

Statsrådets skrivelse till riksdagen om förslaget till rådets direktiv om förhindrande av missbruk av skalbolag i beskattningen

I enlighet med 96 § 2 mom. i grundlagen översänds till riksdagen Europeiska kommissionens förslag av den 22 december 2021 till rådets direktiv om förhindrande av missbruk av skalbolag i beskattningen och administrativt samarbete kring ändring av direktivet (EU) 2011/16 som getts inom beskattningsområdet, COM(2021) 565 final och en promemoria om förslaget.

Den finska eller svenska översättningen av direktivförslaget är ännu inte färdig och därför skickas direktivförslaget för kännedom på engelska. Enligt uppgifter från kommissionen är avsikten att översättningarna blir färdiga i början av februari 2022.

Helsingfors den 10 februari 2022

Finansminister Annika Saarikko

Specialsakkunnig Meeri Karlsson

FINANSMINISTERIET

PROMEMORIA
10.2.2022

EU/2021/1466

FÖRSLAG TILL RÅDETS DIREKTIV OM FÖRHINDRANDE AV MISSBRUK AV SKALBOLAG I BESKATTNINGEN

1 Bakgrund och mål

Europeiska kommissionen gav den 22 december 2021 ett förslag till rådets direktiv om förhindrande av missbruk av skalbolag i beskattningen och administrativt samarbete kring ändring av direktivet (EU) 2011/16 som getts inom beskattningsområdet (COM(2021) 565), nedan *direktivförslaget om beskattning av skalbolag* eller *direktivförslaget*. Till förslaget hör också konsekvensbedömningen för direktivförslaget SWD(2021) 578 final och sammanfattningen av konsekvensbedömningen SWD(2021) 579 final.

Kommissionens direktivförslag är en del av kommissionens åtgärds paket med syftet att bekämpa missbruk i anknytning till beskattningen. Samtidigt som direktivförslaget om beskattningen av skalbolag gavs föreslog kommissionen att det internationella avtalet om minimibeskattningen av multinationella företag snabbt ska göras till en del av de nationella lagstiftningarna (förslaget till rådets direktiv om säkerställande av en global minimibeskattningsnivå för multinationella koncerner inom unionen).

I direktivförslaget om beskattning av skalbolag föreslås nya rapporteringsskyldigheter i anknytning till användning av skalbolag, för att skattemyndigheterna lättare ska kunna utreda eventuellt missbruk i anknytning till dem. Om villkoren för tillämpning uppfylls avslås skatteavtalsfördelarna för enheten, och betalningar från och till företaget beaktas i beskattningen så att skalbolaget åsidosätts. Förslaget innehåller också föreskrifter om exempelvis automatiskt utbyte av information mellan medlemsstaterna och skattehöjningar.

Målet med de föreslagna föreskrifterna är att minska de förluster av skatteintäkter som orsakas av att skalbolag används för att undvika skatter.

Den föreslagna lagstiftningen berör enheter med hemvist i medlemsstaterna i stor utsträckning oberoende av bolagsform samt dem som äger andelar i dem (nedan används för dessa andelsägare för enkelhetens skull termen *delägare* oberoende av bolagsform). Enligt direktivförslaget kan sådana delägare vara fysiska och juridiska personer som har rätt till en andel i enheten direkt eller indirekt via en annan enhet. Direktivförslagets rapporteringsskyldigheter har riktats mot de enheter vars omsättning huvudsakligen består av passiva inkomster och vars tillgångar eller inkomster har en gränsöverskridande dimension och vars dagliga verksamhet och beslutsfattande har utkontrakterats. Enligt direktivförslaget är vissa aktörer inom finanssektorn befriade från regleringen.

2 Förslagets huvudsakliga innehåll

2.1 Direktivets syfte och tillämpningsområde

Utgångspunkten är att direktivet tillämpas i stor utsträckning på alla enheter som idkar ekonomisk verksamhet, vars skattehemvist finns i någon av Europeiska unionens medlemsstater. Det

tillämpas alltså förutom på aktörer i bolagsform även på andra enheter som anses ha sin skatterättsliga hemvist i någon av Europeiska unionens medlemsstater.

Direktivet föreslås dock inte tillämpas på vissa aktörer som enligt direktivförslaget inte anses vara förknippade med någon betydande risk ur direktivförslagets reglerings synvinkel. Dessa aktörer är (i) enheter vars värdepapper är föremål för offentlig handel, (ii) enheter vars hemvist är i samma stat som enhetens delägares, faktiska förmånstagares eller högsta moderbolags hemvist samt (iii) enheter som har minst 5 heltidsanställda som endast sköter uppgifter som anknyter till enhetens inkomstbildning.

Även vissa reglerade företag inom finanssektorn är befriade från rapporteringsskyldigheten. Direktivförslaget innehåller en lista med 19 punkter över befriade aktörer inom finanssektorn, och den exaktare definitionen av dem baserar sig på det direktiv för respektive företagsform som specificeras i detta direktivförslag. De befriade aktörerna är kreditinstitut, placeringstjänstföretag, förvaltare av alternativa investeringsfonder, fondbolaget i ett företag som idkar gemensam placeringsverksamhet som riktar sig mot överlåtbara värdepapper (fondföretag), försäkrings- och återförsäkringsbolag, tilläggs pensionsanstalter, pensionsanstalter som administreras av pensionssystem som anses vara socialskyddssystem samt juridiska personer som har grundats för sådana systems placeringar, alternativa investeringsfonder och fondföretag, AIF-fonder som avses i AIFM-direktivet och placeringsfonder som avses i UCITS-direktivet, centrala motparter, värdepapperscentraler, separata bolag som ansvarar för försäkrings- och återförsäkringsrisker, separata bolag som grundats för värdepapperisering, försäkrings- och försäkringsförvaltningsbolag, betalningsinstitut, institut för utgivning av elektroniska pengar, tillhandahållare av gränsfinansieringstjänster och tillhandahållare av kryptomedeltjänster.

