

U 65/2016 rd

Statsrådets skrivelse till riksdagen om ett förslag till rådets direktiv om en gemensam bolagsskattebas

I enlighet med 96 § 2 mom. i grundlagen översänds till riksdagen Europeiska kommissionens förslag av den 25 oktober 2016 till rådets direktiv om en gemensam bolagsskattebas, COM(2016) 685 final, samt en promemoria om förslaget.

Helsingfors den 8 december 2016

Finansminister Petteri Orpo

Lagstiftningsråd Tarja Järvinen

FINANSMINISTERIET

PROMEMORIA
2.12.2016

EU/2016/1629

FÖRSLAG TILL RÅDETS DIREKTIV OM EN GEMENSAM BOLAGSSKATTEBAS

1 Allmänt

Europeiska kommissionen har den 25 oktober 2016 lagt fram ett förslag till rådets direktiv om en gemensam bolagsskattebas (Common Corporate Tax Base, CCTB), nedan *direktivförslaget om en gemensam bolagsskattebas* eller *CCTB-direktivförslaget*. Förslaget till rådets direktiv om en gemensam bolagsskattebas har lagts fram i dokument COM(2016) 685 final, och det baserar sig på artikel 115 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (EUF).

Parallellt med CCTB-direktivförslaget har kommissionen också lagt fram ett förslag till rådets direktiv om en gemensam konsoliderad bolagsskattebas (Common Consolidated Corporate Tax Base, CCCTB), nedan *direktivförslaget om en gemensam konsoliderad bolagsskattebas* eller *CCCTB-direktivförslaget*, i dokumentet COM(2016) 683 final, om vilket en separat U-skrivelse överlämnas till riksdagen. I CCCTB-direktivförslaget finns bestämmelser om hur koncernbolagens skattebaser ska slås samman, dvs. konsolideras, inom EU och fördelas med en särskild fördelningsnyckel för beskattning till de medlemsstater där koncernbolagen är verksamma. I förslaget ingår också konsekvensbedömningen SWD(2016) 341 final samt en sammanfattning av konsekvensbedömningen SWD(2016) 342 final som gäller båda direktivförslag.

Bägge direktivförslagen utgör en del av kommissionens initiativ till att återlansera projektet om en gemensam konsoliderad bolagsskattebas, nedan *det nya CCCTB-initiativet*. Samtidigt som kommissionen har lagt fram de nya direktivförslagen har den dragit tillbaka det gamla CCCTB-direktivförslaget. Det gamla direktivförslaget har lagts fram den 16 mars 2011 genom dokumentet COM(2011) 121 final, och U-skrivelsen gällande detsamma (U-22/2011) har överlämnats den 14 juli 2011.

Syftet med det nya CCCTB-initiativet är att underlätta kommersiell verksamhet inom EU genom att tillämpa gemensamma bestämmelser om bolagsbeskattning på den inre marknaden. Systemet ska också stärkas så att det inte i lika hög grad möjliggör aggressiv skatteplanering. Avsikten är att göra det lättare att bedriva affärsverksamhet på hela den inre marknaden. Bolagen verkar dessutom i dag i allt mer globaliserade, mobila och digitaliserade ekonomiska förhållanden. Affärsmodellerna och bolagsstrukturerna har blivit allt mer komplicerade, vilket har förenklat vinstöverföringar. Enligt kommissionen framstår den gemensamma konsoliderade bolagsskattebasen som ett ändamålsenligt verktyg för att tilldela intäkter till den plats där värdet skapas. Enligt kommissionens CCCTB-direktivförslag ska koncernbolagens skattepliktiga resultat fördelas för beskattning mellan medlemsstaterna enligt en schematisk formel, en s.k. fördelningsnyckel, som bygger på tre likvärdigt viktade faktorer; försäljning, arbetskraft och tillgångar. Fördelningsnyckeln kan således inte anses beakta var värdet skapas. En skillnad jämfört med förslaget från år 2011 är att det nya CCCTB-initiativet innehåller tvingande bestämmelser för koncerner som överstiger en viss storlek. Orsaken är att systemet ska förebygga aggressiv skatteplanering.

Avsikten är att behandlingen av CCCTB-direktivförslaget om konsolideringen av skattebaserna skjuts fram tills enighet har nåtts om det direktivförslag som gäller en gemensam bolagsskattebas. Diskussioner som har förts i rådet alltsedan år 2011 har gett vid handen att det är osannolikt att CCCTB kommer att godkännas som helhet och därför föreslår kommissionen

att direktivförslaget ska behandlas i flera steg. I synnerhet konsolideringen av skattebaserna har gett upphov till en svår debatt.

Direktivförslaget om en gemensam bolagsskattebas innehåller bestämmelser om beräkning av det skattepliktiga resultatet. Den gemensamma skattebasen föreslås vara obligatorisk för företag som hör till en koncern som överstiger en viss storleksklass. För andra företag ska den gemensamma skattebasen vara frivillig. För att kompensera avsaknaden av konsolidering under det första steget föreslår kommissionen att det införs en tillfällig regel om förlustutjämning över gränserna. CCTB-direktivförslaget innehåller bestämmelser om ett särskilt incitament för forsknings- och utvecklingsverksamhet (FoU) och bestämmelser om ett särskilt tillväxt- och investeringsincitament som beräknas på basis av en ökning av det egna kapitalet.

Det nya CCCTB-initiativet omfattar också bestämmelser, med avseende på de åtgärder som införlivats i form av minimistandarder i rådets direktiv (EU) 2016/1164 av den 12 juli 2016, om fastställande av regler om bekämpning av skatteflyktsmetoder som direkt påverkar den inre marknadens funktion, nedan *direktivet om bekämpning av skatteflykt*. Genom detta direktiv har vissa åtgärder i OECD:s BEPS-projekt, som gäller urholkning av skattebasen och överföring av vinster, genomförts, samt även vissa andra åtgärder som syftar till att motverka skatteflykt. I CCCTB utgör dessa åtgärder en del av den harmoniserade regleringen och är till sin karaktär således inte minimistandarder, i motsats till det ovannämnda direktivet.

2 Förslagets huvudsakliga innehåll

2.1 Direktivets syfte och tillämpningsområde

Direktivförslaget innehåller bestämmelser för beräkning av det skattepliktiga resultatet, dvs. skattebasen. När direktivets bestämmelser om beräkning av det skattepliktiga resultatet tillämpas på ett företag ska nationell bolagsskattelagstiftning inte tillämpas på företaget i ett ärende som hör till direktivets tillämpningsområde.

Direktivet ska tillämpas som obligatoriska bestämmelser på företag som är etablerade enligt lagstiftningen i en medlemsstat, inbegripet dess fasta driftställen i andra medlemsstater, om företagen uppfyller följande villkor:

- a) Företaget har en av de bolagsformer som anges i bilaga I till direktivet.
- b) Företaget omfattas av en av de bolagsskatter som anges i bilaga II till direktivet eller av en liknande skatt som införts i ett senare skede.
- c) Företaget tillhör en konsoliderad grupp för affärsredovisningsändamål med en total konsoliderad inkomst på gruppnivå som överstiger 750 000 000 euro under det budgetår som föregick det innevarande budgetåret.
- d) Företaget ska kunna beskrivas som ett moderbolag eller berättigat dotterbolag enligt vad som avses i direktivet och/eller det har ett fast eller flera fasta driftställen i andra medlemsstater.

Av de finländska bolagsformerna nämns i bilaga I till direktivet aktiebolag, andelslag, sparbank och försäkringsbolag. Den bolagsskatt som nämns för Finlands del i bilaga II är inkomstskatten för samfund.

Direktivet ska också gälla för företag som är etablerade enligt lagstiftningen i ett tredjeland i fråga om dess fasta driftställen belägna i en eller flera medlemsstater, om företaget uppfyller

villkoren i leden b—d. Ett annat villkor är att företaget i ett tredjeland har en form som liknar en av de former som anges i bilaga I. Kommissionen ska varje år anta en förteckning över motsvarande bolagsformer i tredjeländer.

Andra företag har möjlighet att välja att omfattas av tillämpningsområdet för CCTB-direktivet, nedan *CCTB-systemet*, om bolagsformen anges i bilaga I till direktivet och företaget betalar sådan bolagsskatt som nämns i bilaga II. Bestämmelserna i direktivet tillämpas på företag som väljer att delta i CCTB-systemet under en period på fem beskattningsår. Denna period ska automatiskt förlängas med perioder på fem beskattningsår, om det inte sågs upp.

