



EUROPEISKA
KOMMISSIONEN

Bryssel den 25.11.2013
SWD(2013) 473 final

ARBETSDOKUMENT FRÅN KOMMISSIONENS AVDELNINGAR

SAMMANFATTNING AV KONSEKVENSBEDÖMNINGEN

Följedokument till

Förslag till rådets direktiv

**om ändring av direktiv 2011/96/EU om ett gemensamt beskattningssystem för
moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater**

{ COM(2013) 814 final }

{ SWD(2013) 474 final }

{ SWD(2013) 475 final }

ARBETSDOKUMENT FRÅN KOMMISSIONENS AVDELNINGAR

SAMMANFATTNING AV KONSEKVENSBEDÖMNINGEN

Följedokument till

Förslag till rådets direktiv

om ändring av direktiv 2011/96/EU om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater

1. FÖRFARANDEFRÅGOR OCH SAMRÅD MED DE BERÖRDA PARTERNA

EU-nivå

Olikheter i medlemsstaternas skattesystem som leder till hybridlån

Som ett led i sitt arbete om de snedvridande effekter som olikheterna i medlemsstaternas skattesystem ger upphov till granskade uppförandekodgruppen en form av hybridiskuld mellan närstående bolag kallad vinstandelslån. Frågan gällde att betalningar enligt ett gränsöverskridande vinstandelslån behandlas som avdragsgill skatt i källmedlemsstaten och som en skattefri vinstutdelning i den mottagande medlemsstaten, vilket leder till dubbel icke-beskattnings.

I maj 2010 kom uppförandekodgruppen överens om att den mottagande medlemsstaten bör följa den skattemässiga behandling (dvs. som skuld eller eget kapital) för hybridlånebetalningar från källmedlemsstaten för att undvika dubbel icke-beskattnings (dok. 10033/10 FISC 47).

Men i oktober 2011 visade en bedömning av kommissionen att denna lösning inte var förenlig med direktivet om moderbolag och dotterbolag¹. Det fanns två alternativ för att hantera detta: i) Utarbeta en alternativ lösning i uppförandekodgruppen eller ii) ändra direktivet om moderbolag och dotterbolag. Efter ett möte i en kommissionsarbetsgrupp med experter från medlemsstaterna drogs slutsatsen att medlemsstaterna föredrog en riktad ändring av direktivet om moderbolag och dotterbolag.

I den handlingsplan för att stärka kampen mot skattebedrägerier och skatteundandragande som antogs av kommissionen den 6 december 2012 (COM(2012) 722) inkluderades detta ändringsförslag som en åtgärd som måste genomföras på kort sikt (under 2013). Som en uppföljning till handlingsplanen höll kommissionen två samrådsmöten för medlemsstaternas experter och externa intressenter från den privata sektorn, den akademiska världen, företagsorganisationer och skatteförvaltningar i april 2013 för att diskutera två alternativ.

Enligt alternativ A1 skulle vinstutdelningar som är avdragsgilla i källmedlemsstaten undantas från direktivet om moderbolag och dotterbolag. Enligt alternativ A2 skulle skattebefrielsen i direktivet om moderbolag och dotterbolag förvägras vinstutdelningar som är avdragsgilla i källmedlemsstaten.

Åtta av de femton medlemsstater som deltog gav alternativ A2 ett starkt stöd. En medlemsstat godtog att ändra direktivet om moderbolag och dotterbolag för ökad klarhet med en viss

¹ Direktiv 2011/96/EU om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater (omarbetning), ändrat genom rådets direktiv 2013/13/EU om anpassning av vissa direktiv rörande beskattning, med anledning av Kroatiens anslutning.

preferens för detta alternativ. Fyra medlemsstater uppger att de skulle acceptera en ändring för ökad klarhet, även om de inte trodde att det var nödvändigt att ändra direktivet om moderbolag och dotterbolag. En medlemsstat föredrog alternativ A1. En annan medlemsstat var öppen för båda alternativen och krävde en snabb ändring. Fyra medlemsstater valde att inte delta.