2.2 Identifiering av skalbolag och rapporteringsskyldighet som fastställts för dem

Direktivförslagets andra kapitel innehåller föreskrifter för hur skalbolag kan identifieras. Förslaget innehåller ett regelverk i flera steg, där det första skedet är att identifiera enheter med hög risk, som beläggs med en skyldighet att ge närmare information om sin verksamhet till den behöriga myndigheten. Därefter föreslås i direktivförslaget så kallade minimisubstanskrav, som enheten måste uppfylla för att skattepåföljder enligt direktivet inte ska tillämpas på det. Slutligen föreslås i direktivförslaget principer enligt vilka en enhet som inte uppfyller minimisubstanskraven enligt direktivet ännu separat kan befrias från skattepåföljder enligt direktivet.

Identifiering av rapporteringsskyldiga enheter

Enligt direktivförslaget ska en enhet vara föremål för skatterapporteringsskyldigheter enligt direktivet om den uppfyller följande förutsättningar:

- a) över 75 procent av enhetens inkomster under de två senaste skatteåren består av sådana passiva inkomster som avses i direktivet;
- b) enheten idkar gränsöverskridande verksamhet på det sätt som avses i direktivförslaget; och
- c) enheten har utkontrakterat administrationen av sin dagliga verksamhet och beslutsfattandet kring betydande funktioner under de två senaste åren.

Sådana passiva inkomster som avses i direktivförslaget är bland annat ränteinkomster och andra inkomster som genereras av finansieringstillgångar, royaltyinkomster och andra inkomster som genereras av immateriell egendom, dividender och vinster på överlåtelse av aktier, inkomster

från finansieringsleasing, inkomster som genereras av fast egendom eller lös egendom i privat bruk (vars värde är över en miljon euro), inkomster från försäkrings-, bank- och finansieringsverksamhet samt inkomster från tjänster som utkontrakterats till närstående bolag. Om bolaget äger sådan fast egendom och lös egendom i privat bruk som direktivförslaget avser, uppfylls kriteriet gällande passiva inkomster även om egendomen inte genererar inkomster, om över 75 procent av bolagets egendom är sådan egendom.

Enheten idkar gränsöverskridande verksamhet på det sätt som direktivförslaget avser om över 60 procent av dess egendom är fast egendom eller lös egendom i privat bruk, som finns i en annan stat än den där enheten har sin hemvist eller om över 60 procent av enhetens passiva inkomster uppstår genom gränsöverskridande affärsverksamhet.

Rapporteringsskyldighetens innehåll och minimisubstanskrav

Om enheten uppfyller de förutsättningar som beskrivs ovan ska den årligen i sin skattedeklaration rapportera om den uppfyller de indikatorer för tillräcklig beskattningsmässig substans som fastställs i direktivet (de så kallade minimisubstanskraven). För att uppfylla de minimisubstanskrav som ställs i direktivet (i) ska enheten äga lokaler i en medlemsstat eller ha lokaler som endast används av enheten, (ii) ska enheten ha minst ett eget och aktivt bankkonto inom unionens område och (iii) ska minst en person i ledningen bo i samma medlemsstat som enheten eller tillräckligt nära för att sköta uppgifterna och denna person ska ha tillräcklig kompetens och tillräckliga befogenheter för att sköta de funktioner som genererar inkomster för enheten och personen får inte vara anställd hos ett företag utanför koncernen eller ingå i ett annat företags ledning, eller alternativt ska största delen av enhetens personal bo i samma medlemsstat som enheten eller tillräckligt nära enheten och denna personal ska ha tillräcklig kompetens för att sköta de funktioner som genererar inkomster för enheten.

Enheten ska till sin skattedeklaration bifoga skriftliga bevis, utifrån vilka uppfyllandet av minimisubstanskraven kan säkerställas. Enligt direktivförslaget ska en redogörelse lämnas in om enhetens lokaler, inkomster och utgifter, den verksamhet som bolaget idkar, bolagets ledning och anställda, utkontrakterade funktioner samt enhetens bankkonto.

Enligt direktivförslaget antas en enhet ha tillräcklig skattemässig substans, om enheten rapporterar att den uppfyller alla minimisubstansindikatorer och lämnar in tillräckliga skriftliga bevis som stöd för denna slutsats. Om enheten i stället rapporterar att den inte uppfyller någon av direktivets indikatorer, eller om den inte lämnar in en tillräcklig tilläggsredogörelse över substansen, antas att enheten inte har tillräcklig skattemässig substans utan är ett sådant skalbolag som avses i direktivet.

Upphävande av antagande om skalbolag och undantag från minimisubstanskraven

En enhet som inte uppfyller minimisubstansindikatorerna enligt direktivet kan befrias från tillämpning av skattepåföljder enligt direktivet antingen genom att upphäva antagandet om att enheten saknar tillräcklig skattemässig substans eller genom att uppfylla förutsättningarna för beviljande av undantag.

