generellt sett är utformade på ett sätt som passar näringslivsstrukturen i varje enskild medlemsstat.

I sammanhanget bör det framhållas att antagandet av direktivet mot skatteundraganden den 12 juli 2016 är ett viktigt steg när det gäller motverkandet av skatteundraganden på den inre marknaden, vilket är ett av de syften som kommissionen har med förslagen. Direktivet mot skatteundraganden innehåller motsvarande regler som föreslås i CCTB-direktivet, bl.a. hybridregler, ränteavdragsbegränsningsregler, en generell antimissbruksregel, CFC-regel och en regel om utflyttningsbeskattning. Det bör även noteras att kommissionens företagskattepakets innehåller förslag på ändringar av hybridregeln som innebär att tillämpningsområdet utvidgas. Direktivet mot skatteundraganden innebär en gemensam minsta nivå av skydd och medger att medlemsstaterna kan införa striktare regler. Direktivet medger även viss flexibilitet att utforma reglerna utifrån ett nationellt sammanhang. Det finns skäl att ifrågasätta om gemensamma företagskatteregler skulle tillföra sådana fördelar utöver vad som följer av direktivet mot skatteundraganden att det vägs upp av nackdelen av en inskränkning av den nationella befogenheten. En viktig aspekt är även att beslut fattas med enhällighet på skatteområdet. Det innebär att möjligheten att vid behov ändra de aktuella reglerna kan vara förenat med större svårigheter jämfört med om de aktuella skattereglerna inte skulle harmoniseras.

Samtidigt finns det fördelar om befintliga mismatchningar och snedvridningar på den inre marknaden minskar genom ett samordnat tillvägagångssätt. Vidare kan det konstateras att möjligheten till gränsöverskridande kvittning av förluster kan uppnås i högre utsträckning genom gemensamma

regler. Som kommissionen tar upp ska dock inte värdet av bilaterala åtgärder uteslutas som ett andrahandsalternativ.

Sammantaget anser regeringen att det finns skäl att ifrågasätta om förslaget på gemensamma företagsskatte regler (CCTB) sett för sig är förenligt med subsidiaritetsprincipen.

3.2.2 Proportionalitetsprincipen

Enligt kommissionen är förslaget också i linje med proportionalitetsprincipen. Kommissionen anför att åtgärderna är lämpliga och nödvändiga för att uppnå önskvärt resultat. Förslagen går inte längre än att harmonisera företagsskattebasen, vilket är en förutsättning för att motverka de identifierade hindren som snedvrider den inre marknaden. Kommissionen menar att det nylanserade CCCTB-systemet inte begränsar medlemsstaternas behörighet att fastställa önskvärd nivå på skatteintäkter för att nå finanspolitiska mål. I det avseendet påverkar förslagen inte medlemsstaternas möjligheter att bestämma bolagsskattesatsen. Det skulle inte vara tillräckligt med samordning på området för att undanröja skatterelaterade snedvridningar på den inre marknaden. Enligt kommissionen riktar sig samordning typiskt sett endast in sig på vissa specifika frågor och är inte anpassad för den breda mångfald av problem som företag på den inre marknaden möter, vilka kräver en övergripande lösning.

Vidare förutser kommissionen att den omständigheten att det nylanserade förslaget är tvingande gör att det kan utformas på ett sådant sätt att det bara träffar nödvändiga kategorier av skattebetalare, dvs. företagsgrupper av en viss storlek. Detta beror på att företagsgrupper som måste tillämpa förslagen har hög omsättning och tenderar att ha tillräckligt med resurser som möjliggör aggressiva skatteplaneringsstrategier.

Slutligen är kommissionen av uppfattningen att de förutsetta reglerna följaktligen inte går längre än vad som är nödvändigt för att nå målen med fördraget för att uppnå en bättre funktion av den inre marknaden.

CCCTB-direktivet

Enligt proportionalitetsprincipen ska unionens åtgärder till innehåll och form inte gå utöver vad som är nödvändigt för att nå målen i fördragen.

