

*Björn Anderssén*

# EG och harmoniseringen av direkta skatter — en översiktlig analys

---

## 1. Allmänt

---

Syftet med EG:s strävan att harmonisera direkta skatter är att minska de störningar som skillnaderna i beskattningssystemen kan ge upphov till i fråga om t ex investeringsbeslut, kapitalavkastning och produktionskostnader. EG vill också genom harmonisering av direkta skatter uppmuntra och underlätta fria kapitalrörelser inom Gemenskapen.

Inget av de förslag i vitboken, som behandlar direkt beskattning, är nytt. Några av dem publicerades som utkast till direktiv redan för tjugo år sedan. I vitboken finns sex förslag om direkt beskattning. Nedan ges en översiktlig beskrivning av dem:

### *1.1 Beskattning av moder- och dotterbolag*

Detta förslag strävar till att eliminera den dubbelbeskattning som kan uppkomma i vissa länder då utdelning betalas från ett dotterbolag i ett medlemsland till ett moderbolag i annat medlemsland. I princip föreslås, att enbart bolagsskatt skall tas ut på dotterbolagsnivå; ingen beskattning skall ske av en utdelning som därefter sker till ett moderbolag i en annan medlemsstat.

### *1.2 Fusioner och fissioner/('mergers and demergers')*

Förslaget avser att underlätta överlåtelser av rörelsetillgångar mellan medlemsländerna. Den skatt som utlöses av sådana transaktioner skall kunna uppskjutas. Om

detta förslag antas, kommer det att leda till att skatt på återvunna värdeminskningsavdrag, realisationsvinster och andra liknande vinster skjuts på framtiden. Liknande regler existerar redan i många länders interna rättssystem, men är för närvarande inte tillämpliga på internationella överlåtelser. Förslaget omfattar såväl förvärv av rörelsetillgångar som byten av aktier och andra värdepapper.

### *1.3 Skiljedomsförfarande*

I de flesta bilaterala dubbelbeskattningsavtal finns regler om s k ömsesidigt förfarande, enligt vilket skattskyldiga kan ansöka om undvikande av sådan dubbelbeskattning som uppkommit exempelvis genom lagkonflikt eller genom att de nationella skattemyndigheterna haft olika uppfattning avseende en internationell transaktion. Förfarandet är oftast tillämpat i s k transfer pricing-frågor. Eftersom dubbelbeskattningsavtalen inte föreskriver någon skyldighet att nå en överenskommelse i en tvist av detta slag, kvarstår dubbelbeskattning i ca 30 % av fallen. Enligt det föreliggande förslaget skall ett skiljedomsförfarande kunna påkallas för det fall de behöriga myndigheterna inom ramen för avtalsenliga förhandlingar inte lyckas nå en överenskommelse.

### *1.4 Utökade möjligheter att använda förlustavdrag*

För närvarande tillåter en majoritet av medlemsländerna inte s k carry back av förluster. Man begränsar också den tidsperiod under vilken carry forward får ske. Förslaget introducerar dels en carry back möjlighet samtidigt som carry forward möjligheterna förlängs i tiden.

### *1.5 Värdepapperstransaktioner*

I detta förslag förordas vissa gemensamma regler angående beskattning av kapitaltransaktioner.

### *1.6 Gränsgångare*

Till skillnad från vad som för närvarande gäller i många bilaterala avtal föreslår man, att beskattning skall ske i hemviststaten, men att arbetsstaten skall ha en rätt att ta ut en viss källskatt på den inkomst som är intjänad där.

Under de senaste 25 åren har ansträngningar också gjorts för att uppnå en större harmonisering av bolagsbeskattningen i stort. 1975 framfördes förslag om ett "imputation system", att skattesatserna skulle fastställas till mellan 45 och 55 % samt

introducerades en idé om en 25 %-ig källskatt för undvikande av skattflykt.

1988 gavs vissa experter tillfälle att uttala sig om ett preliminärt utkast till ett direktiv som skulle harmonisera reglerna för bestämmande av begreppet beskattningsbar vinst för företag. Detta utkast belyser vissa idéer angående harmonisering av skattebaserna.

Inget av de nu nämnda förslagen finns med i vitboken. Icke desto mindre tyder mycket på att de kommer att låta höra av sig inom de närmaste åren.

För harmoniseringsarbetets fortskridande är det emellertid nödvändigt att åtgärder vidtas på följande områden:

- a) beskattningssystemet (d v s skall man förorda ett "imputation system", ett "split-rate system" eller ett "klassiskt");
- b) basen för beskattningsbar vinst;
- c) skattesatserna (såväl bolagsskattesatserna som kupongskattesatserna).