Enligt direktivförslaget ska enheten beredas möjlighet att upphäva antagandet om att den saknar tillräcklig skattemässig substans. Enheten kan upphäva detta antagande genom att lämna in exaktare bevismaterial om den verksamhet som den idkar. Detta bevismaterial ska innehålla dokumentation utifrån vilken man kan säkerställa de affärsmässiga grunderna för grundandet av enheten, detaljerad information om enhetens anställdas kompetens, erfarenhet, arbetsavtal och an-

ställningars längd samt konkreta bevis för att beslutsfattandet gällande enhetens inkomstbildning sker i den stat där enheten har sin hemvist. Ett bolag anses ha upphävt antagandet om brist på skattemässig substans om det lämnar in en tilläggsredogörelse som visar att enheten självständigt har ansvarat för risker och beslutsfattande som är centrala för dess inkomstbildning. Detta upphävande av antagande kan tillämpas på skatteåret i fråga och de påföljande fem skatteåren, om inga förändringar sker i enhetens verksamhet.

Enligt direktivförslaget ska enheten också beredas möjlighet att begära ett undantag från tillämpning av skattepåföljder enligt direktivet, även om det inte har tillräcklig skattemässig substans. För att sådant undantag ska beviljas krävs att enhetens existens inte medför beskattningssmässiga fördelar för enhetens faktiska förmånstagare eller för den koncern som enheten tillhör. Undantag kan beviljas för skatteåret i fråga och för de påföljande fem åren, om inga förändringar sker i bolagets verksamhet under denna tid.

2.3 Verkställande av beskattning

I direktivförslagets tredje kapitel föreslås föreskrifter om hur enheter som saknar tillräcklig skattemässig substans ska behandlas i samband med verkställandet av beskattningen. I avsnittet behandlas separat beskattningen av enheten i dess hemviststat, beskattningen i enhetens delägars hemviststat och beskattningen i den stat därifrån enheten får inkomster.

Direktivet är inte avsett att påverka enhetens hemviststats rätt att beskatta enhetens inkomst. Enheten kan fortfarande ses som skattskyldig i sin hemviststat och dess inkomster och tillgångar kan beskattas enligt de nationella bestämmelserna för beskattning i medlemsstaten i fråga. Enhetens hemstat får dock inte bevilja enheten ett skattemässigt hemvistintyg, eller alternativt ska hemstaten i ett beviljat hemvistintyg göra en anteckning om att enheten inte är berättigad till förmåner enligt skatteavtal eller moder-/dotterbolagsdirektivet och ränte-/royaltydirektivet.

Enligt direktivförslaget ska enheten förbigås i enhetens delägars hemstat och enhetens inkomst beskattas direkt som inkomst för dess delägare enligt skattelagstiftningen i delägarnas hemstat. Man kan dock kräva att eventuell skatt som ålagts i den stat där enheten har sin hemvist avdras från den skatt som ålaggs i den stat där delägarna har sin hemvist.

Även i källstaten för enhetens inkomst förbigås bolaget i betalarens beskattning och enhetens inkomst anses tjänas in direkt av enhetens delägare. Exempelvis royaltyinkomster kan då omfattas av beskattningen i källstaten, om enhetens delägare bor utanför Europeiska unionen och ränte-/royaltydirektivet inte tillämpas på dessa betalningar på grund av förbigåendet av skalbolag.

2.4 Informationsutbyte

Förslagets tredje kapitel innehåller en skyldighet för medlemsstaterna att utbyta information om de enheter som hör till det föreslagna direktivets tillämpningsområde. Information utbyts om omfattningen och karaktären på de rapporteringsskyldiga enheternas verksamhet, deras aktieägare och faktiska förmånstagare samt personer som sannolikt påverkas av enheternas rapportering. Medlemsstaterna ska också förmedla information om att en enhet har upphävt ett antagande om skalbolag eller beviljats ett undantag från tillämpning av skattepåföljder enligt direktivet. Informationen ska utbytas inom 30 dagar efter att den fåtts.

Informationsutbytet sker enligt direktivet om administrativt samarbete i fråga om beskattning 2011/16/EU, nedan *handräckningsdirektivet*. Förslaget ändrar handräckningsdirektivet så att

det obligatoriska automatiska informationsutbytet även täcker de situationer och den information som avses i direktivförslaget enligt beskrivningen ovan.

Genom automatiskt informationsutbyte informeras skattemyndigheterna regelbundet om åtgärder som sträcker sig utanför en jurisdiktion. Det automatiska informationsutbytet omfattar för närvarande vissa separat nämnda slag av inkomster och kapital. Det obligatoriska automatiska informationsutbytet omfattar också information om finanskonton, information om förhandsbeslut för gränsöverskridande situationer samt förhandsprissättningsavtal, information ur den landsspecifika beskattningsrapporten, gränsöverskridande arrangemang som ska rapporteras och från och med år 2023 upplysningar som rapporteras av digitala plattformsoperatörer.

