

Stockholm den 4 februari 2022

R-2021/2753

Till Finansdepartementet

Fi2021/04067

Sveriges advokatsamfund har genom remiss den 23 december 2021 beretts tillfälle att avge yttrande över Europeiska kommissionens förslag till rådets direktiv med regler för att motverka användandet av bolag som saknar substans av skatteskal samt ändring av direktiv 2011/16/EU.

Sammanfattning

Advokatsamfundet ställer sig huvudsakligen positivt till direktivet och anser att det uppfyller syftet med regleringen, dvs. att motverka användandet av skalbolag för otillbörliga ändamål såsom skatteplanering eller skatteundandragande.

Advokatsamfundet vill dock betona att även om syftet med regleringen är tydligt lämnar direktivtexten ett stort tolkningsutrymme för medlemsstaterna i fråga om implementeringen, vilket medför en risk för att medlemsstaterna implementerar direktivet olika långtgående.

Advokatsamfundet vill även framhålla att direktivförslaget innebär att ett stort antal bolag kommer att omfattas av den så kallade riskgrupp som träffas av utökade rapporteringskrav. Enligt Advokatsamfundet bör det noggrant övervägas huruvida direktivförslaget innebär en administrativ börda som är proportionerlig i förhållande till syftet med regleringen.



Vidare framhåller Advokatsamfundet vikten av en enhetlig och förutsebar rättstillämpning för de bolag som kommer att betraktas som riskgrupp i enlighet med direktivförslaget. Konsekvenserna av att betraktas som ett riskbolag är betungande för bolaget, framförallt då det skiftar bevisbördan, från Skatteverket till bolaget, för att visa att bolaget har tillräcklig substans samt att det finns andra kommersiella skäl som föranleder etableringen än skatteskal. Därför är det av största vikt att Skatteverkets och domstolarnas bedömning i detta hänseende är förutsebar, till exempel i fråga om vilken bevisdokumentation som kommer att accepteras.

Bakgrund

Det nya förslaget på direktiv (ATAD3) är ett led i föreslagna åtgärder som EU presenterat i sitt Anti-Tax Avoidance Package, och ska komplettera de tidigare presenterade direktiven ATAD¹ och ATAD². Syftet med direktivet är att motverka missbruk av skalbolag inom Europa i de fall användandet har ett otillbörligt ändamål, dvs. skatteplanering eller skatteundandragande.

Direktivet kräver att företag som klassificeras som riskgrupp utifrån den lista av kriterier som föreskrivs i direktivet är förpliktigade att rapportera information som gör det möjligt för behöriga myndigheter att bedöma om företaget har en ekonomisk verksamhet eller enbart utgör ett skalbolag. Konsekvensen av att ett bolag betraktas som skalbolag enligt direktivet är att det kommer att nekas EU-förmåner (de fria rörligheterna samt förmåner av skatteavtal och moder-/dotterbolagsdirektivet) och ett skattemässigt hemvistintyg.

Synpunkter

Reglernas proportionalitet i förhållande till deras syfte

Advokatsamfundet välkomnar direktivet och dess underliggande motiv och ställer sig positivt till en harmonisering mellan EU-länderna på detta område. Advokatsamfundet anser dock att det kan ifrågasättas huruvida den nuvarande utformningen av regleringen går utöver vad som är nödvändigt för att uppfylla syftet bakom regleringen, framförallt i förhållande till rapporteringskraven och den skiftade bevisbördan.

¹ Council Directive (EU) 2016/1164 of 12 July 2016 laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market.

² Council Directive (EU) 2017/952 of 29 May 2017 amending Directive (EU) 2016/1164 as regards hybrid mismatches with third countries.



Proportionalitetsfrågan är enligt Advokatsamfundets mening framförallt hänförlig till den metodik för att identifiera riskbolagen som direktivet i sin nuvarande lydelse innebär. I korthet föreskriver direktivet en metod som innebär att bolag som uppfyller ett antal kriterier ska betraktas utgöra en riskgrupp. Bolagen som befinner sig i riskgruppen åläggs utökade rapporteringskrav vid inlämnandet av skattedeklaration för att Skatteverket ska kunna ta ställning till huruvida vissa så kallade minimikrav för substans föreligger. Det är bolaget som har bevisbördan för att visa att minimikraven föreligger, och om bolagen inte uppfyller minimikraven bär bolaget bevisbördan för att visa att andra kommersiella skäl ligger bakom etableringen och/eller att det bör föreligga ett undantag på grund av att etableringen inte medför någon skattefördel för koncernen i helhet. Advokatsamfundet noterar att även bolag som inte har uppnått någon skattefördel med etableringen initialt kan ingå i den riskgrupp som åläggs utökade rapporteringsskyldigheter.