Vid mötet med intressenterna framfördes olika synpunkter. Även om man i svaren på 2012 års offentliga samråd generellt hade enats om att sådana olikheter i medlemsstaternas skattesystem inte var önskvärda, såg vissa branschföreträdare inte dubbel icke-beskattning som något negativt. Alternativ A2 föredrogs inte, eftersom det begränsar skattebetalarnas och medlemsstaternas rättigheter och att medge dubbel icke-beskattning ansågs vara ett möjligt medvetet val av medlemsstaterna. Andra branschföreträdare gav sitt stöd till alternativ A1. Omvänt stödde de icke-statliga organisationerna och den akademiska världen generellt alternativ A2.

Den 21 maj 2013 antog Europaparlamentet en resolution² som uppmanar medlemsstaterna att ta till sig kommissionens handlingsplan och till fullo genomföra rekommendationen om aggressiv skatteplanering. Europaparlamentet uppmanade även kommissionen att hantera olikheterna mellan olika skattesystem och lägga fram ett förslag till översyn av direktivet om moderbolag och dotterbolag för att revidera klausulen mot missbruk och för att undanröja dubbel icke-beskattning inom EU.

I sina slutsatser av den 22 maj 2013 efterlyste Europeiska rådet snabba framsteg i vissa skattefrågor och meddelade att ”kommissionen avser att lägga fram ett förslag före slutet av året om en översyn av direktivet om moderbolag och dotterbolag”.³

Bestämmelser mot missbruk

Genom handlingsplanen åläggs också kommissionen att granska de bestämmelserna mot missbruk i direktivet om moderbolag och dotterbolag och direktivet om räntor och royaltyer och direktivet om fusioner för att genomföra de principer som ligger till grund för rekommendationen om aggressiv skatteplanering.

I rekommendationen föreslås att medlemsstaterna bör anta en allmän bestämmelse mot missbruk för att motverka aggressiv skatteplanering som går utöver de nuvarande särskilda bestämmelserna för att motverka missbruk. Men denna rekommendation gäller inte direktiven om bolagsbeskattning, så de underliggande principerna kan inte utnyttjas under utan att man vidtar lagstiftningsåtgärder.

Förslaget om en allmän bestämmelse mot missbruk följer tillvägagångssättet i artikel 13 i förslaget till direktiv om genomförande av ett fördjupat samarbete på området för skatt på finansiella transaktioner.⁴ Samråden med medlemsstaterna och intressenterna hölls i april 2013.

Fyra av de fem medlemsstater som yttrade sig hävdade att en allmän bestämmelse mot missbruk inte bör införas i direktiven. De skulle föredra inhemska allmänna bestämmelser mot missbruk. Två av dem menade också att de allmänna bestämmelserna mot missbruk skulle kunna förbättras.

En av medlemsstaterna stödde tanken om att ändra alla tre direktiven, även om en del arbete skulle behövas vad gäller utformningen av bestämmelserna. I ett skriftligt bidrag upprepade

² Europaparlamentets resolution av den 21 maj 2013 om bekämpning av skattebedrägeri, skatteundandragande och skatteparadis (2013/2060(INI))

³ EUCO 75/1/13 Rev 1.

⁴ COM(2013)71 final, 14.2.2013.

senare denna medlemsstat sitt stöd för att ändra direktivet om moderbolag och dotterbolag för att skapa en skyldighet om att ha en bestämmelse mot missbruk.

Intressenterna kunde inte enas om man skulle ändra direktiven med en bestämmelse mot missbruk eller inte, men branschföreträdarna var i allmänhet positiva till att i stället använda nationella bestämmelser mot missbruk. Å andra sidan verkade icke-statliga organisationer och en branschföreträdare vara positiva till att införa en klausul om bestämmelser mot missbruk i direktiven.

Internationellt sammanhang

Frågan om urholkning av företagens skattebas ligger mycket högt på den politiska dagordningen i många EU-länder och tredjeländer och har stått på dagordningen under de senaste G20- och G8-mötena⁵ samt i OECD som för närvarande arbetar med ett projekt som gäller urholkning av företagens skattebas och överföring av vinster.⁶

I mars 2012 offentliggjorde OECD också en rapport kallad "Hybrid Mismatch Arrangements: Tax Policy and Compliance Issues" i vilken det rekommenderades att länderna bör överväga att införa eller se över bestämmelser som förvägrar skattefördelar i fall med olikheter i medlemsstaternas skattesystem som leder till vissa hybridarrangemang. Olikheter i medlemsstaternas skattesystem som leder till användning av vissa hybridarrangemang och skattearbitrage har också identifierats som en viktig faktor i samband med projektet om urholkning av företagens skattebas och överföring av vinster.⁷

Även om kommissionen erkänner vikten av globala lösningar finns det ett behov för EU att hantera olikheter och missbruk med hänsyn tagen till EU:s gällande lagstiftning och EU-domstolens rättspraxis. Kommissionen anser att översynen av direktivet om moderbolag och dotterbolag kan vara ett viktigt bidrag till OECD:s arbete med urholkning av företagens skattebas och överföring av vinster, eftersom det skulle vara en bra metod för att motverka urholkning av skattebasen.