Regeringens uppfattning är att det är tveksamt om ett CCCTB-system skulle fungera bättre i praktiken än den nuvarande situationen med olika skattesystem och vilka fördelar ett sådant system eventuellt skulle kunna ha. Även med det föreslagna systemet skulle komplikationer uppkomma. Som exempel kan nämnas den schablonmässiga fördelningen av resultat till de olika bolagen. Det bör observeras att en sådan fördelning av vinsten mellan närstående företag i olika länder innebär ett avsteg från de internationellt vedertagna principer som överenskommit inom OECD avseende internprissättning, vilka ska säkerställa att beskattning sker där värde skapas. Fördelningen strider således mot armlängdsprincipen och ger i stället uttryck

för en fördelningsmetod som OECD uttryckligen har avvisat. Det är också svårt att bedöma förslaget förenlighet med, samt effekter för, övriga internationella åtaganden (såsom skatteavtal). Det föreslagna systemet är vidare oprecist, vilket skulle kunna leda till osäkerhet eller till att olika medlemsstater implementerar direktivet på olika sätt. Det är även oklart hur företagens administrativa börda skulle påverkas av ett system som inte har något samband med dess affärsredovisning.

Mot denna bakgrund anser regeringen att det finns tveksamheter kring om förslaget på en gemensam konsoliderad bolagsskattebas (CCCTB) är förenligt med proportionalitetsprincipen.

CCTB-direktivet

Kommissionens proportionalitetsbedömning avser de två direktiven sammantaget. I likhet med vad som gäller ovan finns det dock anledning att beröra frågan om hur direktivet om gemensamma företagsskatteregler (CCTB) förhåller sig till proportionalitetsprincipen. I denna del är regeringen inte övertygad om att skälen för en gemensam reglering av företagskattereglerna uppväger den begränsning i handlingsfriheten att utforma företagsskatteregler anpassade efter nationella förutsättningar som förslaget innebär. Mot bakgrund av detta finns det mycket som talar för att förslaget på gemensamma företagsskatteregler (CCTB) – sett för sig – är oförenligt med proportionalitetsprincipen.

4 Övrigt

4.1 Fortsatt behandling av ärendet

Kommissionen presenterade direktiven vid högnivågruppens möte den 27 oktober 2016 och därefter på ett första rådsarbetsgruppsmöte den 3 november 2016 samt på Ekofinmötet den 8 november 2016. Den fortsatta hanteringen av direktivet är för närvarande inte känd. Direktivförslagen har skickats ut på remiss.

4.2 Fackuttryck/termer

Armlängdsprincipen – Internationellt vedertagen princip för prissättning av transaktioner mellan närstående företag i olika länder. Principen innebär att nämnda transaktioner ska ske på marknadsmässiga villkor.

CCTB – En gemensam bolagsskattebas på EU-nivå (common corporate tax base)

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

Internprissättning - Prissättning av transaktioner mellan närstående bolag med hemvist i olika länder.

Delegerad befogenhet – Befogenhet som delegeras från lagstiftaren (Europaparlamentet och rådet) till kommissionen, regleras i artikel 290 EUF-fördraget. Delegerad befogenhet kan endast tillämpas om befogenheten härleds från en lagstiftningsakt. Den delegerade befogenheten kan endast tillämpas på akter med allmän räckvidd som inte är lagstiftningsakter och som kompletterar eller ändrar vissa icke väsentliga delar av den lagstiftningsakt den är knuten till.

Delegerad akt – Akt antagen av kommissionen med delegerad befogenhet.

Genomförandebefogenhet – Befogenhet att, i de fall enhetliga villkor för genomförande krävs, mer precist genomföra rättsligt bindande akter genom att anta genomförandeakter. Lagstiftaren (Europaparlamentet och rådet) kan genom en lagstiftningsakt tilldela kommissionen, eller i vederbörligen motiverade fall rådet, denna befogenhet enligt artikel 291 EUF-fördraget. I de allra flesta fall tillämpas genomförandebefogenhet genom kommittéförfarande.

Genomförandeakt – Akt antagen av kommissionen eller rådet med genomförandebefogenhet.

Kommittéförfarande ("kommittologi") – Innebär att kommissionen måste samråda med särskilda kommittéer när den genomför EU-lagstiftning i enlighet med det uppdrag som lagts fast i respektive rättsakt. Kommittéerna består av experter från EU:s medlemsstater och möjliggör för kommissionen att föra en dialog med förvaltningarna i medlemsstaterna innan den vidtar genomförandeåtgärder samtidigt som systemet garanterar medlemsstaternas kontroll över kommissionens genomförandebefogenhet.

"Kommittéordning" eller "Kommittéväsende" – De olika typer av kommittéer som finns.

Konsoliderad – Ett gemensamt skattemässigt resultat beräknas för alla EU-företag i företagsgruppen som uppfyller villkoren för konsolidering, vilket innebär en gränsoverskridande kvittning av vinster och förluster.