



Blendow Lexnova Expertkommentar - Skatterätt, april 2016

I april månads expertkommentar i skatterätt skriver Anders Hultqvist om EU-kommissionens kritiserade förslag om harmoniserande åtgärder för att komma tillrätta med skatteundandraganden inom EU. Kommentaren behandlar bl.a. förslaget samband med det s.k. BEPS-projektet och dess förenlighet med subsidiaritetsprincipen.

EU och BEPS – nytt förslag möter stark kritik

Inledning

Den 28 januari 2016 skickade EU-kommissionen ut ett förslag till direktiv på remiss – Anti Tax Avoidance Package – som innehåller sex olika harmoniserande åtgärder för att bättre skydda skattebaserna och motverka skatteundvikande arrangemang. Det har mött stark kritik i Sverige och många frågar sig om EU nu går för långt i sina ambitioner att vilja harmonisera och reglera hur medlemsstaterna ska skydda skattebaserna.

Förslaget – [COM\(2016\) 26 final](#), Förslag till Rådets direktiv om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt påverkar den inre marknads funktion – tar avstamp i det av G20-ländernas och OECD:s företagna BEPS-projektet (Base Erosion Profit Shifting) för att skydda de nationella skattebaserna. Det hänvisas också till EU-rådets strategi för unionen som påbörjades 2014.

När slutrapporterna presenterades av OECD under 2015 var det i första hand en nationell fråga hur åtgärderna skulle implementeras i de nationella skattesystemen. För svensk rätts del har ett sådant arbete påbörjats, bl.a. med nya regler för transfer pricing-dokumentation, men vi har ännu inte sett några konkreta förslag (mer än möjligen justeringar till följd av ändring i moder-/dotterbolagsdirektivet; se [Expertkommentaren i skatterätt, maj 2015](#) och [prop. 2015/16:14](#)).

När jag och Bertil Wiman för ett år sedan spekulerade i hur implementeringen skulle fortskrida nämnde vi att EU kanske använder sig av möjligheten att via direktiv harmonisera medlemsstaternas arbete, men påpekade också att EU-fördraget sätter gränser för vilka förslag som kan läggas fram; se [Anders Hultqvist & Bertil Wiman, BEPS – Implementering i svensk rätt, Svensk skattetidning 2015](#), s. 309 ff. (särskilt s. 316). Eftersom merparten av beskattningsmakten förbehålls medlemsstaterna och inte har blivit föremål för EU-reglering – dock är mervärdesbeskattningen harmoniserad – blir det lätt en revirstrid om man genom EU-direktiv försöker harmonisera beskattningen, särskilt inkomstskatten. En särskild fråga, som nu åter väckts till liv, är bl.a. annat tanken om en gemensam bolagsskattebas (Common Consolidated Corporate Tax Base, CCCTB), i ett första steg utan konsolideringsdelen – C(C)CTB – men det återstår att se hur det går med det projektet. Se vidare kommissionens Public consultation on the Re-launch of the Common Consolidated Corporate Tax Base, tillkännagivet genom [COM\(2015\) 302 final](#), Brussels, 17.6.2015.

Det väckte därför en viss förvåning när kommissionen i januari i år presenterade sitt förslag till paket för att motverka skatteundvikande åtgärder – särskilt som det är bristfälligt motiverat, både avseende de konstitutionella aspekterna och de enskilda delarna med de sex olika förslagen. Regeringen skickade ut förslaget på remiss i februari och det mötte stark kritik från remissinstanserna, bl.a. två juridiska fakulteter. Den 23 mars i år beslutade dessutom Sveriges riksdag, på Skatteutskottets förslag, att avge ett motiverat yttrande till Europaparlamentet, Ministerrådet och EU-kommissionen avseende en s.k. subsidiaritetsprövning av direktiv-förslaget ([2015/2016:SkU28](#)).