Bestämmelserna i direktivet ska dock inte gälla rederier som omfattas av en särskild skatteordning.

Ett berättigat dotterbolag avser alla direkta dotterbolag och underliggande dotterbolag i vilka koncernens moderbolag har följande rättigheter:

- a) rätt till mer än 50 procent av rösterna, och
- b) en ägarandel uppgående till mer än 75 procent av dotterbolagets egna kapital eller mer än 75 procent av de vinstgivande rättigheterna.

Förslaget innehåller närmare bestämmelser om beräkningen av gränsvärden för underliggande dotterbolag.

Förslaget innefattar en definition av fast driftställe som i hög grad överensstämmer med den definition av fast driftsställe som rekommenderas i OECD:s modell för skatteavtal, som utarbetades efter OECD:s BEPS-projekt. Definitionen täcker bara fasta driftställen inom EU som tillhör en skattskyldig som har skatterättslig hemvist inom unionen. I fråga om sådana fasta driftställen som är belägna i ett tredjeland, eller som är belägna i EU men som tillhör en skattskyldig som har skatterättslig hemvist i ett tredjeland, ska definitionen av fast driftställe grunda sig på ett bilateralt skatteavtal och nationell lagstiftning.

2.2 Beräkning av det skattepliktiga resultatet, dvs. skattebasen

I direktivförslaget definieras skattepliktiga intäkter och avdragsgilla utgifter samt periodiseringen av dessa över olika beskattningsår. Det skattepliktiga resultatet ska beräknas som intäkter med avdrag för undantagna intäkter, avdragsgilla kostnader och andra avdragsgilla poster. Vid beräkning av skattebasen ska vinster och förluster i regel beaktas först när de realiserats.

Direktivet utgår från ett omfattande intäktsbegrepp. Intäkter är skattepliktiga om de inte uttryckligen undantas. Undantagna intäkter är bland annat intäkter från avyttring av aktier och mottagen vinstutdelning, förutsatt att den skattskyldige har innehaft minst 10 procent av kapitalet eller 10 procent av rösträtterna i företaget under 12 månader. Intäkter från avyttring av aktier som innehas för handel inklusive mottagen vinstutdelning är dock skattepliktiga. Även intäkter från ett fast driftställe är undantagna i den stat där den skattskyldige har sin skatterättsliga hemvist.

Enligt förslaget ska kostnader vara avdragsgilla i den mån de uppstått genom skattebetalarens direkta affärsverksamhet. Dessa kostnader innefattar samtliga försäljningskostnader och kostnader som den skattskyldige haft för att erhålla eller säkra intäkter, och andra kostnader. Även kostnader för FoU och kostnader som uppstår för att anskaffa eget kapital eller ta upp lån för rörelsens ändamål är avdragsgilla. Direktivförslaget innehåller en separat förteckning över icke-avdragsgilla poster.

Kostnaderna för FoU kan kostnadsföras helt under det år de uppstår, med undantag av fast egendom. Direktivförslaget innefattar också ett separat incitament till FoU. Den skattskyldige kan, per beskattningsår, dra av ytterligare 50 procent av kostnaderna för FoU, med undantag av kostnader som avser rörliga materiella anläggningstillgångar. I den mån kostnaderna för FoU överstiger 20 000 000 euro kan den skattskyldige dra av 25 procent av det överskjutande beloppet. Dessutom omfattar direktivförslaget ett ökat superavdrag för FoU, som särskilt omfattar nyetablerade företag. Det innebär att den skattskyldige kan dra av ytterligare 100 procent av sina kostnader för FoU upp till 20 000 000 euro. En förutsättning är att den skattskyldige är ett icke börsnoterat företag med färre än 50 anställda och en årlig omsättning och/eller balansomsättning som inte överstiger 10 000 000 euro. Företaget får inte heller ha varit registrerat mer än fem år, och det får inte ha några närstående företag.

Direktivförslaget om en gemensam bolagsskattebas inbegriper också ett särskilt avdrag för tillväxt och investeringar (Allowance for Growth and Investment, AGI), nedan *AGI-avdrag*, vars syfte är att eliminera fördelen med finansiering genom belåning i förhållande till finansiering genom eget kapital. Enligt förslaget kan de skattskyldiga göra avdraget för tillväxt och investering så att ett kalkylmässigt avdrag görs på basis av en ökning av deras egna kapital. Andelar i närstående företag tas inte med i beräkningsbasen. Ett belopp som motsvarar den avkastning som beräknats på ökningen av AGI-avdragets kapitalbas kan avdras från skattebasen. Om AGI-avdragets kapitalbas minskar blir den avkastning som beräknas på avdraget däremot skattepliktig. Den avkastning som beräknas på ökningarna och minskningarna i AGI-kapitalbasen är lika med avkastningen på euroområdet 10-åriga riktmärke för statsobligationer i december under det år som föregår det relevanta beskattningsåret, ökad med en riskpremie på två procentenheter. Ett lägsta gränsvärde på två procent ska tillämpas när kurvan för den årliga avkastningen är negativ. Under de tio första beskattningsåren ska ökningarna eller minskningarna i AGI-kapitalbasen beräknas som skillnaden mellan AGI-avdragets kapitalbas i slutet av det relevanta beskattningsåret och AGI-avdragets kapitalbas från och med den första dagen av det första beskattningsåret enligt detta direktiv. Efter de första tio beskattningsåren ska hänvisningen till AGI-avdragets kapitalbasbelopp, som ska vara avdragsgillt gentemot AGI-avdragets kapitalbas i slutet av det relevanta beskattningsåret, varje år flyttas fram ett år. Det föreslås att kommissionen ska ges befogenhet att anta delegerade akter i syfte att bekämpa skatteflykt när det gäller AGI-avdrag.

CCTB-direktivförslaget innehåller en räntebegränsningsregel. Räntekostnader och andra finansiella kostnader kan avdras fullt ut i den mån de kan avräknas mot ränteintäkter och övriga skattepliktiga intäkter från finansiella tillgångar. Överstigande lånekostnader kommer att bli föremål för begränsningar av ränteavdragen, som ska fastställas genom hänvisning till skattebetalarens skattepliktiga vinst före räntor, skatt, av- och nedskrivningar, nedan *EBITDA*. Överstigande räntekostnader är avdragsgilla med upp till 30 procent av EBITDA eller ett belopp på högst 3 000 000 euro, beroende på vilket som är högre. EBITDA ska beräknas med beaktande av de skattejusterade beloppen för överstigande lånekostnader samt av- och nedskrivningar. Om en skattskyldig får eller måste agera för en grups räkning ska, enligt reglerna i ett nationellt bolagsskattesystem, vid tillämpning av räntebegränsningsregeln hela gruppen behandlas som en skattskyldig och de överstigande lånekostnaderna och EBITDA beräknas för hela gruppen. Även gränsen på 3 000 000 euro ska anses omfatta hela gruppen. Om en skattskyldig inte utgör en del av en konsoliderad grupp för affärsredovisningsändamål och inte har några närstående företag eller fasta driftställen, har detta fristående företag rätt till ett fullt avdrag av sina överstigande lånekostnader. Vidare föreslås det att överstigande lånekostnader för lån som beviljats före det datum då enighet nåddes om direktivet och lån som används för att finansiera långfristiga offentliga infrastrukturprojekt ska vara helt avdragsgilla. Enligt förslaget kan sådana överstigande lånekostnader som inte får dras av under ett visst beskattningsår överföras utan tidsbegränsning. Enligt förslaget ska räntebegränsningsregeln inte tillämpas på finansiella företag.

Utgångspunkten är att intäkter, kostnader och andra avdragsgilla poster ska beaktas i beräkningen av skattebasen för det beskattningsår under vilket de inflyter eller uppstår. Intäkter inflyter vid den tidpunkt när rätten att motta dem har uppstått och de kan mätas på ett tillförlitligt sätt, oberoende av om de aktuella beloppen verkligen har betalats. Avdragsgilla kostnader uppkommer vid den tidpunkt då skyldigheten att betala har uppstått, beloppet kan kvantifieras med rimlig noggrannhet och, i fråga om handel med varor, när betydande risker och fördelar med äganderätten till varorna har överförts till den skattskyldige eller när den skattskyldige har mottagit tjänsterna.