2. PROBLEMDEFINITION

Problemformulering

Olikheter i medlemsstaternas system som leder till hybridlån

Hybridlånearrangemang är finansiella instrument som har egenskaper både som skuld och eget kapital. På grund av att medlemsstaterna skatteklassificerar hybridlån (skulder och eget kapital) på olika sätt, behandlas betalningar av gränsöverskridande hybridlån som en avdragsgill kostnad i en medlemsstat (den medlemsstat där utbetalaren är hemmahörande) och som en skattefri vinstutdelning i den andra medlemsstaten (den medlemsstat där betalningsmottagaren är hemmahörande), vilket resulterar i en oönskad dubbel icke-beskattnings.

Bestämmelser mot missbruk

I artikel 1.2 i direktivet om moderbolag och dotterbolag tillåts medlemsstaterna redan att anta nationella bestämmelser mot missbruk. Men medlemsstaternas befintliga åtgärder mot

⁵ Stats- och regeringschefernas slutförklaringar från G20-mötet den 18–19 juni 2012, finansministrarnas och centralbankschefernas kommuniké från G20-mötet den 5–6 november 2012, den 15–16 februari 2013 och den 18–19 april 2013, gemensamt uttalande från den brittiska finansministern och Tysklands finansminister om marginalen under G20-mötet i november 2012, G8-ledarnas kommuniké från toppmötet den 17–18 juni 2013.

⁶ OECD, Addressing Base Erosion and Profit Shifting, 2013.

⁷ OECD, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, 2013,

missbruk är mycket varierade, och har utformats för att hantera frågeställningar i medlemsstaterna och egenskaperna hos deras skattesystem, vilka leder till en brist på klarhet för skattebetalare och skatteförvaltningar. Den nuvarande situationen kan också leda till otillbörlig användning av direktivet, om bestämmelserna mot missbruk i vissa medlemsstater är mindre stränga eller obefintliga.

Vilka påverkas?

Medlemsstaterna påverkas på grund av minskade skatteintäkter. Företagen påverkas eftersom stora företag med gränsöverskridande verksamhet som har råd att betala för avancerade skatteregler får en konkurrensfördel gentemot små och medelstora företag och stora företag som inte deltar i aggressiv skatteplanering. Medborgarna påverkas indirekt av nedskärningen av budgeten för offentliga tjänster och sociala förmåner. Allmänhetens förtroende för ett rättvist skattesystem kan påverkas av att vissa skattskyldiga kan utnyttja olikheter i skattesystemen.

Subsidiaritet och proportionalitet

Detta initiativ syftar till att hantera vissa olikheter som leder till hybridfinansiering genom tillämpning av direktivet om moderbolag och dotterbolag och inför en allmän bestämmelse mot missbruk för att skydda detta direktivs funktion.

Dessa målsättningar kräver en ändring av direktivet om moderbolag och dotterbolag. I ärenden som gäller direktskatt är den relevanta rättsliga grunden artikel 115 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (EUF-fördraget) enligt vilken kommissionen kan utfärda direktiv om tillnärmning av bestämmelser i medlemsstaterna som direkt påverkar den inre marknadens funktion.

Initiativets mål kan inte ensidigt uppnås i tillräckligt hög grad av medlemsstaterna. Det är skillnaderna i nationell lagstiftning om skattebehandling av hybridfinansiering som gör det möjligt för skattebetalare, särskilt koncerner, att använda gränsöverskridande skatteplaneringsstrategier som leder till snedvridningar av kapitalflödena och konkurrensen på den inre marknaden. Därför är den föreslagna ändringen förenlig med subsidiaritetsprincipen. De föreslagna ändringarna är också förenliga med proportionalitetsprincipen, eftersom de inte går utöver vad som är nödvändigt för att lösa problemen och därigenom uppnå målen i fördragen, särskilt en korrekt och effektivt fungerande inre marknad.