2.5 Verkställande

I direktivförslagets femte kapitel presenteras bestämmelser för administrativa förfaranden och sanktioner för systemet. Enligt förslaget ska medlemsstaterna i sin nationella lagstiftning inkludera bestämmelser om påföljderna vid försummelse av skyldigheter enligt direktivet. I synnerhet ska medlemsstaterna åtminstone stadga om en administrativ påföljdsavgift, som en enhet ska betala om den inte uppfyller rapporteringsskyldigheten enligt direktivet i rätt tid eller om den uppger felaktiga uppgifter vid uppfyllandet av denna skyldighet. Den administrativa påföljdsavgiften ska enligt förslaget uppgå till minst 5 procent av enhetens årliga omsättning.

Enligt förslaget har en myndighet i en medlemsstat rätt att be myndigheterna i den stat där en enhet har sin hemvist att inleda en skattegranskning av enheten, om den misstänker att enheten inte har uppfyllt sina skyldigheter enligt direktivet. Myndigheterna i hemviststaten ska inleda skattegranskningen senast en månad efter begäran och rapportera resultatet av granskningen till den medlemsstat som begärt granskningen inom en månad efter att granskningen slutförts.

Direktivförslagets femte kapitel innehåller också föreskrifter om information som medlemsstaterna ska sända till kommissionen om bland annat enheter som omfattas av direktivets tillämpningsområde, sanktioner som utfärdats på basis av direktivet och tillsynsåtgärder som baserar sig på direktivet. Dessa uppgifter ska rapporteras till kommissionen vartannat år.

2.6 Slutbestämmelser

Enligt förslaget ska medlemsstaterna senast den 30 juni 2023 anta och offentliggöra de lagar och andra författningar som är nödvändiga för att följa direktivet. De ska tillämpa föreskrifterna från och med den 1 januari 2024.

3 Förslagets rättsliga grund och förhållande till proportionalitets- och subsidiaritetsprincipen

Direktivförslaget grundar sig på artikel 115 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt, varför godkännande av förslaget förutsätter att alla medlemsstater är enhälliga. Statsrådet anser att den föreslagna rättsliga grunden är ändamålsenlig.

Enligt artikel 5 i fördraget om Europeiska unionen använder unionen sina befogenheter i enlighet med subsidiaritetsprincipen och proportionalitetsprincipen. Enligt subsidiaritetsprincipen verkar unionen inom andra områden än sådana som hör till dess exklusiva befogenheter endast om den planerade verksamhetens mål kan uppnås bättre på unionens nivå än på nationell, regional eller lokal nivå. Verksamhetens innehåll och form får dock inte gå utöver det som är nödvändigt för att uppnå de mål som fastställs i fördragen (proportionalitetsprincipen).

Kommissionen motiverar förslagets förenlighet med subsidiaritetsprincipen med att föreskrifterna i direktivförslaget syftar till att förhindra arrangemang för gränsöverskridande kringgående och undvikande av skatt. Syftet är att erbjuda enhetliga ramar för samordnad implementering av dessa föreskrifter i medlemsstaterna. Dessa mål kan enligt kommissionen inte uppnås på ett tillfredsställande sätt om respektive medlemsstat vidtar åtgärder separat.

Enligt kommissionen begränsar sig verksamheten vanligen inte till bara en medlemsstats område när enheter eller arrangemang som saknar substans används för undvikande av skatt. Det är typiskt för dessa arrangemang att de anknyter till fler än en medlemsstats skattesystem samtidigt. Ett arrangemang där ett skalbolag finns i en medlemsstat kan därmed påverka flera medlemsstater.

Enligt kommissionen är beaktandet av skalbolag i medlemsstaternas lagstiftning för närvarande väldigt osammanhängande. I vissa medlemsstater har man implementerat uttryckliga riktade föreskrifter såsom substanskrav, men enligt kommissionen har de flesta medlemsstater för närvarande inga föreskrifter som uttryckligen ingriper i användning av skalbolag i beskattning. Även i de stater där man har implementerat uttryckliga regler återspeglar reglernas innehåll nationella prioriteringar snarare än att beakta den inre marknadens perspektiv som helhet.

Enligt kommissionen kan splittringen i reglerna öka om varje medlemsstat självständigt ingriper i användningen av skalbolag. Genom ett samordnat initiativ på unionsnivå kan man enligt kommissionen på ett mer ändamålsenligt sätt använda metoder som fungerar ur hela den inre marknadens perspektiv och förbättrar möjligheterna att ingripa i åtgärder för kringgående och undvikande av skatt som påverkar flera medlemsstater. Eftersom de planerade reglerna förknippas med ett starkt gränsöverskridande element och eftersom arrangemang som utnyttjar skalbolag i allmänhet strävar efter att sänka skattebasen i en annan stat än den stat där skalbolaget finns, är det viktigt att man i regleringen beaktar medlemsstaternas olika intressen på ett balanserat sätt och strävar efter att hitta gemensamma mål och lösningar. Detta kan enligt kommissionen endast uppnås genom en centraliserad lösning. En centraliserad lösning ökar enligt kommissionen också rättssäkerheten och minskar den administrativa bördan. Av dessa orsaker anser kommissionen att förslaget är förenligt med subsidiaritetsprincipen.