Värdeförändringar i varor i lager och produkter under tillverkning ska beaktas vid beräkningen av skattebasen. Kostnaderna för varor i lager och produkter under tillverkning ska i regel fastställas genom tillämpning av först in, först ut-metoden, sist in, först ut-metoden eller en metod som bygger på vägda genomsnittspriser. Direktivet innehåller separata bestämmelser om behandlingen av finansiella tillgångar och skulder som innehas för handel (handelslager), i fråga om vilka förändringar i marknadsvärdet inverkar på beloppet av de beskattningsbara intäkterna. Vidare innehåller direktivet bestämmelser om långfristiga kontrakt, avsättningar, avdrag för osäkra fordringar, säkringsinstrument, värdering av varor i lager och produkter under tillverkning samt utflyttningsskattning. I direktivet ingår också vissa bestämmelser om försäkringsbolag som säljer skadeförsäkringar, livförsäkringar och återförsäkringar.

2.3 Avskrivning av anläggningstillgångar

Kostnader för att förvärva anläggningstillgångar kan skrivas av. Avskrivningar är obligatoriska. Avskrivningen ska i regel göras av den ekonomiska ägaren av tillgången. Utgångspunkten är att anläggningstillgångar ska skrivas av individuellt över sina användningstider, som fastställs i direktivet, enligt en linjär metod. Avskrivningstiden är 40 år för kommersiella byggnader, kontorsbyggnader, andra byggnader och annan fast egendom som används för affärsverksamhet, och 25 år för industribyggnader och industristrukturer. För materiella anläggningstillgångar av långfristig karaktär är avskrivningstiden 15 år. Till denna grupp hör de materiella anläggningstillgångar som har en nyttjandeperiod på minst 15 år, samt luftfartyg och fartyg. För materiella anläggningstillgångar av medelfristig karaktär är avskrivningstiden 8 år. Med materiella anläggningstillgångar av medelfristig karaktär avses sådana anläggningstillgångar som har en användningstid på minst 8 år men som inte hör till gruppen långfristiga tillgångar. Avskrivningstiden för immateriella anläggningstillgångar är 15 år. I fråga om anläggningstillgångar som tagits i bruk som begagnade kan kortare avskrivningstider tillämpas, om den skattskyldige kan visa att användningstiden är kortare. Övriga anläggningstillgångar, dvs. materiella anläggningstillgångar med en kortare användningstid än 8 år, ska skrivas av som en enda grupp med en årlig sats på 25 procent av utgiftsresten. Direktivförslaget innehåller regler om möjligheten att överflytta avdrag när det gäller intäkter från avyttring av anläggningstillgångar.

Materiella anläggningstillgångar som inte är föremål för slitage och inte blir föråldrade, t.ex. mark, konstföremål, antikviteter eller juvelerarvaror kan inte skrivas av. En skattskyldig som kan visa att sådana tillgångsposter har minskat i värde vid utgången av beskattningsåret på grund av force majeure eller olaglig verksamhet av tredje part får från skattebasen dra av motsvarande värdeminskning. Sådana finansiella tillgångar som avses i direktivet ska inte heller skrivas av.

2.4 Förluster

Förluster som uppkommit under ett beskattningsår får dras av under påföljande beskattningsår. Inga tidsgränser eller gränsbelopp har föreslagits för avdrag av förluster. Avdrag av förluster från tidigare beskattningsår får dock inte leda till ett negativt resultat. Rätten att dra av förlus-

ter begränsas i sådana fall där den skattskyldiges ägarförhållanden ändras så att den skattskyldige blir ett i direktivet avsett dotterbolag till ett annat bolag och det sker en stor ändring i den förvärvade skattskyldiges affärsverksamhet. I direktivförslaget föreslås det att 60 procent av omsättningen ska vara gränsen för stor ändring, dock så att det föreslagna procenttalet anges inom hakparenteser.

Enligt CCTB-direktivförslaget ska en tillfällig möjlighet att överföra förluster över gränserna införas för att kompensera avsaknaden av sammanslagna skattebaser, dvs. konsolidering, under det första steget. En skattskyldig som fortfarande uppvisar vinst efter avdrag för sina förluster får dessutom dra av förluster som uppkommit under ett och samma beskattningsår genom sina direkta dotterbolag eller fasta driftsställen belägna i en annan medlemsstat. Avdraget ska stå i proportion till den skattskyldiges innehav i dotterbolaget, och det ska göras med fullt avdrag för alla fasta driftsställen. Avdraget får inte resultera i ett negativt belopp. Om ett dotterbolags eller ett fast driftsställes verksamhet blir vinstbringande ska vinsten återinföras i moderbolagets intäkter upp till det belopp som tidigare dragits av från moderbolagets intäkter som förlust. Avdragna förluster ska återinföras i moderbolagets intäkter också om, vid utgången av det femte beskattningsåret efter det att förlusterna blev avdragsgilla, ett belopp motsvarande de avdragna förlusterna inte har återinförts, ett dotterbolag i en annan medlemsstat säljs, avvecklas eller omvandlas till ett fast driftställe, det fasta driftstället säljs, avvecklas eller omvandlas till ett dotterbolag eller om moderbolaget inte längre uppfyller de krav på ägarandel som direktivet förutsätter.

2.5 Regler för inträde i och utträde ur skattesystemet

CCTB-direktivförslaget innehåller vissa bestämmelser om inträde i systemet. Dessa bestämmelser gäller värdering av tillgångar och skulder, avskrivning av anläggningstillgångar, intäktsförföring och kostnadsavdrag relaterade till långfristiga kontrakt, avsättningar, fördelning av intäkter och avdrag samt förluster som uppkommit före inträdet i systemet. På motsvarande sätt föreskrivs om situationer i samband med utträde ur systemet.

2.6 Bekämpning av skatteflykt

CCTB-direktivförslaget innehåller en så kallad allmän regel mot skatteflykt samt vissa särskilda regler om förebyggande av skatteflykt. Syftet med den allmänna regeln mot skatteflykt (GAAR) är att förhindra otillbörliga skatteupplägg som inte har behandlats genom särskilt riktade bestämmelser. Enligt bestämmelsen ska det vid beräkningen av skattebasen bortses från ett arrangemang eller en uppsättning arrangemang som har införts med det huvudsakliga syftet att få en skattefördel som motverkar målet eller syftet med detta direktiv och som inte är genuina, med beaktande av alla relevanta fakta och omständigheter. Arrangemanget eller uppsättningen arrangemang betraktas som icke-genuina i den utsträckning de inte bygger på giltiga kommersiella skäl som speglar den ekonomiska verkligheten.

Direktivförslaget innehåller bestämmelser om att inkludera så kallade utländska kontrollerade bolags intäkter i skattebasen. En förutsättning för att ett företag ska betraktas som ett utländskt kontrollerat bolag är att det kontrolleras av den skattskyldige och att den faktiska bolagsskatt som företaget betalar för sin vinst är lägre än skillnaden mellan den bolagsskatt som beräknas enligt reglerna i direktivet och den faktiska bolagsskatt som företaget har betalat för sina vinster. Även ett fast driftställe kan betraktas som ett utländskt kontrollerat bolag. Om ett företag eller ett fast driftställe betraktas som ett kontrollerat utländskt företag ska företagets eller det fasta driftställets intäkter beskattas som en skattskyldigs intäkter, till den del de hänför sig till de intäktskategorier som nämns i direktivet. Dessa kategorier består av räntor eller andra intäkter från finansiella tillgångar, royaltier eller andra intäkter från immateriella tillgångar, utdelning och avyttring av aktier, finansiell leasing, försäkrings- och bankverksamhet eller an-

nan finansiell verksamhet samt intäkter från faktureringsföretag i vissa situationer. Om det utländska kontrollerade företaget är beläget i EU eller i ett land som är part i EES-avtalet och har bildats av giltiga kommersiella skäl som speglar den ekonomiska verkligheten ska detta dock inte tillämpas. Om högst en tredjedel av företagets eller det fasta driftställets intäkter omfattas av de kategorier som nämns i direktivet tillämpas inte bestämmelserna om kontrollerade bolag. När det gäller finansiella företag föreslås vissa särskilda bestämmelser för kontrollerade företag. CCTB-direktivförslaget innefattar bestämmelser om beräkning av intäkterna för utländska kontrollerade bolag. Bland annat ska de intäkter som inkluderas i skattebasen beräknas i förhållande till den skattskyldiges rätt till det utländska bolagets vinst.