Förslaget i korthet

Förslaget har beskrivits och kommenterats på många olika håll, varför jag här bara ger en kort sammanfattning tillsammans med några smärre iakttagelser. Det innehåller sex olika harmoniseringsåtgärder:

1. *Ränteavdragsbegränsning*: I artikel 4 i förslaget föreslås att lånekostnader, som överstiger uppburna räntor eller andra skattepliktiga intäkter från finansiella tillgångar (nettoränteavdraget), ska vara avdragsgilla upp till motsvarande 30 procent av EBITDA (som är ett mått på ett företags rörelseresultat).

Förslaget ligger väl i linje med BEPS Action 4 avseende samma sak, men är något mer preciserat. Medlemsstaterna är enligt förslaget i sin fulla rätt att införa strängare bestämmelser (förslaget anger en miniminivå). Förslaget är inte särskilt kontroversiellt till sitt innehåll för svensk del – ett sådant förslag lär också vara på gång – men fråga är om det tillför något mer än att koordinera metoden för en ränteavdragsbegränsning.

2. *Utflyttningsbeskattning*: Beskattning av värden över de skattemässiga restvärdena ("övervärden") vid utflyttning, s.k. exit-beskattning, finns redan i svensk lagstiftning, inte minst genom uttagsbeskattningsregleringen (22 kap. 5 § IL) och reglerna om beskattningsinträde (20 a kap. IL). Skulle direktivet antas får måhända smärre justeringar i dessa regler vidtas.

3. *Överflyttning av beskattning*: Medlemsstaterna skulle, med detta förslag, vara skyldiga att införa en s.k. switch-over-klausul, för att beskatta utdelningar, vinster vid aktieförsäljning och inkomster från fasta driftställen från länder utanför EU, om skatten i det andra landet understiger 40 procent av det egna landets skattesats. Avräkning för ev. erlagd utländsk skatt skulle dock erhållas. Detta förslag går längre än OECD:s BEPS-förslag och torde dessutom vara svårt att förena med många dubbelbeskattningsavtal.

4. *Allmän bestämmelse mot missbruk*: Detta förslag går utöver BEPS-förslagen och EU-kommissionen försöker nu lansera en gemensam generalklausul (General Anti Avoidance Rule, GAAR). Det är en variant på en generalklausul som påminner om den svenska, men med en ny term – "icke-genuina arrangemang". Sådana icke-genuina arrangemang som har till huvudsakligt syfte att uppnå en skattefördel som motverkar syftet med de i övrigt tillämpliga bestämmelserna, ska inte tas med i beräkningen av "bolagsskatteskulden" (vilket är en annan mindre väl vald term i sammanhanget).

Förslaget skiljer sig från den svenska skatteflyktslagen bl.a. genom rekvisitetet det *huvudsakliga syftet* med arrangemanget. Rekvisitetet präglade den mer restriktiva rättspraxis som utbildades före införandet av den nya skatteflyktslagen 1998, varvid förfarandet med bortseende från skatteförmånen skulle framstå som praktiskt taget meningslöst (se [prop. 1996/97:170](#) s. 43 f.; jfr [SkU 1982/83:20](#) s. 20).

Förutom den nya terminologin kan den föreslagna klausulen anses vara mer i paritet med den rättspraxis som EU-domstolen tillämpar som tröskel för att kunna bortse från det av de skattskyldiga valda förfarandet ("wholly artificial schemes")

eller "rent konstlade upplägg"; se EUD dom 12/9 2006 i [Cadbury Schweppes plc. m.fl. mål 196/04](#), p. 51 och [Halifax plc. m.fl., mål 255/02](#), p. 74-75 och p. 98). Jfr [Expertkommentar i skatterätt, maj 2013](#). Förslaget uppställer således ett högre krav än den svenska skatteflyktsklausulen för att den ska kunna tillämpas.