3. MAL

Olikheter i medlemsstaternas skattesystem som leder till hybridlån

Syftet med initiativet är att alla företag beskattas på sin realiserade vinst i den berörda medlemsstaten och att företagen inte kan undgå beskattning genom att utnyttja kryphål till följd av hybridfinansiering i gränsöverskridande situationer. Initiativet syftar till att garantera effektiva åtgärder mot dubbel icke-beskattning på detta område. Tillämpningen av direktivet om moderbolag och dotterbolag bör inte oavsiktligt hindra sådana åtgärder.

Bestämmelser mot missbruk

Syftet med initiativet är att tillhandahålla säkerhet och klarhet för skattebetalare och skattemyndigheter, samt att garantera att företagen inte otillbörligen drar fördel av bestämmelserna i direktivet om moderbolag och dotterbolag.

4. DE OLIKA ALTERNATIVEN

Olikheter i medlemsstaternas skattesystem som leder till hybridlån

Följande alternativ undersöktes:

Alternativ A0: Ingen åtgärd (grundscenario).

Handlingsalternativ A1: Vinstutdelning som är avdragsgill i källmedlemsstaten skulle komma att undantas från tillämpningen av direktivet om moderbolag och dotterbolag.

Alternativ A2: Skattebefrielser i direktivet om moderbolag och dotterbolag skulle förvägras vinstutdelning som är avdragsgill i källmedlemsstaten. Följaktligen ska den medlemsstat där det mottagande företaget är hemmahörande (moderbolag eller till moderbolaget hörande fast driftställe) beskatta den andel av vinstutdelningen som är avdragsgill i den medlemsstat där det utbetalande dotterbolaget är hemmahörande.

Bestämmelser mot missbruk

För att uppnå klarhet och säkerhet övervägs följande alternativa metoder för att förbättra bestämmelserna mot missbruk i direktivet om moderbolag och dotterbolag:

Alternativ B0: Ingen åtgärd (grundscenario).

Alternativ B1: En uppdatering av nuvarande bestämmelser mot missbruk i direktivet om moderbolag och dotterbolag mot bakgrund av de allmänna bestämmelser mot missbruk som föreslogs i rekommendationen från december 2012 om aggressiv skatteplanering. Direktivet skulle ändras för att införa de rekommenderade gemensamma bestämmelserna mot missbruk. Enligt detta alternativ kunde medlemsstaterna välja om de önskade anta bestämmelserna mot missbruk eller inte.

Alternativ B2: Samma som alternativ B1 med det tillägget att detta alternativ skulle medföra en skyldighet för medlemsstaterna att anta gemensamma bestämmelser mot missbruk.

5. KONSEKVENSBEDÖMNING

Olikheter i medlemsstaternas skattesystem som leder till hybridfinansiering

I följande tabell sammanfattas analysen av de olika alternativens konsekvenser (stigande ordning från --- till +++).

Förväntat resultat			
	Alternativ A0: Ingen åtgärd.	Alternativ A1: undanta hybridlånebetalningar från tillämpningen av direktivet om moderbolag och dotterbolag*	Alternativ A2: undanta hybridlånebetalningar från tillämpningen av skattebefrielsen i direktivet om moderbolag och dotterbolag.
Effektivitet när det gäller att uppnå målen	=	+	+++
Fyra friheterna	=	=	=

Ekonomisk påverkan	=	+	+++
Sociala konsekvenser	=	+	++
Konsekvenser för skattebetalare/skatteförvaltningar	=	+	+++
Konsekvenser för EU:s budget	=	=	=
Konsekvenser för andra parter	=	=	=

* de förväntade konsekvenserna skulle vara desamma som i alternativ A2 om alla medlemsstaterna skulle genomföra uppförandekodgruppens riktlinjer.

Bestämmelser mot missbruk

I följande tabell sammanfattas bedömningen av de olika alternativen konsekvenser (stigande ordning från --- till +++).

Förväntat resultat			
	Alternativ B0: Ingen åtgärd*.	Alternativ B1: frivilliga bestämmelser mot missbruk i direktivet om moderbolag och dotterbolag*	Alternativ B2: obligatoriska bestämmelser mot missbruk i direktivet om moderbolag och dotterbolag
Effektivitet när det gäller att uppnå målen	=	+	+++
Fyra friheterna	=	+	+
Ekonomisk påverkan	=	=	+
Sociala konsekvenser	=	=	=
Konsekvenser för skattebetalare/skatteförvaltningar	=	+	+
Konsekvenser för EU:s budget	=	=	=
Konsekvenser för andra parter	=	=	=

* de förväntade konsekvenserna skulle vara desamma som i alternativ B2 om alla medlemsstaterna skulle genomföra de rekommenderade bestämmelserna mot missbruk.