I CCTB-direktivförslaget ingår bestämmelser som syftar till att förebygga skattefördelar som bygger på skattemässiga hybridarrangemang. Med dessa arrangemang avses till exempel en situation där en hybrid mismatchning i olika stater leder till dubbla avdrag (dvs. ett avdrag i bägge staterna) eller till ett intäktsavdrag i den ena staten utan att intäkterna i fråga inkluderas i skattebasen för den andra staten. Skattemässiga hybridarrangemang beror på skillnader i den rättsliga kvalificeringen av prestationer eller olika aktörer och hybrida mismatchningar i två rättsliga system. I CCTB-systemet kan sådana skillnader uppstå mellan systemet med en gemensam skattebas och nationella eller tredjeländers bolagsskattesystem.

2.7 Vissa andra frågor

Förbindelser mellan den skattskyldige och andra företag

CCTB-direktivförslaget innehåller en särskild regel om överflyttning av beskattning (Switch over-regel). Enligt artikel 8 ska mottagen vinstutdelning och intäkter från avyttring av aktier undantas förutsatt att vissa ägarandels- och tidskrav uppfylls. I artikel 53 föreskrivs om i vilka situationer avräkningsmetoden ska tillämpas i stället för den ovan nämnda undantagsmetoden. Enligt förslaget kan man övergå till avräkningsmetoden när beskattningsnivån i tredjelandet är understiger de gränser som gäller enligt direktivet. Regeln ska dock inte tillämpas i sådana fall där ett bilateralt skatteavtal mellan medlemsstaten och tredjelandet i fråga inte möjliggör en överflyttning av beskattning.

Förslaget innehåller också bestämmelser om avräkning av skatt som betalats i ett annat medlemsland eller tredjeland i sådana fall då den skattskyldige får räntor, royaltyer och andra källbeskattade intäkter.

Transaktioner mellan närstående företag

I kapitel VIII i direktivförslaget definieras termen närstående företag. Med närstående företag avses företag som inte hör till CCTB-systemet eller företag som inte hör till samma koncern och i vars ledning, kontroll eller kapital den skattskyldige har en direkt eller indirekt andel. Med andel i kontrollen eller kapitalet ska avses ett innehav som överstiger 20 procent av rösterna eller en ägarandel som överstiger 20 procent av kapitalet. En närstående förbindelse kan uppstå också via personer som deltar i ledningen eller kontrollen av två olika företag eller i dessas kapital. En skattskyldig ska betraktas som ett närstående företag till dess fasta driftställe i ett tredjeland. Likaså ska en skattskyldig som har sin skatterättsliga hemvist i ett tredjeland betraktas som ett närstående företag till dess fasta driftställe inom EU. Förslaget inbegriper bestämmelser om justering av prissättningen vid förbindelser mellan närstående företag.

Transparenta företag

I CCTB-direktivförslaget ingår bestämmelser om transparenta företag. Om ett företag behandlas som transparent i den medlemsstat där det är beläget ska en skattskyldig som har en andel i företaget inbegripa sin andel av företagets intäkter i sin skattebas.

Förvaltning och förfaranden

Ett företag ska underrätta den behöriga myndigheten i den medlemsstat där det har skatterättslig hemvist eller där dess fasta driftställe är beläget om att det omfattas av tillämpningsområdet för direktivet. En skattskyldig som har frivilligt valt att tillämpa CCTB-systemet och som beslutar sig för att sluta tillämpa det vid utgången av tidsperioden på fem år ska underrätta den behöriga myndigheten i medlemsstaten om detta. En skattskyldig som beslutar sig för att förlänga tillämpningen vid utgången av tidsperioden på fem år ska till den behöriga myndigheten lämna bevis på att dess bolagsform motsvarar den bolagsform som anges i bilaga I och att någon av de bolagsskatter som anges i bilaga II tillämpas på den skattskyldige.

2.8 Slutbestämmelser

I CCTB-direktivförslaget föreslås det att kommissionen ska ges befogenhet att anta delegerade akter på obestämd tid med avseende på

i) hänsyn tagen till ändringar i medlemsstaternas ändringar av lagstiftning om bolagsformer och bolagsskatter och ändra bilagorna I och II i enlighet med detta,

ii) fastställande av ytterligare definitioner

iii) anta närmare regler för att motverka skatteflykt på ett antal särskilda områden som är av relevans för AGI-avdraget,

iv) mer ingående definiera begreppet rättsligt och ekonomiskt ägande, i synnerhet vad gäller leasade tillgångar,

v) beräkna kapital- respektive räntedelen av leasingbetalningarna,

vi) beräkna avskrivningsunderlaget för leasade tillgångar, och

vii) närmare definiera kategorierna av anläggningstillgångar.

Enligt förslaget kan rådet när som helst återkalla den ovan avsedda delegeringen av befogenheter. En delegerad akt som antas av kommissionen ska bara träda i kraft om rådet inte har gjort invändningar mot den inom en period av två månader eller om rådet har underrättat kommissionen om att den inte kommer att invända mot den delegerade akten.

Enligt förslaget ska medlemsstaterna senast den 31 december 2018 anta och offentliggöra de lagar och andra författningar som är nödvändiga för att följa detta direktiv. De ska tillämpa dessa bestämmelser från och med den 1 januari 2019.

3 Rättslig grund för förslaget och förhållande till subsidiaritetsprincipen

Direktivförslaget baserar sig på artikel 115 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt, vilket innebär att alla medlemsstater måste vara eniga om förslaget innan det kan godkännas.

Förslaget att kommissionen ska ges befogenhet att anta vissa delegerade akter grundar sig på artikel 290 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt. Enligt denna artikel kan det genom en lagstiftningsakt till kommissionen delegeras befogenhet att anta akter med allmän räckvidd som inte är lagstiftningsakter och som kompletterar eller ändrar vissa icke väsentliga delar av lagstiftningsakten. Mål, innehåll, omfattning och varaktighet för delegeringen av befogenhet ska uttryckligen avgränsas i lagstiftningsakterna. De väsentliga delarna av ett område ska förbehållas lagstiftningsakterna och får därför inte bli föremål för delegering av befogenhet. Rådet kan fatta beslut om att återkalla delegeringen av befogenhet eller att inte motsätta sig den delegerade akten med kvalificerad majoritet.

Enligt artikel 5 i fördraget om Europeiska unionen ska principen om subsidiaritet styra unionens utövande av sina befogenheter. Enligt subsidiaritetsprincipen ska unionen på de områden där den inte har exklusiv befogenhet vidta en åtgärd endast om målen för den planerade åtgärden kan uppnås bättre på unionsnivå än på nationell, regional eller lokal nivå. Unionens åtgärder ska dock till innehåll och form inte gå utöver vad som är nödvändigt för att nå målen i fördragen (proportionalitetsprincipen).

När det gäller CCCTB motiverar kommissionen förslagets förenlighet med subsidiaritets- och proportionalitetsprincipen som en helhet innefattande både CCTB-direktivförslaget och CCCTB-direktivförslaget. Målet med det nya CCCTB-initiativet är att undanröja hinder för kommersiell verksamhet genom att å ena sidan underlätta gränsöverskridande verksamhet inom EU och å andra sidan förebygga aggressiv skatteplanering. Förslaget inkluderar också särskilda incitament som främjar tillväxt och investeringar. För att kompensera bristen på konsolidering i inledningsskedet föreslår kommissionen också en temporär möjlighet till gränsöverskridande förlustutjämning.

Enligt kommissionen kan de negativa konsekvenserna avhjälpas effektivt endast genom en gemensam lösning. En harmonisering av bolagsskattesystemen inom unionen skulle leda till en rättvisare och enhetligare beskattningsmiljö för företagen och på så sätt lindra snedvridningar av marknaden. För att detta mål ska uppnås måste åtgärder enligt kommissionen vidtas på unionsnivå. Återlanseringen av en gemensam konsoliderad bolagsskattebas syftar enligt kommissionen till att tillgodose behovet av ökad tillväxt och sysselsättning på den inre marknaden samt att motverka aggressiva skatteplaneringsmetoder. Alla dessa mål strävar efter att lösa problem som går utöver en enskild medlemsstat och som därför kräver ett gemensamt tillvägagångssätt. Skatteflyktsförfaranden gör sig gällande framför allt i gränsöverskridande situationer.