5. *CFC-bestämmelser*: I de föreslagna CFC-bestämmelserna preciseras kraven mer än i BEPS-förslaget, men å andra sidan är det endast minimibestämmelser. Det kan noteras att de svenska befintliga CFC-reglerna är strängare i vissa avseende, t.ex. angående skattesatsen i det andra landet (understigande 55 i stället för 40 procent av det egna landets skattesats) och att reglerna avser alla inkomster, inte enbart passiva inkomster som direktivförslaget tar sikte på. Vad som avses med "effektiva skatten" är dock oklart, och kan måhända utgöra en skärpning – men det torde fordras en bättre analys för att kunna bedöma i vilka avseenden den svenska lagstiftningen skulle påverkas. Praktiker föredrar förmodligen också metoden med att i "listor" ange om skattesatsen i den ena eller andra staten är tillräcklig för att undvika CFC-beskattning. Eftersom det är fråga om minimibestämmelser torde den svenska CFC-lagstiftningen emellertid i allt väsentligt kunna bibehållas.

6. *Hybridarrangemang*: Med en generell och tämligen förenklad form av regel ska karaktären på ett instrument (benämnd "hybridinstrument") eller på ett företag (benämnd "hybridenhet") bestämmas med utgångspunkt från den stat där betalningen har sin källa, om och när det leder till avdrag i ena staten utan motsvarande beskattning i den andra staten. För egen del förstår jag dock inte hur enbart den rättsliga kvalificeringen löser problemet, eftersom det även kan bero på olika skatteregler – t.ex. skattefrihet för vissa typer av betalningar – men än knepigare blir det att med de enskilda staternas skatteregler ständigt vara anpassad till alla de olika stater varifrån betalningar sker. Förslaget följer dessutom inte BEPS Action 2, där förslaget var det omvända – nämligen att i utgivarstaten inte medge avdrag, om beskattning ej sker i mottagarstaten. Här torde det fordras ett betydligt mer genomtänkt förslag för att i praktiken kunna möta den ambition som är avsikten med förslaget.

Kommentar

Vissa av förslagen kan således beskrivas som en preciserad och harmoniserad form av implementering av BEPS, medan andra går längre, t.ex. förslaget till

generalklausul (GAAR), eller t.o.m. går på kontrakurs mot BEPS-förslagen (hybridregleringen). Medan många anser det övergripande syftet vara gott, uppkommer desto större frågetecken och kritik mot förslagets bristfälliga beredning, men också avseende huruvida det är rimligt att genomföra en sådan långtgående EU-reglering på beskattningens område – även om det huvudsakligen bara är fråga om miniminivåer för lagstiftningen.

Regeringen delar dock kommissionens bedömning att det är en fördel om alla medlemsstater inför en gemensam lägsta 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, fortsätter regeringen, är att befintliga mismatchningar och snedvridningar på den inre marknaden minskar genom ett samordnat tillvägagångssätt. Som exempel på detta ges den föreslagna regeln om hybrida mismatchningar inom EU. Sammantaget bedömer regeringen fördelarna med ett samordnat införande av hybrida mismatchningar, begränsningsregler för ränteavdrag, 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, enligt regeringen, vissa tveksamheter kring lämpligheten med en harmonisering (se vidare 2015/2016:SkU28 s 8 f.). Regeringen anser dock att det sammantaget inte finns skäl att ifrågasätta kommissionens bedömning.

Beskattningsmakten tillhör som bekant kärnområdet för varje stats intressesfär och brukar vara väl reglerad i konstitutionellt hänseende för att säkra det demokratiska inflytandet. Det är också här den s.k. subsidiaritetsprincipen inom EU kommer in i bilden och riksdagen är, efter beredning i Skatteutskottet, kritisk mot förslaget.

Den 23 mars 2016 beslutade Sveriges riksdag att lämna ett motiverat yttrande över förslaget, i enlighet med det förslag som Skatteutskottet hade lagt fram (se [riksdagsskrivelse 2015/16:183](#) och 2015/16:SkU28 s. 28). Positiv till ansatsen landar yttrandet från riksdagen emellertid i slutsatsen att förslaget strider mot subsidiaritetsprincipen.

