



UPPSALA  
UNIVERSITET

Juridiska fakultetsnämnden

Box 256  
SE-751 05 Uppsala

REMISSYTTRANDE

1 (7)

2016-11-24

JURFAK 2016/77  
JURFAK 2016/78

Finansdepartementet

**Europeiska kommissionens förslag till rådets direktiv om en gemensam skattebas, KOM (2016) 685 och förslaget om en gemensam konsoliderad skattebas, KOM (2016) 683**  
(Fi2016/03866/S1 respektive Fi2016/03868/S1)

Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet, som genom remiss den 31 oktober 2016, Fi2016/03866/S1 och Fi2016/03868/S1 har anmodats avge remissvar över rubricerade direktivförslag, får anföra följande synpunkter.

Juridiska fakultetsnämnden ser med tillfredsställelse att EU-kommissionen återigen för fram direktivförslag med målet att till slut nå en gemensam konsoliderad skattebas. Enligt vår mening har den rättsliga utvecklingen lett till att det är nödvändigt, av flera skäl, att erbjuda ett alternativ till den nuvarande situationen. För närvarande har vi 28 medlemsstater, var och en med sitt bolagsskattesystem, i vilka det europeiska näringslivet skall verka. Samtidigt innebär EUF-fördraget att vissa grundläggande krav ställs på medlemsstaternas skattelagstiftning avseende restriktionsförbud, kravet på icke-diskriminerande regler, samt statligt stöd. Sammantaget skapar detta en situation där merkostnaderna för såväl skattskyldiga som skatteadministrationer blir betydande. Detta är till skada för den inre marknaden. Den bakgrundsbeskrivning som ges i direktivförslaget tillhandahåller en god bild av läget. Dessutom möjliggör den nuvarande situationen med 28 olika bolagsskattesystem viss skatteplanering, som både EU och OECD/G20 har identifierat som problematiskt och som skulle kunna minska i och med en harmonisering av regelverken.

Behovet av mer koordination på bolagsbeskattningsområdet stärks av den skattekonkurrens som råder mellan olika stater. Det är vår bedömning att skattekonkurrensen kommer att bli ännu tydligare framöver när Storbritannien och USA sannolikt kommer att kraftigt sänka bolagsskatterna. I ett sådant skattelandskap behöver EU erbjuda ett enkelt och attraktivt regelverk för att behålla företagen och merparten av deras vinster. Det är emellertid högst tveksamt om de föreliggande förslagen tillfredsställer detta krav.

Syftet med förslaget är att ge ett komplett inkomstskattesystem för bolag, både internt inom medlemsstaternas territorier och också externt när koncerner bedriver gränsöverskridande verksamhet. Det är omöjligt att i ett re-



2016-11-24

JURFAK 2016/77

JURFAK 2016/78

missvar med denna korta tid som stått till förfogande ge synpunkter på alla de frågor som uppkommer i enskildheter när man studerar de föreslagna bestämmelserna. Vi kommer därför att ge några mer övergripande synpunkter på förslaget.

Till skillnad mot tidigare förslag har EU-kommissionen denna gång valt att gå fram med en tvåstegsmodell. I ett första skede är avsikten att en gemensam bolagsskattebas (CCTB) ska antas för att i ett senare skede införa skattemässig konsolidering (CCCTB).

Skälet till denna tvåstegsmodell är politisk. Kommissionen bedömer att det inte finns politiska förutsättningar att ta hela reformen på en gång. Vi kan inte bedöma om detta är en korrekt förutsättning. Men vi kan konstatera att det skapar allvarliga problem med att inte gå direkt till CCCTB. Vi har identifierat vissa problem och har uppfattningen att det troligen finns fler. Därför är vår rekommendation att Finansdepartementet gör en pilotstudie med någon eller några koncerner för att testa hur de olika reglerna skulle fungera i praktiken samt hur de skulle förhålla sig till det nationella skattesystemet.

