

## Blendow Lexnova Expertkommentar - Skatterätt, januari 2017

### Ska EU bestämma företagsbeskattningen?

I kölvattnet av det G20/OECD-ledda BEPS-projektet för att förhindra att skattebaserna urholkas har EU-kommissionen lanserat ett antal förslag för att koordinera skattelagstiftningen inom EU. Det har tidigare gällt bl.a. justeringar i moder-/dotter-bolagsdirektivet, informationsutbytesavtal och nu senast ett skatteflyktsdirektiv med minimibestämmelser (ATAD). Redan tidigare har frågan om gränserna för vad som bör regleras gemensamt och vad som bör regleras nationellt - och den s.k. subsidiaritetsprincipen - varit föremål för diskussion. (Se t.ex. [Expertkommentar i skatterätt, april 2016](#).) Trots att riksdagen ansåg att ATAD-förslaget stred mot subsidiaritetsprincipen kom Sverige att rösta för förslaget till slut, en ordning som väckt debatt och diskussion (se Skattenytt 2016 s. 853 ff.).

Den 25 oktober 2016 tog EU-kommissionen ännu ett djärvt steg, nämligen att föreslå ett gemensamt företagskattesystem, dels i form av en gemensam företagskattebas (CCTB), dvs. gemensamma regler för företagsbeskattningen, dels en konsoliderad beräkning av företagskattebasen inom EU (CCCTB). Se [Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base \(CCCTB\), COM\(2016\) 683 final](#), Strasbourg 25.10.2016 och [Council Directive on a Common Corporate Tax Base, COM\(2016\) 685 final](#), Strasbourg 25.10.2016.

Enkelt uttryckt betyder CCTB-direktivet att alla EU:s medlemsstater ska ha samma skatteregler för beskattningen av företag som ingår i företagsgrupper som omsätter över 750 miljoner euro. För svensk del betyder det att de svenska reglerna i inkomstskattelagen byts ut mot regler som motsvarar direktivet, i vart fall för dessa större företagsgrupper (mindre företagsgrupper ska kunna välja om de vill använda CCTB eller andra nationella regler). Direktivet syftar således till att harmonisera företagsbeskattningen fullt ut för de företag som omfattas. I ett andra steg är avsikten att företagets inkomst, i stället för att som nu beräknas i varje stat för sig, ska beräknas gemensamt för alla de företag inom företagsgruppen som befinner sig inom EU. När väl hela inkomsten (konsoliderad) inom EU beräknats ska varje stat få sin del av den gemensamma basen som underlag för sin beskattning av företagsgruppen. Detta ska ske enligt en särskild beräknad fördelningsnyckel, som beror på ett antal faktorer som regleras i CCCTB-direktivet.

Förslaget lades i sin helhet fram redan 2011 - och då som ett paket med båda delarna samtidigt - men mötte ett starkt motstånd, och då var systemet ändå frivilligt (optional). Denna gång läggs det fram som två delar, först beslut om själva företagskattereglerna (CCTB), sedan om konsolideringen av skattebasen och hur den ska fördelas (CCCTB). Även om kommissionens målsättning är att de slutligen båda ska vara på plats, finns naturligtvis risken att medlemsstaterna inte lyckas komma överens om det andra steget (framförallt avseende fördelningsgrunderna) och då skulle endast harmonisering av företagsbeskattningsreglerna ske, utan att fördelarna med konsolidering erhålls.

Fördelarna med endast gemensamma företagskatteregler är sålunda mer begränsade, särskilt sedan ATAD nu ska implementeras, senast vid utgången av 2018. En fördel är naturligtvis att det är enklare att administrativt hantera företagsbeskattningen med likadana regler för företagsgrupper med bolag i många europeiska länder, vari reglerna koordinerats och också flera av de regler som tar hänsyn till gränsöverskridande transaktioner är likadana. Däremot kvarstår problemen med internprissättning (transfer pricing), risk för olika bedömning som leder till dubbelbeskattning och problemen med förlustutjämning. De skulle dock elimineras inom EU med det andra steget, liksom

en fullständig förlustutjämning. Genom detta förslag skulle också den administrativa fördelen uppnås att företagsgruppen endast behöver ha med en skattemyndighet att göra för beräkningen av hela företagsgruppens resultat.

En ytterligare nackdel är att de gemensamma skattereglerna inte kan ta hänsyn till nationella behov. Å andra sidan skulle reglerna inte behöva tillämpas av andra än större företag/företagsgrupper. Fråga är dock om det på sikt går att ha olika regelsystem och hur man ska lösa de övergångsproblem som uppstår när företag går in och ut ur det gemensamma systemet. Dessa och många andra speciella frågor har rests och föranlett kritik i den remissomgång som förslaget genomgått.