Yttrandet inleds med att klargöra att riksdagen anser att det är en hög politisk prioritering att motverka skatteflykt och skatteundandragande. Riksdagen är

därför positiv till förslaget syfte, dvs. att motverka skatteflyktsmetoder som direkt påverkar den inre marknadens funktion. Kritik riktas dock emot det avgivna förslaget – dels i fråga om omfattningen, dels avseende det magra underlaget för att bedöma konsekvenserna av förslaget.

I fråga om omfattningen av förslaget betonar riksdagen att beskattning är en nationell angelägenhet och kompetens. Riksdagen anför att det faller inom varje medlemsstats nationella kompetens att säkra välfärden genom att ta ut och använda skatteintäkter på lämpligt sätt. En alltför extensiv tillämpning av de regler som ger unionen lagstiftningskompetens leder i förlängningen till en urholkning av medlemsstaternas suveränitet när det gäller att ta ut och bibehålla tillräckliga skatteintäkter för att finansiera välfärden. Eftersom den direkta beskattningen är förbehållen medlemsstaternas nationella kompetens, ställs det sålunda höga krav på att unionens lagstiftningsförslag är utformade på ett sådant sätt att medlemsstaterna kan avgöra om målet för den föreslagna åtgärden inte i tillräcklig utsträckning kan uppnås av medlemsstaterna och därför, på grund av åtgärdens omfattning eller verkningar, bättre kan uppnås av unionen.

Liksom flera av remissinstanserna framhållit – och som jag också hört framhållas från kollegor runt om i Europa – finner Sveriges riksdag att förslaget har tagits fram på mycket kort tid, att det är mycket långtgående och att det är behäftat med många oklarheter. Vidare har kommissionen underlåtit att utföra en konsekvensanalys av förslaget, bl.a. med argumentet att det finns en stark koppling till OECD:s arbete med BEPS. Riksdagen finner dock att kommissionens förslag i stora delar går längre än eller saknar motsvarighet i OECD:s BEPS-förslag.

Det motiverade yttrandet från Sveriges riksdag slutar således med bedömningen att kommissionen inte tillräckligt motiverat att förslaget inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå de angivna målen, varför riksdagen sammantaget anser att kommissionens förslag måste anses oförenligt med subsidiaritetsprincipen.

Skattelagstiftning och subsidiaritetsprövningen är sålunda en fråga för den lagstiftande församlingen i flertalet stater. Den svenska riksdagens skatteutskott har tidigare ansett att unionsföreskrifter om en skatteflyktslag avseende direkt skatt i nationell lagstiftning strider mot subsidiaritetsprincipen (se [2013/14:SkU23](#)).

Flera andra medlemsstater är också negativa till förslaget.

Vad som nu händer återstår att se, men sannolikt arbetas det vidare i någon form, även om det inte blir detta direktiv som antas. Som konstaterats av Sveriges riksdag och flera av remissinstanserna är det angeläget med en koordinering av nationella lagstiftningar för att skydda skattebaserna och motverka att olikheter utnyttjas i kringgåendesyfte – men hur och i vilken omfattning detta bör ske är ännu en öppen fråga.



Anders Hultqvist

Professor i finansrätt vid Karlstads universitet & adj. professor i finansrätt vid Stockholms universitet.

Blendow Lexnovas Expertkommentarer skyddas av lagen om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk. Kopiering och tillgängliggörande för allmänheten är förbjuden. Informationen får endast återges för internt bruk eller efter överenskommelse med Blendow Group AB. Missbruk beivras.

Blendow Group AB, Humlegårdsgatan 14, 114 40 Stockholm, Tel: 08-579 366 00,
Hemsida: www.lexnova.se. Ansvarig utgivare: Christer Hinderoth

Har du förslag till innehållet i en Expertkommentar?
Vi tar gärna emot tips, skicka e-post till info@lexnova.se.

Copyright © 2016 Blendow Lexnova