Enligt kommissionens bedömning är de planerade åtgärderna både lämpliga och nödvändiga för att det önskade resultatet ska uppnås. De sträcker sig inte längre än att harmonisera bolagsskattebasen, vilket är en förutsättning för att bromsa identifierade hinder som snedvrider den inre marknaden. Förslaget begränsar dessutom enligt kommissionen inte medlemsstaternas behörighet att fastställa hur mycket skatteintäkter de behöver för att kunna uppfylla sina finanspolitiska mål. Det påverkar således inte medlemsstaternas rätt att själva fastställa sina bolagsskattesatser. Enligt kommissionen står det också klart att det krävs mer än bara samordning för att avhjälpa de skattemässiga snedvridningarna på den inre marknaden. Dessa snedvridningar kan endast åtgärdas med hjälp av bindande bestämmelser. Eftersom det föreslås att CCCTB ska vara tvingande endast för företagsgrupper som överstiger en viss storleksklass och som i allmänhet har tillräckliga resurser för att kunna genomföra aggressiva skatteplaneringsstrategier sträcker sig förslaget enligt kommissionen inte utöver vad som är nödvändigt för att målen i fördraget för en bättre fungerande inre marknad ska uppnås.

Det föreslås att CCTB-direktivet ska vara tvingande för koncerner som överstiger en viss storleksklass. Förslaget motiveras med syftet att förebygga aggressiv skatteplanering. Direktivet

om bekämpning av skatteflykt, som har godkänts sommaren 2016 och som huvudsakligen ska träda i kraft i början av år 2019, innehåller vissa åtgärder som är avsedda att förhindra skatteflykt. Det tvingande CCTB-systemet och direktivet om bekämpning av skatteflykt kan anses bygga på samma målsättningar. Direktivet om bekämpning av skatteflykt innehåller minimikrav: medlemsstaterna kan föreskriva om striktare åtgärder för bekämpning av skatteflykt. Direktivet om bekämpning av skatteflykt innehåller bestämmelser om ränteavdragsbegränsningar, utflyttningsbeskattning, en allmän bestämmelse om skatteflykt, reglering som gäller bassamfund och skattemässiga hybridarrangemang. Direktivet omfattar inte hybridarrangemang som gäller så kallade tredjeländer, men kommissionen har lagt fram ett direktivförslag om dessa parallellt med de nu aktuella CCTB- och CCCTB-direktivförslagen.

När det tvingande elementet i CCTB-direktivförslaget bedöms med avseende på subsidiaritetsprincipen gäller det att samtidigt bedöma förslaget i förhållande till direktivet om bekämpning av skatteflykt och överväga om de åtgärder som fastställs i det sistnämnda direktivet är tillräckliga för att förebygga aggressiv skatteplanering, eller om hela regelverket för beräkning av skattebasen bör vara tvingande. Eftersom bestämmelserna om beräkning av skattebasen skiljer sig från en medlemsstat till en annan möjliggör de skatteplanering i sådana situationer som direktivet om bekämpning av skatteflykt inte omfattar. Ur denna synvinkel är det motiverat att föreskriva om en tvingande gemensam skattebas för företag som har möjlighet att dra nytta av skillnaderna mellan olika staters skattebaser. De åtgärder som anges i direktivet om bekämpning av skatteflykt kan dock anses innehålla de mest centrala åtgärderna för förebyggande av skatteflykt. Det bör också noteras att motsvarande arbete för att förhindra aggressiv skatteplanering utförs inom ramen för OECD:s BEPS-projekt.

Systemets tvingande karaktär ska bedömas också i förhållande till medlemsstaternas beskattningsbefogenheter. Den tvingande skattebasen och den eventuella därpå följande tvingande konsolideringen av skattebaserna i enlighet med CCCTB-direktivförslaget i framtiden ska påverka möjligheten att använda företagsbeskattningen som ett verktyg för ekonomisk politik. Det är inte möjligt att på nationell nivå föreskriva om avvikande regler för beräkning av det skattepliktiga resultatet. De föreslagna tvingande bestämmelserna påverkar också möjligheten att bevara ett nationellt företagsskattesystem parallellt med CCTB. Två olika system orsakar administrativa kostnader för Skatteförvaltningen och gör regleringen komplicerad också ur de skattskyldigas synvinkel. Det kan dessutom resultera i ett nytt skatteplaneringselement, eftersom de bolag som inte omfattas av de tvingande bestämmelserna har möjlighet att välja mellan de två parallella systemen.

Med tanke på att ett tvingande system inte bara förhindrar aggressiv skatteplanering utan också har mer vittomfattande konsekvenser och att direktivet om bekämpning av skatteflykt redan innehåller de mest centrala åtgärderna som krävs för att förhindra aggressiv skatteplanering, med beaktande av nationella särdrag, kan det tvingande elementet i fråga om skattebasen i CCTB-direktivförslaget vara problematiskt med avseende på principerna om subsidiaritet och proportionalitet. Det bör också noteras att det i CCTB-direktivet angivna syftet att undanröja hinder för kommersiell verksamhet på den inre marknaden, till exempel i form av en mindre administrativ börda, kan uppfyllas med ett frivilligt system.

4 Förslagets konsekvenser för Finland

4.1 Konsekvenser för lagstiftningen i Finland

Godkännande av direktivförslaget kräver nationell lagstiftning för att genomföra direktivet. I lagstiftningen ska ingå bestämmelser om beräkning av det skattepliktiga resultatet och om vissa förvaltningsförfaranden.

Utöver att direktivet ska genomföras bör man bedöma hur genomförandet återspeglar sig på annan lagstiftning som gäller den interna näringsbeskattningen. Eftersom det föreslås att direktivet om en skattebas ska vara tvingande för koncernföretag av en viss storleksklass gäller det att bedöma om det är möjligt att bevara ett nationellt företagsskattesystem parallellt med CCTB-systemet. En del av bestämmelserna i direktivförslaget föranleder ett starkare behov av att se över också motsvarande reglering på nationell nivå. Som exempel kan nämnas den bestämmelse som begränsar rätten till ränteavdrag, i fråga om vilken den nationella regleringen måste ses över redan på grund av genomförandet av direktivet om bekämpning av skatteflykt. Även de övriga bestämmelserna i direktivet om bekämpning av skatteflykt kan vara sådana bestämmelser som det vore motiverat att harmonisera i CCTB-systemet och det nationella företagsskattesystemet. Annars kvarstår ett skatteplaneringselement i de olika systemen, vilket strider mot målen med CCTB-projektet. Det gäller också att granska huruvida det över huvud taget är befogat att bevara ett separat nationellt företagsskattesystem, med tanke på att Skatteförvaltningen orsakas extra kostnader av att administrera två olika företagsskattesystem och beskattningen samtidigt blir mer komplicerad. Då blir bestämmelser som motsvarar CCTB-direktivet tillämpliga också på andra företagsformer än de som omfattas av CCTB-direktivet.

Genomförandet av direktivet kräver också en analys av koncernbidragssystemets förenlighet i förhållande till CCTB-systemet samt eventuellt också en analys av beskattningen av utdelning. Genomförandet av direktivet kräver dessutom en analys av direktivet i förhållande till de skatteavtal som Finland har ingått.

4.2 Konsekvenser för förvaltningen

CCTB-direktivförslaget har motiverats med att företagens administrativa börda minskar. En bolagsskattebas som är gemensam för alla medlemsstater skulle underlätta företagens gränsöverskridande verksamhet.

Det föreslås att den gemensamma skattebasen ska vara obligatorisk för företag som hör till en koncern av en viss storleksklass. För andra företag ska den vara frivillig. För de företag som frivilligt kan välja att omfattas av systemet kräver jämförelsen av systemets fördelaktighet i förhållande till det nationella skattesystemet utredningar, vilket inledningsvis torde orsaka kostnader för de skattskyldiga. Även anslutning till och utträde ur systemet torde orsaka administrativa kostnader både för den skattskyldiga och för skattemyndigheterna. CCTB-direktivet är i initialskedet även förknippat med tolkningsfrågor, som medför en administrativ börda och kostnader såväl för skattemyndigheterna som för den skattskyldiga. Eftersom det är fråga om reglering som grundar sig på ett direktiv skulle eventuella tolkningsfrågor i sista hand avgöras av Europeiska unionens domstol.

Två parallella skattesystem skulle medföra administrativa kostnader för myndigheterna.

Beträffande företagens administrativa kostnader har kommissionen i sin konsekvensbedömning uppskattat att en övergång till CCTB-systemet skulle minska de kostnader som orsakas av efterlevnaden av lagstiftningen för de företag som omfattas av CCTB. Enligt kommissionen orsakar efterlevnaden av bestämmelserna kostnader som motsvarar 2 procent av skattebeloppet för stora företag och 30 procent av skattebeloppet för små företag. Det uppskattas att minskningen av efterlevnadskostnaderna vid bildandet av ytterligare ett dotterbolag ger en stor fördel: Tidskostnaderna för att inrätta ett nytt dotterbolag i en medlemsstat beräknas minska med 62—67 procent. I fråga om återkommande kostnader, dvs. efterlevnadskostnaderna, beräknas tidsbesparingen uppgå till 8 procent. Ur Finlands perspektiv kan de administrativa kostnaderna för små företag enligt kommissionens uppskattning anses vara höga. CCTB-

förslagets konsekvenser för de kostnader som orsakas av efterlevnaden av lagstiftningen bör utredas noggrannare.