Enligt kommissionens bedömning går de planerade åtgärderna inte längre än vad säkerställandet av nödvändigt skydd för den inre marknaden kräver. Därför stadgas i direktivet inte om ett fullständigt förenhetligande, utan endast om åtgärder som behövs för att skydda medlemsstaternas arrangemang för samfundsskatt. Närmare bestämt stadgas i direktivet om ett test som ger medlemsstaterna möjlighet att samordnat identifiera skalbolag som används för skatterelaterade syften, och nationella bestämmelser kan fortfarande tillämpas om man identifierar eventuella skalbolag som hamnar utanför direktivets tillämpningsområde. Direktivet möjliggör också effektivare tillämpning av dessa eventuella nationella bestämmelser, eftersom medlemsstaterna som en följd av direktivet får tillgång till mer omfattande information om skalbolag. Enligt kommissionen strävar man genom direktivet endast efter att uppnå det som är väsentligt för att bekämpa missbruk av skalbolag. I denna mening går förslaget alltså inte längre än vad som är nödvändigt för att uppnå dess mål, vilket betyder att det följer proportionalitetsprincipen.

När man bedömer det aktuella direktivförslaget med tanke på subsidiaritets- och proportionalitetsprincipen måste man bedöma om de föreslagna åtgärderna är nödvändiga och proportionerliga med tanke på bekämpningen av missbruk i fråga om beskattning. Enligt direktivförslaget är dess centrala mål att bekämpa missbruk av skalbolag för skatterelaterade syften inom unionens område, och syftet med den rapporteringsskyldighet och det informationsutbyte som är centrala i förslaget är att ge medlemsstaternas skattemyndigheter möjlighet att lättare och effekti-

vare identifiera eventuellt missbruk med anknytning till skalbolag. Med tanke på det gränsöverskridande element som är typiskt för dessa arrangemang kan kommissionens uppfattning att målet kan uppnås effektivare med en centraliserad lösning betraktas som korrekt. Stadsrådet anser att kommissionens förslag är motiverat med hänsyn till subsidiaritetsprincipen.

I bedömningen av de förslag om beskattningen av delägare och beskattningen i inkomstens källstat som ingår i direktivförslaget bör man med tanke på subsidiaritetsprincipen även beakta i synnerhet direktivet för förhindrande av skatteflykt (Anti-Tax Avoidance Directive, ATAD) samt förslaget till direktiv om säkerställande av en global minimibeskattningsnivå för multinationella koncerner inom unionen, som gavs samtidigt som direktivförslaget. Eftersom tillämpningsområdena för dessa bestämmelser är olika är det möjligt att ATAD-direktivet och direktivförslaget om global minimiskatt inte täcker alla situationer med missbruk av skalbolag.

I fråga om proportionalitetsprincipen bör man beakta att tillämpningsområdet för direktivförslagens rapporteringsskyldighet, eller åtminstone den grupp av företag som ska bedöma regleringens tillämplighet, är omfattande. Även om vissa enheter har lämnats utanför tillämpningsområdet (t.ex. enheter som är föremål för offentlig handel, reglerade finansföretag och enheter med minst fem anställda), omfattar tillämpningsområdet eventuellt även många andra bolag än sådana skalbolag som är förknippade med en risk för missbruk av skattefördelar. Direktivförslaget innehåller inte heller några begränsningar av tillämpningsområdet som gäller enhetens storlek (t.ex. omsättning). Statsrådet anser att förslaget förefaller vara förenligt med subsidiaritetsprincipen ur Finlands synvinkel. I den fortsatta beredningen bör man försöka säkerställa att regleringen inte orsakar oskälig administrativ belastning för skattskyldiga eller skatteförvaltningen, även med tanke på den EU-rättsliga proportionalitetsprincipen.

4 Förslagets konsekvenser

4.1 Konsekvenser för den finska lagstiftningen

Godkännande av direktivförslaget kräver nationell lagstiftning för att direktivet ska träda i kraft. Lagstiftningen måste innehålla föreskrifter om rapportering, utredning av bolags status och framläggande av bevis samt verkställande av beskattning för skalbolag, delägare och betalare. En ändring i handräckningsdirektivet som möjliggör informationsutbyte kräver också ändringar i det nationella regelverket för administrativt samarbete inom skattesektorn.

Direktivförslaget innehåller ett förslag till administrativ påföljdsavgift. Enligt förslaget ska den administrativa påföljdsavgiften vara minst 5 procent av enhetens årliga omsättning och påföras om enheten inte fullgör rapporteringsskyldigheten enligt förslaget inom föreskriven tid eller lämnar felaktiga uppgifter vid fullgörandet av denna skyldighet. Direktivförslagets förslag om en administrativ påföljdsavgift som bestäms på basis av omsättningens storlek avviker från de administrativa påföljdsavgifter som gäller i Finland inom beskattningen.

Enligt grundlagsutskottets vedertagna tolkningspraxis är en avgift som påförs för en lagstridig gärning inte en skatt eller avgift enligt 81 § i grundlagen, utan en ekonomisk påföljd av straffkaraktär. Utskottet har i sak jämställt en påföljd av straffkaraktär i pengar med en straffrättslig påföljd. (se t.ex. GrUU 12/2019 rd, s. 8, GrUU 9/2018 rd, s. 2, GrUU 2/2017 rd, s. 4–5, GrUU 14/2013 rd och GrUU 17/2012 rd). De allmänna grunderna för en administrativ påföljd ska regleras genom lag på det sätt som förutsätts i 2 § 3 mom. i grundlagen, eftersom påförandet av en sådan påföljd inbegriper utövning av offentlig makt. Enligt utskottet ska det i lagen exakt och tydligt anges grunderna för påföljden och dess storlek, rättsskyddet och grunderna för verkställigheten av lagen. (se t.ex. GrUU 12/2019 rd, s. 8, GrUU 9/2018 rd, s. 2, GrUU 2/2017 rd,

s. 5, GrUU 14/2013 rd, GrUU 17/2012 rd och GrUU 9/2012 rd, s. 2/I). Dessutom ska bestämmelserna uppfylla kraven på sanktionernas proportionalitet (se t.ex. GrUU 28/2014 rd och GrUU 15/2014 rd).