CCTB ska enligt förslaget, och till skillnad mot tidigare förslag, vara *tvingande* för företag i företagsgrupper som omsätter över 750 miljoner euro, art. 2. Företrädare för fakulteten har i annat sammanhang för kommissionen pekat på svårigheterna med att införa tvingande bolagsskatte regler som inte inkluderar bestämmelser för resultatutjämning mellan koncernbolag. Skälet är att i stort sett alla länder har någon form för skattemässig resultatutjämning i sina nationella bolagsskattesystem. För svenskt vidkommande återfinns de nationella utjämningsreglerna i 35 och 36 kap. IL.

Stora koncerner har anpassat organisation och struktur till dessa regler. Om man nu tvingar bort dem från nationella skatteregler utan att införa någon motsvarande möjlighet till skattemässig resultatutjämning finns det en uppenbar risk att det skapar många problem för dem. Man kanske kommer att se sig nödsakade att omorganisera för att minska antalet juridiska enheter m.m. Utan att behandla dessa svårigheter i detalj är vi övertygade om att CCTB utan resultatutjämningsmöjligheter inte bör införas. Det gäller i synnerhet om reglerna blir tvingande.

I CCTB-förslaget har kommissionen föreslagit, kanske påverkade av tidigare framförda synpunkter, att det ska finnas en begränsad möjlighet för moderbolag att dra av förluster, art. 42. Den modell som föreslås är att moderbolag temporärt ska ha rätt att dra av förluster som har uppstått direkt ägda dotterbolag. För oss står det inte helt klart om man ska förstå bestämmelsen så att det bara är förluster hos direktägda dotterbolag hemmahörande i andra medlemsstater som omfattas eller om även dotterbolag i moderbolagets hemviststat omfattas. Men Finansdepartementet förefaller ha gjort tolkningen att (i enlighet med vad kommissionen tidigare har föreslagit) det bara är utländska



2016-11-24

JURFAK 2016/77

JURFAK 2016/78

förluster som avses. Förlusten ska återföras till beskattning hos moderbolaget om dotterbolaget ett senare år gör en vinst, men senast efter fem år. Detta är således ingen definitiv resultatutjämnning och kan, även om det skulle gälla också nationellt, inte ersätta det nuvarande koncernbidragssystemet. Det finns dessutom skillnader i krav på vad ägande vad avser kapitalandel och kanske framförallt röstetalsandel som vi vissa fall medför att ägandet måste förändras i befintliga koncerner för att kunna använda avdragsrätten som följer av art. 42. Det finns även andra tekniska frågor som kan uppkomma. Sammanfattningsvis är det fakultetsnämndens uppfattning att den av kommissionen föreslagna avdragsmöjligheten inte är tillräcklig för att kunna motivera en obligatorisk användning av CCTB. För mindre koncerner är ju CCTB valfri (optional) så där kan koncernen avgöra om fördelarna med CCTB överväger jämfört med nackdelen att mista koncernbidragsrätt. Slutligen om denna fråga, det har hävdats att man kanske skulle kunna låta de existerande nationella resultatutjämningsmöjligheterna vara tillämpliga på CCTB-företag. Vi ställer oss tveksamma till en sådan lösning, därför att de tekniska frågorna, sambandet och interaktionen mellan de olika regelsystemen, sannolikt blir svåra att hantera.

En närbesläktad fråga gäller konsekvenserna av omstruktureringar, business reorganisations. Såvitt vi kan se finns bestämmelser om detta i CCCTB-förslaget (se något om art.22 i CCCTB-förslaget), men inte i CCTB. Då förefaller armlängdsregeln, art. 57 i CCTB-förslaget, dvs, omstruktureringar ska ske till marknadspris. Även detta kommer att under CCTB-tiden att vara en allvarlig försämring av reglerna för svenska bolag som inte kommer att kunna tillämpa bl.a. 23 kap. IL (underprisöverlåtelse-reglerna).