Enligt Advokatsamfundets mening förefaller det förvisso som att direktivet i sin nuvarande lydelse sannolikt kommer att träffa de situationer som kommissionen har avsett mot bakgrund av syftet med direktivet, men att direktivet även kommer medföra konsekvenser för många andra bolag/situationer som direktivet inte är avsett att träffa. Enligt Advokatsamfundets mening bör det därför noga övervägas huruvida samma resultat kan uppnås utan lika långtgående åtgärder.

Vidare medför direktivet ökad arbetsbörda för Skatteverket och det är av vikt att tillräckliga resurser finns att tillgå för att myndigheten ska ha möjlighet att uppfylla objektivitetsprincipen. I detta hänseende bör det noteras att konsekvensen av att artikel 6 är brett hållen är att ett stort antal bolag sannolikt kommer att behöva rapportera information till Skatteverket i enlighet med artikel 7. Det kommer således att ligga på Skatteverket att ”sälla ut” de bolag som direktivet inte är avsett att träffa. Detta ställer stora krav på Skatteverket i fråga om såväl resurser som kompetens.

Rättssäkerhet och förutsägbarhet

Vidare framhåller Advokatsamfundet vikten av en enhetlig och förutsebar rättstillämpning för de bolag som kommer att betraktas som riskgrupp i enlighet med direktivförslaget. Som ovan nämnts innebär direktivet att de bolag som betraktas som riskbolag i enlighet med den breda definitionen av artikel 6 åläggs bevisbördan för att visa att etableringen föranleds av andra skäl än skatteskal. Detta ska även kunna



styrkas med dokumentation. Den lokala implementeringen av dessa regler samt den praktiska hanteringen hos Skatteverket kommer sannolikt i hög grad påverka effekten av de förevarande reglerna. Då regelverket anger att rapporteringen ska ske i samband med inkomstdeklarationen och Skatteverkets bedömning således kommer att ske efter det aktuella verksamhetsårets slut, är det av stor vikt att det finns en god förutsebarhet för bolagen i fråga om vilken information som kommer att accepteras av Skatteverket. Detta gäller framförallt den situation där bolaget inledningsvis bedöms vara i en riskgrupp och bevisbördan således skiftar till bolaget.

Regleringen av bolag/etableringar som ej omfattas samt undantag

Enligt Advokatsamfundets mening är kriterierna i artikel 6 brett hållna och innebär att en stor andel bolag kommer att träffas av regleringen. Detta gäller exempelvis internationella koncerner som etablerar sig på nya marknader genom fusioner och förvärv, den privata transaktionsmarknaden, fondstrukturer m.m. där det är sedvanligt att tillämpa holdingbolagsstrukturer utan ett otillbörligt syfte.

Advokatsamfundet noterar att det av denna anledning finns en lista i artikel 6.2 som stadgar vilka bolag som, trots att de faller inom rapporteringsskyldigheten enligt artikel 6.1, inte ska omfattas av rapporteringskraven. Listan över bolag/etableringar som inte ska omfattas av regleringen utgör huvudsakligen bolag på reglerade marknader samt holdingbolag där den verkliga/ultimata ägaren också är etablerad inom landet samt de fall då bolaget har minst fem heltidsanställda. Enligt Advokatsamfundets mening synes undantaget omfatta holdingbolag i en helt svensk struktur men förefaller ej vara direkt tillämpligt då det finns ett utländskt ägande, vilket ofta är fallet i större internationella strukturer. Ett alternativ för att begränsa kretsen bolag som omfattas vore till exempel att undantaget i artikel 6.2 skulle utvidgas till att även omfatta bolag som har ett annat koncernbolag i samma medlemsstat som omfattas av undantaget, då substans i sådana fall finns i medlemsstaten. Advokatsamfundet noterar att artikel 6.2 d endast verkar omfatta det fall då den ultimata ägaren finns i medlemsstaten. Genom ett sådant tillägg skulle fler internationella koncerner, där det finns substans i medlemsstaten men av andra affärsmässiga skäl finns incitament att ha holdingbolag, undvika att träffas av regleringen.