Den övergripande frågan är emellertid om företagsbeskattningen ska koordineras och regleras genom EU-lagstiftning. Skulle direktivförslagen antas kommer alla EU-stater bli tvungna att implementera reglerna i direktivet. Därefter finns i princip ingen möjlighet att utforma egna företagskatteregler som avviker från direktivet, i vart fall inte för de större företagsgrupper som omfattas av direktivet. (Det nämns inte särskilt, men en fråga är också hur stora skillnader som kan tillåtas i nationell lagstiftning för de företag som inte omfattas av CCTB.) En viktig del i beredningen av direktiv-förslaget är därför en s.k. subsidiaritetsprövning och att avgöra om företagsbeskattningen i praktiken ska överlåtas till unionen. Skatteutskottet har i två utlåtanden - [2016/17:SkU16](#) och [2016/17:SkU17](#) - gjort en sådan avseende de båda respektive förslagen. Gemensamt i dem båda framhåller Skatteutskottet:

”Företagsbeskattningen är nära integrerad med andra delar av skatteområdet och med medlemsstaternas politiska och ekonomiska förhållanden. Utskottet anser att utformningen av företagsbeskattningen måste ske på ett sådant sätt att det finns ett utrymme för varje enskild medlemsstat att beakta särskilda förutsättningar vad avser näringslivsstruktur. Utskottet delar därför regeringens bedömning att medlemsstaten initialt är mer lämpad att avgöra hur företagsbeskattningen bör utformas.”

Även om regeringen till utskottet redovisat en mer kritisk hållning till konsolideringsförslaget (CCCTB) än till de gemensamma skattebasreglerna (CCTB), ansåg regeringen inte att de strider mot subsidiaritetsprincipen, men att det finns tveksamheter kring om förslagen strider mot proportionalitetsprincipen. Skatteutskottet var mer kritiskt och fann att båda förslagen strider mot subsidiaritetsprincipen och föreslog därför att riksdagen skulle lämna ett s.k. motiverat yttrande till Europaparlamentets, rådets och kommissionens ordförande. Kammaren biföll Skatteutskottets förslag (se § 7 i [riksdagens snabbprotokoll 14 dec 2016, prot. 2016/17:46](#) s. 63 f.) och lämnade sådana yttranden enligt bilaga 2 i de ovan nämnda utlåtandena.

Ett särskilt problem är om endast det första förslaget (CCTB) skulle kunna genomföras, men inte det andra steget (CCCTB), varvid den stora fördelen med förenklingen för företagsgrupperna skulle gå förlorad. Enbart gemensamma skatteregler, som dessutom kan tolkas och tillämpas olika av olika stater, behöver som nämnts inte medföra någon nämnvärd förenkling. När det sedan gäller konsolideringen och den fördelningsnyckel enligt vilken skattebasen ska fördelas kan Sverige t.o.m. förlora delar av sin företagsskattebas. Andra invändningar är enligt regeringen och Skatteutskottet att en sådan allokering av inkomsten inte är i överensstämmelse med det som blev resultatet av BEPS-projektet eller de internationellt vedertagna principer som överenskommit inom OECD avseende internprissättning, vilka ska säkerställa att beskattning sker där värde skapas. Det är därför också svårt att bedöma förslagets förenlighet med, och effekter för, övriga internationella åtaganden (såsom skatteavtal). Svenskt Näringsliv vill helst se båda förslagen antagna tillsammans, om fördelarna ska överväga nackdelarna, och att systemet ska vara frivilligt för alla företag, oavsett storlek.

Det har framförts många synpunkter på delar eller detaljer i förslagen, men en viktig principiell fråga är om kompetensen att utforma skattereglerna för företag ska överlämnas till EU. Det fordras enhällighet bland medlemsstaterna för att besluta om reglerna och det skulle också fordras enhällighet för att senare ändra i reglerna, dvs. det torde bli svårt, för att inte säga omöjligt, att ändra i reglerna. Reglerna i direktivet är också tämligen allmänt hållna och det lär ta lång tid innan det med säkerhet kan sägas hur de ska preciseras (jfr den omfattande rättspraxis som finns avseende de svenska reglerna). Detta går sannolikt inte åtgärda mer än i begränsad omfattning vid implementeringen av reglerna.