Som vi förstått CCTB, är avsikten att ett aktiebolag ska beskattas för sina nettointkomster, som denna bestäms i direktivförslaget i sin hemviststat. För svenskt vidkommande skulle det innebära att svenska aktiebolag beskattas med 22 % bolagsskatt. När det gäller definitionen av fasta driftställen i Sverige kommer den avseende CCTB att följa art. 5. Man få anta att det är förutsatt att Sverige ska kunna beskatta bolag hemmahörande i EU för deras inkomster hänförliga till fasta driftställen i Sverige. När det gäller beskattning av inkomster hänförliga till ett fast driftställe i annan medlemsstat förefaller tanken vara att sådana inkomster ska vara exempt i Sverige. Men bestämmelsen i art. 8e) skulle kunna vara tydligare i detta hänseende. Vi kan konstatera att det för svenska företag är en stor omställning att övergå från credit, när underskott i direktägda utländska verksamheter normalt varit fullt avdragsgilla till att underskott inte får dras av. Visserligen kan en temporär avdragsrätt att föreligga enligt art. 42 på samma sätt som för förluster i dotterbolag, men den avdragsrätten är ändå något sämre än nuvarande system. Det ska dock observeras att rätten till avdrag för underskott i utländsk verksamhet även med creditmetoden är temporär i den meningen att om den utländska verksamheten senare går med överskott så sker automatisk återföring.



2016-11-24

JURFAK 2016/77

JURFAK 2016/78

Som vi förstått det har det framförallt varit betydelsefullt att definiera fast driftställen i CCTB-förslaget, så att det inte blir olikartade regler i medlemsstaterna. I CCCTB borde betydelsen av fasta driftställen vara något mindre, men det framgår av art. 6.1 a) i CCCTB-förslaget att ett bolags fasta driftställen i annan medlemsstat ska ingå i gruppen. Frågan är om det behövs anges.

Den gemensamma bolagsskattebasen skall vara obligatorisk för större företag och frivillig för mindre företag. Det innebär att det kommer att finnas två parallella inkomstskattesystem tillämpliga i en medlemsstat. Enligt artikel 1.2 i CCTB-förslaget skall ett företag som ska tillämpa CCTB upphöra att omfattas av nationella bolagsskatte regler när det gäller samtliga områden som styrs av direktivet, om inte annat sägs. Det är naturligtvis i sig en helt nödvändig regel. Men det blir då väsentligt att regelsystemet verkligen är heltäckande.

Förslaget om CCTB innehåller i stort sett inga regler om skatteadministrativa frågor, de finns i CCCTB-förslaget (one-stop shop mm). Det innebär att varje medlemsstat för sina skattesubjekt kommer att tolka och tillämpa de i nationell rätt införlivade bestämmelserna från CCTB-direktivet. När väl samma skattesubjekt kommer under CCCTB-direktivet kommer huvudskattebetalaren (principal taxpayer) att administreras i sin hemviststat. Det är tydligt att det finns en risk för att de materiella bestämmelserna kommer att tolkas olika. Ju mindre heltäckande förslagen är desto större risk för att tolkningen blir olika. Vi befarar att tvåstegsmodellen kommer att leda till betydande merarbete för nationella skatteadministrationer, nationella domstolar och för EU-domstolen.

Men när det gäller de materiella reglerna skall företaget endast följa direktivbestämmelserna. Visserligen kan man tänka sig att också i detta fall det i direktivet finns klart uttryckt en annan ordning. Men det uttryckssättet ”om inte annat sägs” omfattar till sin ordalydelse inte implicita avvikelser. Det har skapat en del otydlighet.