När det gäller administrativa påföljdsavgifter har grundlagsutskottet i sin praxis fäst uppmärksamhet också vid oskyldighetspresumtionen i 21 § i grundlagen. Grundlagsutskottet har i samband med revideringen av 32 § i lagen om beskattningsförfarande (GrUU 39/2017 rd) bedömt kopplingen av påförande av skatteförhöjning till ett ansvar som är oberoende av vållande. Grundlagsutskottet an-såg det i sig möjligt att binda påförandet av en skatteförhöjning till ansvar oberoende av vållande, men fäste uppmärksamhet vid att tröskeln för att inte påföra en påföljd inte får bli för hög enligt bestämmelserna och att myndighetens prövning till denna del ska vara bunden. En administrativ påföljd enligt förslaget verkar enligt ordalydelsen i direktivförslaget inte innehålla någon möjlighet att låta bli att påföra någon påföljd. Grundlagsutskottets utlåtande omfattade till denna del också situationer där skatteförhöjning kan påföras också fysiska personer. Administrativa påföljdsavgifter enligt direktivförslaget kan påföras endast sådana rapporteringsskyldiga enheter som avses i direktivet.

Vid den fortsatta behandlingen ska de föreslagna bestämmelserna om administrativa påföljder bedömas närmare med tanke på Finlands nationella lagstiftning, i synnerhet grundlagen och de krav som de grundläggande fri- och rättigheterna ställer på administrativa påföljdsavgifter.

4.2 Administrativa konsekvenser

Den föreslagna regleringen är en helhet i flera skeden, och till dess olika skeden hör olika skyldigheter för både den skattskyldiga och Skatteförvaltningen.

I konsekvensbedömningen i anslutning till direktivförslaget bedömer kommissionen att ökningen av den administrativa bördan för skattskyldiga är måttlig. Det exakta antalet skattskyldiga som omfattas av direktivets tillämpningsområde är inte känt, men kommissionen har utifrån statistiskt material på företagsnivå grovt uppskattat att under 0,3 procent av enheterna i EU-området hör till direktivförslagets tillämpningsområde. Det bör dock noteras att alla enheter som har sin hemvist i en EU-medlemsstat ska bedöma om de är sådana högriskaktörer som omfattas av rapporteringsskyldigheten. Rapporteringsskyldigheten gäller också en betydligt större grupp än de enheter som får skalbolagsstatus som resultat av en utredning.

Den föreslagna regleringen medför en ökad administrativ börda för de skattskyldiga, eftersom de måste känna till den föreslagna regleringens innehåll och om förutsättningarna uppfylls följa de rapporteringsskyldigheter som följer av den. Ökningen av bördan begränsas i fråga om rapporteringsskyldigheten av det faktum att de uppgifter som ska rapporteras enligt kommissionen är sådana som redan är tillgängliga för enheten.

För Skatteförvaltningen ökar kostnaderna och resursbehoven när den föreslagna regleringen tas i bruk. Hos Skatteförvaltningen påverkar regleringen bland annat skattetillsynen, datasystemen, informationsströmmarna, deklarationsförfarandet, informationsutbytet och anvisningarna. Man måste också ge råd och eventuellt göra föregripande ställningstaganden i fråga om tillämpningen av regleringen.

En helt ny reglering kräver också att Skatteförvaltningen och de skattskyldiga lär sig behärska en helt ny regleringshelhet. Handledningen, tillsynen, den internationella samordningen, analyserna och riskhanteringen i anslutning till den föreslagna regleringen kommer att kräva betydande resurser och specialkompetens även framöver. De exakta effekterna på den administrativa

bördan påverkas av regleringens slutliga innehåll, antalet skattskyldiga som omfattas av regleringen samt exempelvis storleken på de behov av rådgivning, rapportering och tillsyn som regleringen kräver. Därför kan en exakt uppskattning av det resursbehov som regleringen orsakar inte göras i detta skede.

4.3 Ekonomiska konsekvenser

Ekonomiska konsekvenser i EU-området

I konsekvensbedömningen i anslutning till direktivförslaget har man bedömt de föreslagna förändringarnas ekonomiska konsekvenser endast på en mycket allmän nivå. Enligt konsekvensbedömningen är det på grund av en betydande brist på information om användningen av skalbolag inte möjligt att göra en exakt bedömning av hur stora skatteförluster missbruk av skalbolag orsakar inom EU-området, men vissa uppskattningar kan göras på basis av en studie som gjorts i USA. I denna studie bedömdes att de inbesparingar i skatterna som orsakas av användning av så kallade SPE-bolag (Special Purpose Entities) motsvarar ungefär sex procent av federationens samfundsskatteintäkter. Om denna procentandel tillämpas på EU-medlemsstaternas sammanlagda samfundsskatteintäkter år 2019, talar man om årliga skatteintäkter på 23 miljarder euro. I konsekvensbedömningen betonas att inte ens när på alla SPE-bolag är skalbolag.