Fördelen med harmoniseringen av reglerna för företagsbeskattningen för större företagsgrupper måste därför vägas mot nackdelarna med att frånhända sig makten att bestämma nationellt anpassade regler. Skatteutskottet inledde med att konstatera att en alltför extensiv tillämpning av de regler som ger unionen lagstiftningskompetens i förlängningen leder till en urholkning av medlemsstaternas suveränitet när det gäller att ta ut och behålla tillräckliga skatteintäkter för att finansiera välfärden. De argument som kommissionen anfört för förslagen – att de bl.a. syftar till att befrämja tillväxt och investeringar, att underlätta gränsöverskridande handel, att åstadkomma administrativa förenklingar och att motverka skatteflykt – är dels svårbedömda, eftersom de båda förslagen inte nödvändigtvis är kopplade till varandra, dels inte särskilt övertygande med hänsyn till det redan antagna skatteflyktsdirektivet (ATAD). Skatteutskottet framhöll mer i detalj följande om CCTB-förslaget ([2016/17:SkU16](#), s. 12):

”Vad gäller möjligheten att motverka skatteflykt och skatteundandraganden konstaterar utskottet att dessa frågor kan hanteras inom ramen för det nyligen antagna direktivet om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt påverkar den inre marknaden. Utskottet konstaterar vidare att skatteflyktsaspekter är nära förknippade med koncerninterna transaktioner vid gränsöverskridande handel och att motverkandet av skatteflykt och skatteundandraganden därför inte primärt går att på ett effektivt sätt komma till rätta med enbart genom gemensamma bestämmelser om företagsbeskattning. Därutöver konstaterar utskottet att det nyligen antagna direktivet om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt påverkar den inre marknaden innehåller minimistandarder med en möjlighet för medlemsstaten att utforma bestämmelser efter nationella förutsättningar, som skulle gå förlorad vid ett införande av absoluta regler mot skatteflykt.”

När det sedan gäller konsolideringsdirektivet (CCCTB) och utformningen av den föreslagna allokeringsnyckeln konstaterar Skatteutskottet att utfallet vid fördelningen av vinster är avhängigt de nationella förutsättningarna i respektive medlemsstat och därför kommer att bli väldigt olika bland medlemsstaterna. Utskottet hänvisade också till och delade den bedömning regeringen redovisat till utskottet, att förslaget är vagt och oprecist utformat, svåröverskådligt och behäftat med oklarheter – avseende t.ex. hur förslaget förhåller sig till redan ingångna skatteavtal och effekterna av att redovisningen är frikopplad från skattesystemet.

Eftersom Skatteutskottet hänvisade till subsidiaritetsprincipen, medan regeringen påtalade tveksamheter i förhållande till proportionalitetsprincipen, kan man nog dra slutsatsen att Skatteutskottet av starkare principiella skäl värnade den nationella suveräniteten över beskattningen. Sverige kan tillsammans med andra stater åstadkomma en nödvändig harmonisering för att skydda skattebasen utan att detta regleras i direktiv, medan en direktivreglering kan låsa fast skattereglerna så att nationella (svenska) behov inte kan tillvaratas. Eftersom den stora effektiviseringen med en konsoliderad skattebas inte är en nödvändig del av harmoniseringen av skattereglerna kan tvåstegsprocessen således snarare ha fått motverkande effekt och t.o.m. försvarat genomförandet.

Som nämnts inledningsvis var riksdagen redan i fråga om skatteflyktsdirektivet kritisk till en

gemensam EU-lagstiftning - och gjorde en subsidiaritetsinvändning. Med förslagen om en gemensam företagsbeskattning, i vart fall för större företagsgrupper, har tonen skärpts ytterligare. Den här gången förefaller också regeringen åtminstone tveksam och ifrågasättande. Även remissinstanser som t.o.m. gärna skulle se en möjlighet till en gemensam konsoliderad företagsbeskattning förefaller ställa sig kritiska till förslaget och vill åtminstone se att en sådan reglering görs frivillig för företagsgrupper och att båda stegen tas samtidigt, så att också fördelarna med konsolidering uppnås.

I min ovan nämnda artikel i Skattenytt 2016 ställde jag retoriskt frågan: "Svenska folkets urgamla rätt att sig beskatta eller EU:s rätt?" Det är förvisso inte hela beskattningsrätten avseende större företagsgrupper som skulle överlåtas, men väl befogenheten att besluta om grunderna för beskattningen av dessa företagsgrupper (dvs. ung. som den kommunala beskattningsrätten bestäms av riksdagen och kommunerna endast får besluta om kommunalskattesatsen). Det som skulle gå förlorat är inte bara det nationella inflytandet över innehållet i reglerna, eftersom det sedan inte på egen hand går att avskaffa detta system (utan att lämna EU), utan också den allsidiga, transparenta beredningen av skattelagstiftningen, som ytterst värnar ett demokratiskt inflytande över beskattningen. Beredningen av EU-direktiv saknar dessa inslag och har dessutom helt andra hänsyn att beakta. Hur det slutligen går får vi se framöver.



### **Anders Hultqvist**

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