Lyckas man inte få till stånd åtgärder avseende samtliga dessa tre delar av den direkta beskattningen, kan avgörande skillnader i företagens skattekostnader komma att kvarstå mellan medlemsländerna. I så fall kommer även konkurrensnedvridningarna inom Gemenskapen att kvarstå.

1989 års förslag om en allmänt källskatt på besparingar har stött på stort motstånd framförallt från Luxemburg och Storbritannien. Eftersom en sådan källskatt var ett krav från Frankrike för att man skulle upphäva sin valutakontroll, är detta förslags framtid osäker. Så sent som i april lät Luxemburg inarbeta sina sedan länge gällande principer om banksekretess i den interna lagstiftningen. Detta är en mycket stark politisk markering av motståndet mot EG:s förslag. Med hänsyn till att beslut i frågor om direkt beskattning fortfarande kräver fullständig enighet, kan Luxemburg ensamt stjälpas förslaget. 1 maj anslöt sig dessutom Västtyskland till kritikerna av förslaget, varför det i nuläget inte är troligt att det kan genomföras som planerat.

---

## 2. Effekter på industri och näringsliv

---

Otvivelaktigt går utvecklingen mot en större uniformitet mellan skattesystemen. En följd härav kan vara att de skillnader som idag föreligger mellan medlemsländerna i fråga om skattesatser, incitament o s v, kommer att luckras upp över de närmaste åren. Vi kan då få se att dagens möjligheter till skatteplanering och "skattearbitrage" gradvis försvinner.

Det är troligt att skattemässiga överväganden i framtiden kommer att vara en mindre betydelsefull faktor vad gäller exempelvis lokaliseringen av ett moderbolag till ett visst land. Omförhandlingar av bilaterala avtal kommer dock att ta lång tid varför avtalsnätverken och deras utnyttjande kommer att ha sin betydelse även framdeles, särskilt vad avser koncerner med det slutliga moderbolaget utanför Gemenskapen samt koncerner inom EG som har betydande verksamhet utanför Gemenskapen.

Skulle fusions/fissions-förslaget antas, kommer naturligtvis internationella omstruktureringar att underlättas. Några av de många gånger komplicerade stegen i omstruktureringsprocessen som idag kan krävas för undvikande av höga skattekostnader skulle kunna frångås. Likaså kan rena överlåtelser av rörelsetillgångar i framtiden bli vanligare i länder, där man idag är hänvisad till aktiebyten och andra liknande konstruktioner vid förvärv och överlåtelser.

Om utnyttjandet av förluster underlättas utökas valmöjligheterna vad avser lokalisering, särskilt för företag och industrier med stora uppstartningskostnader.

Vad gäller transfer pricing frågor kommer noggranna överväganden även framdeles att krävas. Skiljedomsförfarandet kan emellertid väntas reducera den faktiska ekonomiska dubbelbeskattning som nu förekommer i dessa sammanhang. Dessutom torde blotta förekomsten av ett skiljedomsförfarande medverka till att berörda myndigheter verkligen försöker komma överens — idag finns inget sådant tryck på dem. Man bör dock sannolikt akta sig för att betrakta skiljedomsförfarandet som något universalbotemedel mot transfer pricing problem.

Gränsgångarreglerna borde i samband med övriga åtgärder i harmoniseringsprocessen i stort (således inte enbart vad avser direkt beskattning) kunna bidra till en ökad flexibilitet inom vissa sektorer av arbetsmarknaden.

Förändringar i kapitalbeskattningen kan tänkas bidra till ökad flexibilitet även på kapitalmarknaderna.

Om en för Gemenskapen gemensam källskatt introduceras på vissa investeringar såsom banktillgodohavanden verkar det troligt att vi åtminstone på kort sikt kan få se ett kapitalutflöde från EG.

---

### 3. Nyckelfrågor för EG-företagen

---

I nuläget verkar det som om paketförslaget rörande beskattning av moder- och dotterbolag, fusioner/fissioner samt skiljedomsförfarande kan bli genomfört inom ett par år. Det är framförallt Västtyskland som för närvarande har svårt att acceptera förslaget om beskattning av moder- och dotterbolag. Genomförandet av de övriga förslagen utanför paketet kommer sannolikt att dröja avsevärt längre om inte betydande och t o m djärva politiska kompromisser och framsteg kan uppnås. Det nuvarande spanska ordförandeskapet i ministerrådet kan emellertid tänkas föra utvecklingen frammåt, eftersom Spanien prioriterar harmonisering av bolagsbeskattningen.

Strukturering av förvärv, fusioner/fissioner och andra omorganisationer bör således snart kunna bli smidigare. Samtidigt kommer möjligheterna till och behovet av skatteplanering att minska.

1977 års direktiv angående utbyte av information mellan medlemsländernas fiskala myndigheter som hittills kommit att tillämpas relativt sällan, kommer san-

nolikt att få en ökad användning i framtiden. Därför bör koncernpolicies, särskilt vad avser transfer pricing och utnyttjande av immateriella rättigheter, beaktas även fortsättningsvis.