Sammanfattningsvis konstaterar Advokatsamfundet att möjligheten till att omfattas av den lista över bolag som inte ska omfattas i artikel 6.2 är restriktivt utformad i



förhållande till den breda utformningen av artikel 6.1 och att det således är ett stort antal bolag som kommer att påverkas av regleringen.

Vidare anser Advokatsamfundet att det bör förtydligas (antingen i direktivet eller vid genomförandet i svensk rätt) hur bolagen ska kunna visa att etableringen inte medför en skattereducering på det sätt som avses i artikel 10 då möjligheten att utnyttja detta undantag är av stor vikt för att regleringen inte ska träffa andra bolag än de som åsyftas med regleringen.

Sammanfattningsvis anser Advokatsamfundet att det bör övervägas huruvida de undantag som direktivet reglerar i artikel 6.2 samt 10 är tillräckligt extensiva för att inkludera alla typer av bolag/etableringar som inte avses träffas av regleringen.

Påverkan på befintliga direktiv och nationell lagstiftning

Advokatsamfundet noterar att genomförandet av nu aktuellt direktiv påverkar redan implementerade direktiv, t.ex. direktivet mot skatteundandraganden och särskilt avseende CFC-reglerna samt ränte- och royaltydirektivet. Av artikel 11 och 12 framgår hur medlemsstaterna ska hantera förekomsten av ett bolag som ska betraktas som skalbolag i direktivets mening. Advokatsamfundet anser dock att ytterligare förtydliganden krävs för att bedöma konsekvenserna i förhållande till andra regleringar. Detta gäller till exempel huruvida ett skalbolag helt ska bortses från vid tillämpning av CFC-besättning och dess undantag.

Vidare anser Advokatsamfundet att det bör förtydligas huruvida regleringen även ska påverka bilaterala överenskommelser i form av dubbelbeskattningsavtal som medlemsstaterna har ingått sig emellan och med stater utanför EU, samt situationen där antingen skalbolaget (eller dess verkliga ägare) är etablerat utanför EU.

Direktivets förhållande till mervärdesskatt

Direktivet gäller direkt skatt och ska således inte ha någon omedelbar påverkan på indirekt skatt som huvudsakligen regleras genom mervärdesskattedirektivet. Av denna anledning utgår Advokatsamfundet från att direktivet inte påverkar mervärdesskatten. Direktivet innebär dock att relevant myndighet ska göra en bedömning om det aktuella bolaget har en ekonomisk verksamhet eller enbart utgör ett skalbolag. Begreppet ekonomisk verksamhet är ett kärnbegrepp inom mervärdesskattens område och är en förutsättning för momspliktiga transaktioner och därmed momsregistrering.



Advokatsamfundet anser därför att det bör förtydligas hur och om bedömningen avseende ekonomisk verksamhet från ett inkomstskatterättsligt perspektiv skiljer sig från ett mervärdesskattesperspektiv. Förutsatt att dessa bedömningar skiljer sig, bör det övervägas huruvida ett annat begrepp än ekonomisk verksamhet bör användas för att undvika risken att begreppet och definitionen felaktigt sammanblandas med betydelsen av ekonomisk verksamhet inom mervärdesskattelagstiftningen. Skulle man däremot (framförallt i praktiken vid bedömning av Skatteverket) anse att bedömningarna sammanfaller bör detta förtydligas och kommuniceras. Vidare bör det enligt Advokatsamfundet övervägas om det i praktiken är möjligt att ha ett bolag som utgör ett skalbolag inkomstskatterättsligt och som inte kan erhålla ett hemvistintyg eller dylikt, men som bedöms vara skattskyldigt och etablerat i Sverige mervärdesskatterättsligt. Direktivets påverkan på mervärdesskattens område och framförallt de riktlinjer som avser holdingbolag och ekonomisk verksamhet bör förtydligas.

SVERIGES ADVOKATSAMFUND

Mia Edwall Insulander