I konsekvensbedömningen har man inte uttryckligen bedömt de föreslagna förändringarnas ekonomiska konsekvenser inom EU-området. Enligt konsekvensbedömningen skulle en tioprocentig minskning av missbruk av skalbolag medföra en ökning av skatteintäkterna på 2,3 miljarder euro i EU-området som helhet, om de totala skatteförlusterna uppskattas till 23 miljarder. Missbruket med anknytning till skalbolag skulle dock inte försvinna helt på grund av effekter på beteendet, eftersom en del skalbolag eventuellt skulle flytta utanför EU eller försöka undgå regleringen exempelvis genom att stärka sin substans. Antagandet om en tioprocentig minskning av missbruket med anknytning till skalbolag baserar sig inte på något material, och man bör förhålla sig kritiskt till det.

Konsekvenser i Finland

Åtgärderna i direktivförslaget bedöms öka skatteintäkterna i Finland om de förverkligas. I den konsekvensbedömning som ingår i direktivförslaget har man dock inte bedömt de föreslagna förändringarnas ekonomiska konsekvenser specifikt för medlemsstaterna.

Som konstaterats ovan bedömer kommissionen att förlusterna av skatteintäkter till följd av missbruk av skalbolag uppgår till ungefär 23 miljarder euro årligen på EU-nivå. Kommissionen gör dock ingen närmare uppskattning av hur stor andel av dessa skatteförluster som eventuellt kan fås med i beskattningen, utan nöjer sig med att konstatera att redan 10 procent skulle leda till ett betydande inflöde av skatteintäkter. Bedömningen av ökningen av skatteintäkter för respektive medlemsstat försvåras av att antalen sådana skalbolag som avses i direktivförslaget, ägare till dem och betalare antagligen varierar betydligt mellan medlemsstaterna. Även skattesatserna varierar mellan medlemsstaterna. I föreskrifterna i direktivförslaget ingår dessutom ännu en del öppna frågor, vilket bidrar till att försvåra bedömningen av effekterna på skatteintäkterna för de olika medlemsstaterna. Därför kan man i detta skede inte göra någon exakt uppskattning av hur stor ökningen av skatteintäkterna skulle kunna vara för Finlands del.

Om ett skalbolag finns i en annan medlemsstat ökar Finlands skatteintäkter huvudsakligen för betalningar som görs härifrån till skalbolaget när rätten till källbeskattning utökas och i typfallet även för delägarnas del, när deras inkomster från skalbolaget beskattas som om de hade fått direkt från källstaten. Enligt direktivförslaget ska delägarens medlemsstat om förutsättningarna

i direktivförslaget uppfylls dra av den skatt som skalbolaget åläggs i sin hemviststat från intäkterna från den skatt som åläggs för skalbolagets inkomster, vilket bidrar till att minska skatteintäkterna i Finland.

När ett finländskt bolag betraktas som ett sådant skalbolag som avses i direktivförslaget, kan det fortfarande beskattas enligt den nationella skattelagstiftningen precis som i nuläget. Som hemviststat skulle Finland uppenbarligen även framöver ha en skyldighet att kompensera skalbolaget för källskatt som betalats utomlands. Enligt direktivförslaget kan man från betalningar till skalbolag i källstaten innehålla källskatt i större utsträckning än för andra bolag. För enheter som betraktas som skalbolag kan hemviststatens skyldighet att kompensera källskatt bli större räknat i euro än vad den är för sådana bolag som inte betraktas som skalbolag, och detta kan i någon mån antas minska ökningen av skatteintäkter.

5 Ålands behörighet

Enligt 18 § 5 punkten i självstyrelselagen för Åland (1144/1991) har Åland lagstiftningsbehörighet i fråga om kommunerna tillkommande skatter. Sammanslutningar registrerade på Åland betalar en statsandel på samfundsskatten till riket, men lagtinget beslutar om storleken på kommunernas andel.

Eftersom direktivförslaget gäller förtätning av skattebasen till de delar som gäller användning av skalbolag som verktyg för skatteplanering och inte innehåller föreskrifter om skattesatser, har förslaget ingen direkt inverkan på Ålands ställning. Föreskrifter om förtätning av skattebasen kan dock påverka Ålands skatteintäkter på ett sätt som ökar dem.

6 Den nationell behandling av förslaget och behandlingen i EU

Direktivförslaget skickades på remiss. Utlåtanden gavs av Social- och hälsovårdsministeriet, Finansinspektionen, Skatteförvaltningen, Finlands Näringsliv rf, Finanssiala ry, Finnwatch ry, Centralhandelskammaren och Finlands Fackförbunds Centralorganisation FFC rf, Suomen Asiainajaliitto, Företagarna i Finland rf, Skattebetalarnas Centralförbund rf, professor Juha Lindgren, professor Reijo Knuutinen, professor Marianne Malmgren, professor Pekka Nykänen och arbetslivsprofessor Timo Viherkenttä. Arbets- och näringsministeriet, Finlands Kommunförbund rf och Arbetspensionsförsäkrarna TELA ry meddelade att de inte hade några kommentarer till förslaget.