4.3 Ekonomiska konsekvenser

Ekonomiska konsekvenser inom EU

Kommissionen har i anslutning till sin CCTB-konsekvensbedömning (impact assessment) låtit utföra en parallell utredning om de ekonomiska konsekvenserna av en övergång till en gemensam skattebas utan konsolidering av skattebaserna. Denna parallella utredning baserar sig på beräkningar som gjorts enligt en CORTAX-simuleringsmodell. CORTAX-modellen gör det möjligt att beakta flera beteendekonsekvenser i anslutning till ändringar i företagsbeskattningen, till exempel effekterna på multinationella företags överföring av vinster och val av kapitalstruktur.

Utredningen omfattar flera beräkningsscenarier, där alternativa CCTB-uppställningar och konsekvensbedömningsresultatens känslighet för parameterantaganden och andra antaganden granskas. Utgångsläget för alla scenarier är att de effekter som ändringarna i bolagsskattebasen har på samfundsskatteintäkterna kompenseras med hjälp av en ändring i bolagsskattesatsen så att samfundsskatteintäkterna, enligt en statisk uppskattning, bibehålls oförändrade. Utifrån detta kalkylerade scenario presenteras uppskattningar av de dynamiska effekter som en övergång till CCTB-systemet förväntas ha. Konsekvensbedömningar har utarbetats både för hela EU-området och för de enskilda medlemsstaterna.

Enligt kommissionens modellkalkyler skulle en övergång till en gemensam skattebas utan konsolidering av skattebaserna innebära att skattebasen minskar i vissa EU-medlemsstater och breddas i andra. Den genomsnittliga bolagsskattebasen inom EU skulle minska och den genomsnittliga skattesatsen skulle öka. Den genomsnittliga kapitalkostnaden inom EU skulle minska, vilket har en ökande effekt på investeringarna och BNP. Även den effektiva fördelningen av kapital inom EU kan förbättras i viss mån, vilket stödjer tillväxten. Tillväxtförutsättningarna inom EU skulle också förbättras i och med att CCTB-förslaget gör det lättare att bedriva gränsöverskridande affärsverksamhet. De harmoniserade skattebaserna leder till mindre skillnader mellan medlemsstaternas skattesystem och därmed också dels lägre kostnader för efterlevnaden av lagstiftningen i anslutning till gränsöverskridande affärsverksamhet inom EU, dels mindre risk för dubbelbeskattning av inkomster.

Ur ett helhetsperspektiv skulle en övergång till ett CCTB-system, som möjliggör gränsöverskridande förlustutjämning och ett kalkylmässigt avdrag på basis av det egna kapitalet, enligt kommissionens modellkalkyler öka BNP inom EU med cirka 1,3 procent. Investeringarna skulle öka med 3,6 procent och sysselsättningen med 0,5 procent. Däremot skulle samfundsskatteintäkterna inom EU minska med 0,8 procent och de totala skatteintäkterna minska med 0,2 procent i förhållande till BNP inom EU. CCTB-systemets positiva tillväxteffekter i kalkylerna beror till största delen på det avdrag som görs på basis av det egna kapitalet och till en mindre del på den harmoniserade skattebasen. Konsekvenserna av möjligheten till gränsöverskridande förlustutjämning beräknas vara positiva men obetydliga. Det bör också noteras att man i kommissionens modellkalkyl har använt ett kalkylmässigt s.k. ACE-avdrag (Allowance for Corporate Equity), som görs på basis av det egna kapitalet och som avviker från AGI-avdraget enligt direktivförslaget. AGI-avdrag kan i princip betraktas som mindre fördelaktiga för skattskyldiga än ACE-avdrag, eftersom AGI-avdrag i motsats till ACE-avdrag inkluderar egenskaper som begränsar avdragets storlek.

Kommissionen har i sina modellkalkyler inte analyserat vilka effekter CCTB-direktivförslaget har på skattekonkurrensen. Det kan emellertid uppskattas att CCTB-systemet skulle minska

skattekonkurrensen mellan medlemsstaterna till den del det gäller bestämmelserna om en gemensam skattebas. Samtidigt ökar en gemensam skattebas transparensen i företagsbeskattningen, vilket kan öka den skattekonkurrens som gäller skattesatserna.

I kommissionens parallella utredning har de ekonomiska konsekvenserna av CCTB-direktivförslaget analyserats mångsidigt och med en avancerad simuleringsmodell. Trots detta bör man förhålla sig med en viss reservation till de konsekvenser för ekonomin, skattebasen och skatteintäkterna som förslaget enligt utredningen beräknas ha såväl inom EU som i de enskilda medlemsstaterna. Detta beror på att kommissionen i sina kalkyler inte har beaktat alla beräkningsregler i anslutning till CCTB-förslaget som kan ha en inverkan på produktionen och skattebaserna. Dessutom har en del av beräkningsreglerna beaktats endast indirekt eller delvis, eftersom de beräkningsparametrar som hänför sig till dessa fortfarande är osäkra, eller var osäkra då kalkylerna gjordes, eller inte kan beaktas direkt i CORTAX-modellen.

Kommissionens beräkningsscenarier kan också anses vara realistiska med beaktande av att de beteendereaktioner som CCTB-systemet ger upphov till är förknippade med stor osäkerhet. Vilka effekter CCTB-förslaget har på produktionen och skatteintäkterna beror på beteendereaktionerna hos dels EU-medlemsstaterna och de företag som verkar i dessa, dels stater utanför EU och de företag som verkar i dessa. Det är mycket svårt att förutspå dessa reaktioner, eftersom CCTB-förslaget innehåller flera element som kan antas ha olika och delvis även motstridiga effekter på företagets beteende. Av dessa anledningar är CCTB-förslagets konsekvenser för samhällsekonomin och skatteintäkterna i varje fall förknippade med stor osäkerhet.

Övergången till en gemensam skattebas och dess ekonomiska konsekvenser för Finland

CCTB-direktivförslaget innehåller till stor del samma definitioner och centrala regler för beräkning av det skattepliktiga resultatet som det gamla CCCTB-direktivförslaget från år 2011. Till exempel definitionen av skattepliktiga inkomster motsvarar i stort sett det nuvarande förslaget. Den motsvarar dessutom fortfarande relativt väl Finlands gällande lagstiftning. De centrala beräkningsreglerna för avdragsrätten för utgifter skiljer sig däremot i viss mån från Finlands gällande lagstiftning. Till exempel de föreslagna avskrivningsreglerna är mindre fördelaktiga från den skattskyldigas synvinkel än Finlands gällande avskrivningsregler, vilket innebär att skattebasen breddas om dessa tas i bruk. Samtidigt skulle bland annat rätten att avskriva obligatoriska avsättningar dock minska skattebasen.

CCTB-förslaget innehåller också beräkningsregler som inte finns i Finlands gällande lagstiftning. Exempel på sådana nya regler är en del av de åtgärder i förslaget som är avsedda att motverka aggressiv skatteplanering. Motsvarande regler finns också i direktivet om bekämpning av skatteflykt, som dock innehåller minimikrav. Dessa nya regler består till exempel av bestämmelser om skattemässiga hybridsituationer och utflyttningsbeskattning, som sannolikt i viss mån skulle bredda bolagsskattebasen.

Av de åtgärder i CCTB-direktivförslaget som motverkar aggressiv skatteplanering beräknas begränsningen av avdragsrätten för ränteutgifter leda till en bredare skattebas i Finland. Detta beror på att den föreslagna räntebegränsningen dels gäller ränteutgifter i bredare utsträckning än den nuvarande begränsningen i Finland, dels sannolikt är striktare än denna och dessutom omfattar ett större antal företag. Begränsningen gäller också avdrag för ränteutgifter som betalas till tredje parter. Den omfattar således inte endast ränteutgifter för interna lån, som spelar en större roll inom internationell skatteplanering än ränteutgifter som betalas till tredje parter. Det faktum att begränsningen gäller även ränteutgifter som betalas till tredje parter ökar risken för att begränsningen också ska påverka verksamhet som inte anknyter till internationell skatteplanering. Av denna anledning kan den föreslagna begränsningen ha mer negativa effekter på finansieringen av investeringar än Finlands gällande begränsning. Förslaget inbegriper inte

heller någon bestämmelse om s.k. balansräkningsbefrielse, där det egna kapitalet jämförs med motsvarande relationstal i koncernbalansräkningen.