Ett konkret exempel kan visa på vad denna otydlighet kan innebära. Enligt artikel 22.1 i CCCTB-förslaget skall en omstrukturering inom en koncern inte ge upphov till vinster eller förluster vid fastställande av den konsoliderade skattebasen. Vad som avses med omstruktureringar definieras inte i artikel 22. Det torde vara klart att för överlåtande företag skall inte en omstrukturering leda till vinst eller förlust. Sannolikt menas att transaktionen skall anses ha skett till det skattemässiga värdet. Men det står inget om hur tillgången skall behandlas hos det övertagande företaget. Skall det till exempel anses ha skett till det skattemässiga värdet? Med ett svenskt perspektiv kan detta synas naturligt, men frågan är om behandlingen hos det övertagande företaget med hänsyn till artikel 1.2 i direktivförslaget bör regleras i direktivet. Det borde ju inte vara så att bedömningen skall följa svensk inkomstskatterätt,



eftersom det inte finnas en uttrycklig hänvisning till svensk rätt, jfr ”om inte annat sägs”. Liknande frågeställning finns också om man skall tillämpa kontinuitetsprincipen också med avseende på andra skatteattribut såsom anskaffningstidpunkt. Inte heller detta är reglerat.

En form av omstruktureringar är fusioner och fissioner. Där finns redan ett antaget direktiv. Hur samordning sker med CCTB-direktivet/CCCTB-direktivet och andra bolagsskattedirektiv är inte tydligt. Fusionsdirektivet är införlivat i nationell rätt genom lagstiftning. Det blir därmed en del av nationell rätt. Är tanken att det därmed inte skall tillämpas för företag som valt CCCTB? Det är inte klart hur det är tänkt. Dock finns en referens till fusionsdirektivet i artikel 71.2 avseende behandling av förluster efter en fusion som följt fusionsdirektivets bestämmelser. Men huvudintrycket är att det finns en hel del att överväga såväl när det gäller behandlingen av omstruktureringar i stort som när det gäller samordning mellan detta direktiv och övriga direktiv.

I samband härmed väcks ytterligare en fråga som gäller skillnaden mellan de föreslagna direktiven och övriga bolagsskattedirektiv. Ett direktiv skall normalt införlivas i nationell rätt och innefattar då viss valfrihet för att direktivreglerna skall inpassas med övriga inkomstskatteregler. En sådan valfrihet kan inte vara tänkt att gälla för de föreslagna direktiven eftersom det skall vara ett sammanhållet och komplett inkomstskattesystem. Det förefaller då vara rationellt att de bestämmelser från övriga inkomstskattedirektiv som Kommissionen har tänkt sig skall gälla för CC(C)TB-företagen uttryckligen anges i CCTB-direktivet. Förslagen är dock inte konsekventa i detta hänseende. Moderdotterbolagsdirektivets bestämmelser finns delvis med i artikel 8 i CCTB-förslaget, och ändringsdirektivets artikel 9 finns med i artikel 61 i CCTB-förslaget, men däremot finns inte fusionsdirektivets bestämmelser med i CCTB-förslaget eller i CCCTB-förslaget. Visserligen skulle kunna sägas att i det sistnämnda förslaget finns det inte samma behov när ändå konsolidering är tänkt att ske, men man bör notera att är fusionsdirektivets bestämmelser omfattar långt mer än bara omstruktureringar mellan bolag som kan konsolideras enligt CCCTB-förslaget. Vi anser att samordningen mellan samtliga CCTB och CCCTB å ena sidan och övriga relevanta bolagsskattedirektiv måste tydliggöras, och det verkar ju lite märkligt om man skulle få sämre regler bara för att man hamnar i CCTB eller senare, i CCCTB. Den slutsats fakultetsnämnden sammantaget drar av redovisade exempel är att det slutliga direktivet bör så långt möjligt redovisa hur det förhåller sig till existerande inkomstskattedirektiv och normer utvecklade från EUF-fördraget. Hur det skall ske kan diskuteras, men det förefaller rationellt att så långt det är möjligt inkorporera dessa regler direkt i CCCTB-direktivet.