Utlåtandena stöder i allmänhet direktivförslagets mål och ser åtgärder mot aggressiv skatteplanering som viktiga. Synen på direktivförslagets nödvändighet varierar mellan remissinstanserna. I flera utlåtanden ifrågasätts om det föreslagna direktivet är nödvändigt eller det rätta sättet att förhindra missbruk av skalbolag. I de flesta av utlåtandena uppmärksammas överlappningar mellan direktivförslaget och befintliga nationella och internationella skatteregler, och under det senaste decenniet har projekt och åtgärder som genomförts på bland annat EU- och OECD-nivå i stor utsträckning ökat möjligheterna att ingripa i aggressiv skatteplanering, inklusive användning av skalbolag. Enligt utlåtandena är det viktigt att först bedöma dessa redan utförda åtgärders tillräcklighet för att bekämpa missbruk av skalbolag, innan man utfärdar ny reglering i ärendet. Å andra sidan understöder man i utlåtandena också direktivet och anser att det kan ge ett mer omfattande stöd i situationer med missbruk av skalbolag i synnerhet genom att effektivisera skatteförvaltningens tillgång till information.

I utlåtandena uppmärksammas att direktivförslaget lagstiftningsmässigt till många delar avviker från de lagstiftningsmodeller som används i Finland. I direktivförslaget förutsätts en utrednings-

skyldighet för den skattskyldiga i fråga om sådant som är centralt för direktivets tillämpningsområde. De detaljerade regler om anmälningsskyldighet som ingår i direktivförslaget anses passa dåligt ihop med de förfaranden som tillämpas i medlemsstaterna.

I flera utlåtanden kritiseras direktivförslaget som otydligt och dess träffsäkerhet ses som dålig. Det anses öka den administrativa bördan för både skattskyldiga och skatteförvaltningen i relativt betydande grad. I utlåtandena framförs som viktigt att man i samband med den fortsatta beredningen försöker hitta sätt att förtydliga och förenkla regleringen samt minska den administrativa bördan.

Uteslutandet av reglerade företag inom finanssektorn (inkl. pensionsanstalter) från regleringen kommenteras i utlåtandena, där man understöder detta. Även den möjlighet som ingår i regleringen att upphäva ett antagande om skalbolag betraktas som viktig, och det anses i utlåtandena att detta förfarande bör vara så administrativt lätt som möjligt, så att skattskyldiga verkligen har tillgång till det.

I utlåtandena kommenteras också bland annat regleringens relation till skatteavtal, sanktionernas stränghet och tidtabellen för regleringens ikraftträdande, och man lyfter fram tekniska kommentarer som bör beaktas i förhandlingar om direktivet och i den nationella implementeringen av föreskrifterna.

Utkastet till promemoria om direktivförslaget behandlades den 21–24 januari 2022 i ett skriftligt förfarande i kommittén för EU-ärenden, sektion 9 – Skatter.

Kommissionen presenterade direktivförslaget i rådets skattearbetsgrupp på hög nivå den 6 januari 2022. Behandlingen av ärendet i arbetsgrupper har inte ännu inletts.

7 Statsrådets ståndpunkt

Enligt regeringsprogrammet ska Finland främja sådana nationella och internationella lösningar som tryggar och stärker Finlands skattebas på ett globalt hållbart sätt. Det är viktigt att internationellt minimera multinationella företags möjligheter till aggressiv skatteplanering samt förebygga skadlig skattekonkurrens mellan stater.

Statsrådet anser att målen i direktivförslaget om beskattning av skalbolag ska understödhas. För tätning av skattebasen, förebyggande av skadlig skattekonkurrens och förhindrande av aggressiv skatteplanering och kringgående av skatt med anknytning till användning av skalbolag är viktigt på internationell nivå och på Europeiska unionens nivå. Direktivförslagets sätt att närma sig föremålet för regleringen är heltäckande, och statsrådet anser att det valda tillvägagångssättet ska understödhas. I förslaget ingår dock fortfarande öppna frågor i synnerhet angående det tekniska verkställandet av beskattningen, som bör utredas och förtydligas i den fortsatta beredningen. I synnerhet bör det förtydligas hur innevarande och tidigare skatteårs förluster ska beaktas och i vilka situationer det är ändamålsenligt att föreskriva den skattehöjning som anges i direktivförslaget. Man bör också säkerställa en effektiv tillgång till information om skattegranskningar som i andra länder genomförts på basis av förslaget.

Statsrådet ser det som viktigt att åtgärderna på ett ändamålsenligt sätt riktas mot situationer där aktörer försöker undvika skatter genom skalbolag, liksom att regleringen inte orsakar oskälig administrativ belastning för skattskyldiga eller skatteförvaltningen, även med tanke på den EU-rättsliga proportionalitetsprincipen. I den fortsatta beredningen bör man försöka hitta sätt att lätta rapporteringsbördan. Även direktivförslagets relation till EU:s övriga direktiv som syftar till att förhindra kringgående av skatt bör förtydligas.

U 11/2022 rd

I den fortsatta beredningen bör man försöka göra en noggrannare ekonomisk konsekvensbedömning för direktivförslaget, så att de ekonomiska konsekvenserna kan bedömas på medlemsstaternas nivå.

I den fortsatta beredningen ska man också beakta hur man genom direktivregleringen kan förverkliga de ändringar i regleringen som de föränderliga skatteplaneringsstrukturerna förutsätter. Detta är viktigt, eftersom direktivförslaget strävar efter att begränsa aggressiv skatteplanering, som ständigt tar sig nya former.

Finlands ståndpunkt ses vid behov över i samband med den fortsatta beredningen.