CCTB-förslaget inbegriper ett AGI-avdrag som är avsett att stödja investeringar och därmed tillväxten samt ett extra avdrag, som är ämnat att stödja forsknings- och utvecklingsverksamhet. Denna typ av avdrag finns inte i Finlands gällande skattelagstiftning. Av denna anledning har vardera avdraget i regel en minskande effekt på Finlands bolagsskattebas. Den finska skattelagstiftningen har aldrig innehållit något tillväxt- och investeringsincitament av samma typ som AGI-avdraget. Det har inte heller presenterats någon uppskattning av dess effekter i Finland. Det föreslagna forsknings- och utvecklingsincitamentet uppskattas sannolikt minska Finlands skattebas i högre grad än det skatteincitament för forskning och utveckling som gällde i Finland under skatteåren 2013—2014. Denna preliminära uppskattning grundar sig på att begreppet avdragsgilla utgifter för forsknings- och utvecklingsverksamhet i det föreslagna incitamentet är mer omfattande och den maximigräns i euro som fastställts för tilläggsavdrag klart högre jämfört med det incitament som tillämpades i Finland.

CCTB-direktivförslaget innefattar också ett förslag på temporär gränsöverskridande förlustutjämning. Den gränsöverskridande förlustutjämningen gör det möjligt för multinationella koncerner att överföra förluster som uppstått utomlands till Finland så att de kan avdras från den skattepliktiga inkomst som uppstått här. Den föreslagna gränsöverskridande förlustutjämningen försvagar således i princip Finlands förutsättningar att beskatta skattepliktig inkomst som uppstått i Finland.

Det föreslås att övergången till CCTB-systemet ska vara obligatorisk för företag som hör till en koncern med en omsättning på över 750 miljoner euro. Det finns uppskattningsvis cirka 700 sådana koncernföretag i Finland. Av dessa hör 50—60 företag till koncerner där moderbolaget har sitt säte i Finland. Resten av företagen hör till koncerner där moderbolaget är beläget utomlands. Tillämpningen av systemet skulle gälla cirka 70 fasta driftställen i Finland.

De företag för vilka övergången till CCTB-systemet är frivilligt har möjlighet att välja antingen det nuvarande företagsskattesystemet eller CCTB-systemet, beroende på vilketdera systemet som är mer förmånligt ur beskattningssynvinkel. En situation där det är möjligt för vissa företag att välja företagsskattesystem men inte för andra kan ha en snedvridande effekt på den ekonomiska verksamheten och leda till ökad skatteplanering.

Kommissionens kalkyler över de ekonomiska konsekvenserna i Finland

Enligt de kalkyler som kommissionen sammanställt med hjälp av CORTAX-modellen skulle CCTB-förslaget ha försiktigt positiva konsekvenser för produktionen och skatteintäkterna i Finland, sett ur ett totalekonomiskt perspektiv. Konsekvenserna för produktionen, sysselsättningen och skatteintäkterna i Finland varierar dock något enligt det CCTB-scenario som analyseras.

I basscenariot enligt CORTAX-modellen har en harmoniserad bolagsskattebas ansetts betyda främst att gemensamma avskrivningsregler införs inom EU. Införandet av gemensamma avskrivningsregler beräknas leda till att bolagsskattebasen breddas i Finland, eftersom de ur den skattskyldigas synvinkel är mindre fördelaktiga än de gällande avskrivningsreglerna i det finländska beskattningssystemet. Finlands bolagsskatteintäkter beräknas till följd av detta öka med cirka 0,15 procent i förhållande till BNP. I enlighet med antagandena i modellen skulle Finlands bolagsskattesats emellertid sänkas så att samfundsskatteintäkterna enligt en statisk uppskattning hålls på samma nivå som hittills. Följaktligen skulle den effekt på samfundsskatteintäkterna som orsakats av de föreslagna avskrivningsreglerna statistiskt sett ointetgöras.

En sänkning av bolagsskattesatsen och en harmonisering av avskrivningsreglerna har i COR-TAX-modellen både realekonomiska effekter och dynamiska effekter med avseende på skattekonkurrensen och skatteplaneringen. Därigenom skulle CCTB-ändringarna påverka även Finlands skattebaser och skatteintäkter. De realekonomiska effekterna beräknas vara mycket försiktigt positiva med avseende på den ekonomiska tillväxten och skattebaserna. Med beaktande av de dynamiska effekterna skulle en övergång till CCTB-systemet öka Finlands samfundsskatteintäkter något i basscenariot med cirka 0,05 procent i förhållande till BNP. Detta innebär att samfundsskatteintäkterna ökar med cirka 2,4 procent, då förändringen ställs i proportion till de uppskattade samfundsskatteintäkterna för skatteåret 2016. I basscenariot beräknas emellertid intäkterna i fråga om andra skatter minska ungefär lika mycket som samfundsskatteintäkterna beräknas öka. En övergång till CCTB-systemet skulle enligt basscenariot således i praktiken bli neutral med avseende på Finlands skatteintäkter.

Enligt kommissionens modellkalkyler skulle det vara till fördel för Finland om möjligheten till gränsöverskridande förlustutjämning införs som en del av CCTB-systemet. I basscenariot kompletterat med gränsöverskridande förlustutjämning har CCTB en försiktigt positiv effekt på bruttonationalprodukten, dock en något större effekt än i basscenariot utan gränsöverskridande förlustutjämning (0,17 procent av BNP). Samfundsskatteintäkterna skulle öka med cirka 0,07 procent och de totala skatteintäkterna med 0,05 procent i förhållande till BNP. I relation till de uppskattade samfundsskatteintäkterna för skatteåret 2016 skulle samfundsskatteintäkterna öka med 2,9 procent.

Enligt kommissionens modellkalkyler skulle ett CCTB-system som inkluderar gränsöverskridande förlustutjämning och ett kalkylmässigt ACE-avdrag som görs på basis av de egna kapitalet stimulera den ekonomiska tillväxten i Finland. BNP skulle öka med 0,72 procent. Samtidigt skulle CCTB dock leda till mindre samfundsskatteintäkter och totala skatteintäkter. Samfundsskatteintäkterna skulle minska med 0,28 procent och de totala skatteintäkterna med 0,04 procent i förhållande till BNP. I relation till de uppskattade samfundsskatteintäkterna för skatteåret 2016 skulle samfundsskatteintäkterna minska med 12,5 procent. Det bör dock noteras att det ACE-avdrag som använts i kommissionens modellkalkyl avviker från AGI-avdraget enligt direktivförslaget, vilket i regel kan anses vara mindre fördelaktigt för den skattskyldige.

De konsekvenser som CCTB-förslaget har för Finlands ekonomi och skatteintäkter är dock förknippade med stor osäkerhet på samma sätt som konsekvenserna för hela EU-området. CCTB-förslaget kan även för Finlands del antas medföra olika beteendereaktioner, även motstridiga sådana, som är svåra att förutspå. Dessutom har en del av CCTB-beräkningsreglerna beaktats endast indirekt eller bristfälligt i kommissionens modellkalkyler, och vissa regler har lämnats helt utanför granskningen.

5 Ålands ställning

Enligt 18 § 5 punkten i självstyrelselagen för Åland (1144/1991) har Åland lagstiftningsbehörighet i fråga om kommunerna tillkommande skatter. Samfund som registrerats på Åland betalar till riket statens andel av samfundsskatten, medan Ålands lagting föreskriver om kommunernas andel. Eftersom direktivförslaget gäller beräkning av skattebasen och inte innehåller några bestämmelser om skattesatserna, har förslaget inga direkta konsekvenser för Ålands ställning. Bestämmelserna om beräkning av skattebasen kan dock inverka på Ålands skatteintäkter.

6 Behandling av förslaget i Finland och i EU

CCTB-direktivförslaget har varit ute på remiss. Följande aktörer lämnade ett yttrande om förslaget: kommunikationsministeriet, social- och hälsovårdsministeriet, arbets- och näringsmi-

nisteriet, Statens ekonomiska forskningscentral VATT, Skatteförvaltningen, Finlands Näringsliv EK rf, Finansbranschens Centralförbund rf, Centralhandelskammaren, Finlands Kommunförbund, Suomen Veroasiantuntijat ry, Företagarna i Finland rf, Skattebetalarnas Centralförbund rf, Finnwatch ry, professor Marjaana Helminen, professor Reijo Knuutinen, professor Seppo Penttilä och biträdande professor Tomi Viitala. Finlands Fackförbunds Centralorganisation FFC rf, AKAVA rf och Tjänstemannacentralorganisationen STTK rf gav ett gemensamt yttrande om förslaget.