Artikel 29 i CCCTB-direktivet ger möjlighet till huvudskattebetalaren eller en behörig myndighet att ansöka om en alternativ metod för fördelningen av skattebasen. När detta kan ske och vilken alternativ metod som kan användas



är dock oklart och skapar oförutsebarhet. Statsstödsfrågor skulle också kunna aktualiseras om en alternativ fördelningsmetod innebär en skönsmässig och selektiv bedömning.

En allmän synpunkt är att direktiven i vissa hänseenden avviker från vad OECD har föreslagit inom ramen för BEPS-projektet. Detta kunde redan observeras i ATAD, som dock är en mer temporär lösning. Enligt vår uppfattning bör avvikelser från BEPS-projektet åtminstone förklaras. I vissa fall är detta nödvändigt, t.ex. när direktiven ska anpassas till EU-rätten. Direktiven bör naturligtvis vara kompatibla med EU:s primärrätt. I detta hänseende vill vi uppmärksamma att de skatteflyktsregler som direktiven innehåller i stort sett bygger på ATAD som i sin tur i vissa delar fick kritik gällande förhållningen med EU-rätten. Ett exempel är skatteflyktsklausulen, art. 58 i CCCTB-direktivet.

Kommissionen har i båda de föreslagna direktiven getts befogenhet att anta delegerade akter som avses i vissa där uppräknade artiklar. Även om man kan förstå behovet av detta bör i den vidare analysen undersökas hur denna delegation förhåller sig till regeringsformen. Det bör även undersökas hur detta förhåller sig till subsidiaritetsprincipen och proportionalitetsprincipen.

Fakultetsnämnden har i tidigare remissvar ställt sig positiv till en valfri (optional) CCTB (se remissvar från 2011). Med hänsyn till händelseutvecklingen sedan dess och det faktum att kommissionen vill ha en tvåstegsmodell har nämnden blivit betydligt mer tveksam, för att inte säga direkt negativt. Ett viktigt skäl är att om det bara blir ett steg, CCTB, som dessutom blir obligatorisk, så går de stora företagen från välkända bolagsskattesystem till ett rudimentärt system som saknar många av de verktyg som behövs, såsom koncernbidragsregler, omstruktureringsregler såväl inom en företagsgrupp, som de regler för externa förvärv som följer av fusionsdirektivet. Vad sker med andelsbyten, partiella fissioner, verksamhetsavyttringar. För svenskt vidkommande med 22 % bolagsskatt innebär detta en betydande merkostnad, och relativt jurisdiktioner med betydligt lägre bolagsskatt är detta en konkurrensnackdel. Parentetiskt kan också sägas att om Storbritannien och USA går ner i bolagsskattesats så skulle CCTB innebära att Sverige går helt i fel riktning.

Tanken med CCCTB var framförallt att lösa tre frågor; skatteundandragande, internprissättning och gränsöverskridande förlustutjämning. Man kan hävda att genom bland annat skatteflyktsdirektivet, med ändringsdirektivet, och det faktum att internprissättningsfrågorna är mindre störande inom EU än externt (och dessutom att det finns skiljekonvention, JTPF mm), så kan man med gott fog hävda att det räcker om man kompletterar med ett förlustutjämningsdirektiv för gränsöverskridande förluster. Mot den bakgrunden, och med de risker CCTB innebär, så kommer fakultetsnämnden till slutsatsen att Sverige inte bör gå med på CCTB-förslaget.



UPPSALA  
UNIVERSITET

REMISSYTTRANDE

7 (7)

2016-11-24

JURFAK 2016/77

JURFAK 2016/78

Förslag till yttrande i detta ärende har upprättats av docent Jérôme Monsenego och professor Bertil Wiman. Yttrandet har på delegation avgivits av Juridiska fakultetens dekanus, professor Mattias Dahlberg.

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'Mattias Dahlberg'.

Mattias Dahlberg