6. JÄMFÖRELSE AV ALTERNATIVEN

Olikheter i medlemsstaternas skattesystem som leder till hybridfinansiering

Alternativ A0 skulle inte lösa problemet med dubbel icke-beskattning och inte heller skulle den göra det möjligt för medlemsstaterna att i sin nationella lagstiftning genomföra den politiska lösning som man enats om i uppförandekodgruppen. Grundscenariot är därför att kryphålet kan fortsätta att existera.

Alternativ A1 skulle ligga i linje med den lösning som finns i direktivet om räntor och royaltyer, men hanterar inte eventuell dubbel icke-beskattning som uppstår till följd av hybridfinansieringsbetalningar, så att varje medlemsstat måste anpassa sina nationella bestämmelser till uppförandekodgruppens riktlinjer på sitt eget sätt.

Alternativ A2 skulle vara mer effektivt än alternativ A1 för att motverka hybridfinansieringsarrangemang och skulle säkra en enhetlig behandling i hela EU.⁸

Alternativ A2 skulle bidra till att uppnå det grundläggande syftet med direktivet om moderbolag och dotterbolag, dvs. att skapa lika konkurrensvillkor för alla grupper av företag i olika medlemsstater och grupper av företag i samma medlemsland. Ökningen av gränsöverskridande investeringar gör det möjligt för gränsöverskridande koncerner att använda hybridfinansieringsinstrument för att utnyttja olikheter mellan olika nationella skattesystem. Detta leder till en snedvridning av konkurrensen mellan gränsöverskridande och nationella koncerner inom EU, i strid med syftet med direktivet om moderbolag och dotterbolag.

Vidare skulle alternativ A2 ligga i linje med OECD:s rekommendationer och EU:s nuvarande politiska strategi som också omfattar tredjeländer mot urholkning av skattebasen och aggressiv skatteplanering.

Således är alternativ A2 att föredra.

Bestämmelser mot missbruk

Alternativ B0 skulle inte säkerställa klarhet och säkerhet vad gäller bestämmelserna mot missbruk. Det skulle inte heller ge säkerhet från otillbörlig användning av direktivet om moderbolag och dotterbolag.

Alternativ B1 skulle ge klarhet eftersom bestämmelserna skulle bringas i överensstämmelse med EU-domstolens rättspraxis om missbruk av rättigheter, men skulle inte säkra direktivet om moderbolag och dotterbolag mot missbruk.

Alternativ B2 är det enda alternativ som skulle säkra direktivet om moderbolag och dotterbolag mot missbruk. Detta alternativ skulle också vara mer effektivt än alternativ B1 för att uppnå en gemensam standard för bestämmelser mot missbruk för att åtgärda missbruk genom tillämpning av direktivet om moderbolag och dotterbolag. Gemensamma bestämmelser mot missbruk i alla medlemsstaterna skulle ge klarhet och säkerhet för alla skattebetalare och skatteförvaltningar. Alternativ B2 skulle säkerställa att de åtgärder mot missbruk som har antagits och genomförts av EU:s medlemsstater inte kommer att leda till problem med efterlevnaden av EU-lagstiftningen.

Således är alternativ B2 att föredra.

⁸ Det finns ett förslag under behandling i rådet om att anpassa tröskeln för kapitalinnehav som måste uppnås i direktivet om räntor och royaltyer till 10 % i direktivet om moderbolag och dotterbolag. Förslag till rådets direktiv om ett gemensamt system för beskattning av räntor och royaltyer som betalas mellan närstående bolag i olika medlemsstater (omarbetning) (KOM (2011) 714).

7. ÖVERVAKNING OCH UTVÄRDERING

Det är kommissionens fasta praxis att övervaka medlemsstaternas genomförande av EU-direktiv. De rättsliga förändringar som planeras genom initiativet är så enkla att det inte är nödvändigt att genomföra en studie av om målen för initiativet är uppfyllda. Det är tillräckligt att övervaka att medlemsstaterna faktiskt införlivar bestämmelserna i nationell lagstiftning.