Synpunkterna på CCTB-direktivförslaget varierar mellan de olika remissinstanserna. Även om den gemensamma skattebasen i många yttranden betraktas som en bra målsättning, anses också bedömningen av konsekvenserna för skatteintäkterna vara viktig. De tvingande bestämmelserna för företag av en viss storlek i CCTB-direktivförslaget betraktas som problematiska av vissa remissinstanser, och det anses att skattebasen bör vara frivillig. Samtidigt föreslås det också en motstående uppfattning om att skattebasen ska vara obligatorisk för alla. En del remissinstanser anser att gränsen mellan obligatoriskt och frivilligt leder till att alla skattskyldiga inte bemöts lika.

En annan synpunkt som framgår av yttrandena är att det föreslagna CCTB-direktivet minskar möjligheterna att använda företagsbeskattningen som ett verktyg för ekonomisk politik och att direktivet ökar konkurrensen i fråga om skattesatserna. I vissa yttranden ställs också frågan huruvida ett nationellt företagsskattesystem kan bevaras parallellt med CCTB-direktivet eller om det är motiverat att till vissa delar harmonisera den nationella regleringen med CCTB.

Det att den administrativa bördan minskar i och med den gemensamma skattebasen anses vara bra. Vissa anser också att en reglering som grundar sig på direktivet gör företagsbeskattningen mer komplicerad och att särskilt problem med tolkningen av direktivet försvagar beskattningens förutsebarhet, eftersom tolkningsfrågor i sista hand avgörs först vid Europeiska unionens domstol.

I vissa yttranden poängteras också frågan huruvida förslaget är förenligt med subsidiaritets- och proportionalitetsprincipen. En del remissinstanser kommenterar också vissa enskilda bestämmelser i CCTB-direktivförslaget, såsom bestämmelserna om räntebegränsning och avskrivning. När det gäller de föreslagna skatteincitamenten gällande forsknings- och utvecklingsverksamheten, tillväxt- och investeringsavdragen (AGI-avdrag) samt den temporära möjligheten till gränsöverskridande förlustutjämning varierar synpunkterna bland de olika remissinstanserna. Även skattebasens bredd anses vara viktig.

Utkastet till en promemoria om direktivförslaget har 28.11.2016—1.12.2016 behandlats i ett skriftligt förfarande i kommittén för EU-ärenden, sektion nr 9 – Skatter, där Ålands landskapsstyrelse har gett ett utlåtande. I utlåtandet konstateras att direktivförslaget hör till Ålands landskapsstyrelses lagstiftningsbehörighet. Det tvingande elementet i förslaget anses vara förknippat med principiella frågor gällande landskapets beskattningsmakt och med budgetfrågor gällande de åländska kommunernas skatteintäkter. Landskapet Åland anser att målen i direktivförslaget i princip kan understödjas men kan inte understöda förslaget på grund av de uppskattade skatteintäktsförlusterna. Innan slutliga beslut kan fattas om direktivet bör man ha en större visshet om dess konsekvenser. I utlåtandet konstateras också att det tvingande elementet kan vara problematiskt med avseende på subsidiaritets- och proportionalitetsprincipen.

CCTB-direktivförslaget är ett av flera lagstiftningsförslag i det paket om bolagsskatt som kommissionen lagt fram den 25 oktober 2016 och som kommissionen har presenterat för Ecofin-rådet den 8 november. Medlemsstaterna har då haft möjlighet att utbyta åsikter. Medlemsstaterna har ännu inte slutfört den nationella genomgången av direktivförslaget, och syn-

punkterna är på allmän nivå. Vissa större medlemsstater förhåller sig mer positivt till förslaget.

Kommissionen har lagt fram lagstiftningsförslagen i paketet om bolagsskatt och konsekvensbedömningen av det nya CCCTB-initiativet i rådets skattearbetsgrupp den 3 november. Den egentliga tekniska analysen av CCTB-direktivförslaget har ännu inte inletts i rådets skattearbetsgrupp.

Kommissionens paket om bolagsskatt innefattar ett s.k. chapeau-meddelande, utifrån vilket rådet ska meddela sina slutsatser. Rådets slutsatser har behandlats i rådets skattearbetsgrupp den 15 och 16 november 2016, och de har godkänts genom ett s.k. tyst förfarande på teknisk nivå. Avsikten är att rådets slutsats ska behandlas som I/A-punkt i Ecofin-rådet den 6 december 2016.

7 Statsrådets ståndpunkt

Statsrådet anser att målen i direktivförslaget som sådana kan understödjas. Med tanke på den inre marknadens funktion är det i princip viktigt att underlätta gränsöverskridande verksamhet för företag. Det är också viktigt att förhindra aggressiv skatteplanering. Kommissionens förslag uppfyller dessa mål. Om alla medlemsstater tillämpar samma regler för beräkning av det skattepliktiga resultatet, dvs. skattebasen, underlättar detta företagens verksamhet på den inre marknaden. Dessutom minskar den administrativa börda som efterlevnaden av olika bestämmelser förorsakar företagen.

De obligatoriska gemensamma reglerna för beräkning av det skattepliktiga resultatet för företag som överstiger en viss storleksklass förebygger aggressiv skatteplanering. Ett obligatoriskt system skulle dock ha mer omfattande konsekvenser än enbart motverkande av aggressiv skatteplanering. Även om systemet är bara delvis obligatoriskt minskar det ändå medlemsstaternas befogenhet när det gäller företagsbeskattning. I den fortsatta behandlingen gäller det att bedöma det tvingande elementet i CCTB-direktivförslaget i relation till beskattningsbefogenheten och möjligheten att i fortsättningen använda företagsbeskattningen som ett verktyg för näringspolitiken. Ett obligatoriskt system inverkar också på möjligheten att bevara det nationella företagsskattesystemet. Två parallella system orsakar administrativa kostnader för Skatteförvaltningen och gör företagsskattesystemet komplicerat på nationell nivå.

Den gemensamma skattebasen bör dock vara tät. Den öppna konkurrensen i fråga om bolagsskattesatser ökar om den gemensamma skattebasen genomförs, och medlemsstaterna bör ha möjlighet att trygga skatteintäkterna i form av en tät skattebas. Kommissionens förslag om en gemensam bolagsskattebas (CCTB) innehåller många punkter som måste granskas närmare ur denna synvinkel. I skattebasen ingår förslagen till ett incitament för forsknings- och utvecklingsverksamhet samt ett tillväxt- och investeringsincitament (AGI-avdrag), och det gäller att bedöma hur dessa påverkar skatteintäkterna och i vilken mån förslagen uppfyller de uppställda målsättningarna. Den föreslagna temporära möjligheten till gränsöverskridande förlustutjämning minskar medlemsstaternas beskattningsbefogenhet i och med att moderbolaget tillfälligt tillåts att från sin skattepliktiga inkomst avdra förluster som ett dotterbolag eller fast driftsställe i en annan medlemsstat har uppvisat. Även till denna del ska effekterna på skatteintäkterna bedömas och under den fortsatta behandlingen ska det också beaktas att möjligheterna till aggressiv skatteplanering inte får öka. Bestämmelserna om skattebasen bör granskas under den fortsatta behandlingen, och i samband med det bör också Finlands ståndpunkt i fråga om detaljerna preciseras.

Under den fortsatta behandlingen gäller det också att analysera frågor kring internationell beskattning i anslutning till direktivet. Direktivförslaget om en gemensam bolagsskattebas inne-

håller en definition av begreppet fast driftsställe när det gäller fasta driftsställen som är belägna inom EU. Den föreslagna definitionen överensstämmer i hög grad med den definition av fast driftsställe som rekommenderas i OECD:s modell för skatteavtal, som utarbetades efter OECD:s BEPS-projekt. Den föreslagna definitionen är inte nödvändigtvis fördelaktig för Finland, och dess konsekvenser bör analyseras under den fortsatta behandlingen.

I direktivförslaget föreslås det att kommissionen ska ges befogenhet att anta delegerade akter till vissa delar. Under den fortsatta behandlingen ska dessa delegerade akters förhållande till å ena sidan det föreslagna direktivet och å andra sidan Finlands nationella reglering bedömas.