---

#### 4. Andra förslag med effekt på direkt beskattning

---

I nuläget föreligger två förslag som kan få betydande återverkningar på området. Dessa är:

##### 4.1 *European Economic Interest Grouping — EEIG*

EEIG är en företagsform som mycket påminner om det franska GIE. EEIG är ett slags handelsbolag och är inte ett skattesubjekt. Beskattningen av resultatet sker hos delägarna.

Bestämmelserna om EEIG framställs i en förordning från 1985, som träder i kraft den 1 juli i år. Även om en förordning inom EG binder medlemmarna att tillämpa den utan att de dessförinnan införlivar den i sina respektive interna rättssystem har briterna låtit meddela, att man där måste anpassa sin lagstiftning för att göra EEIG användbar från skattemässig synpunkt. Andra länder, såsom Frankrike, har redan en till EEIG anpassad intern lagstiftning.

De skattemässiga aspekterna på EEIG är av mycket komplex natur. Många frågor framförallt rörande beskattningen av delägarna är fortfarande olösta.

EEIG kommer emellertid att erbjuda en ny och användbar form för vissa internationella konstruktioner, t ex joint ventures avseende transporter eller forskning och utveckling.

##### 4.2 *European Company Statute*

Denna företagsform är avsedd att vara ett bolag under EG-lag. Ett av syftena med bolagsformen är att tillhandahålla skattemässig konsolidering över gränserna. Frågan om European Company Statute är emellertid kontroversiell. Mycket lite för närvarande känt om hur man har tänkt sig att närmare utforma förutsättningarna för en skattemässig konsolidering över gränserna. Det är osannolikt att en förordning om en europeisk gemensam bolagsform kan utfärdas inom de närmaste åren.

---

#### 5. Vad händer i Sverige?

---

Det har hittills i den svenska debatten varit märkligt tyst om EG:s pågående reformarbete avseende direkt beskattning. I Sverige har debatten kommit att fokuseras kring den svenska målsättningen att ett närmande till EG bör ske inom ramen för

EFTA och Sveriges frihandelsavtal med EG. Frågor rörande beskattning (indirekt såväl som direkt) verkar inte ha någon högre prioritet.

Icke desto mindre är det av yttersta vikt och betydelse att svenska företag, som är etablerade inom EG, börjar analysera effekterna av harmoniseringen av den direkta beskattningen.

Hur kommer t ex svenska företags konkurrenssituation att påverkas, om man generellt sett har en högre skattekostnad för sina dotterbolag i EG än konkurrenterna med moderbolaget i EG på grund av att källstaten tar ur kupongskatt på utdelning till Sverige, men inte på utdelning till EG-länder?

Kommer svenska företag att kunna överlåta rörelsetillgångar till/från ett EG-land utan att ådra sig större skatte- och andra kostnader för omorganisationer än konkurrenterna i EG?

Kommer eventuell ekonomisk dubbelbeskattning i en transfer pricing fråga att kunna lösas med riksskatteverket eller finansdepartementet som motpart till t ex Inland Revenue utan det tryck som ett hotande skiljedomsförfarande kan åvila Inland Revenue i en förhandling med t ex das Bundesministerium für Finanzen?


Kommer EEIG-konceptet att göra det svårare för svenska företag att delta i joint ventures inom EG?

Svaren på dessa och liknande frågor torde till syvende og sidst falla tillbaka på i vad mån reciprocitet kan uppnås mellan Sverige och EG. D v s, om Sverige erbjuder EG-företag med dotterbolag i Sverige samma behandling som svenska företag kan åtnjuta i EG med avseende på beskattning bör störningar i handelsutbytet mellan Sverige och EG kunna undvikas i vårt fall i den mån de har sin grund i olikheter och beskattningen. Utredningen om reformerad företagsbeskattning, vars betänkande väntas under sommaren, bör rimligtvis kunna klargöra vilken färdriktning Sverige tar i förhållande till EG på detta område.

---

## 6. Slutord

---

Harmoniseringen av direkt beskattning inom EG har tagit avsevärd fart bara under det senaste året. Frågan har lyfts upp på EG:s dagordning på ett sätt, som det finns all anledning att uppmärksamma även från svensk synpunkt. Inom EG-kommissionen finns förvisso betydande olikheter i uppfattningen om hur harmoniseringen av den direkta beskattningen skall komma till stånd och mycket arbete återstår innan några mer konkreta resultat kan nås. Det viktiga är emellertid den beslutsamhet, med vilken kommissionen skridit till verket. Mot bakgrund härav är det märkligt tyst i Sverige. Och skattetrycket bara ökar. . . 

*Björn Anderssén är verksam som skattejurist vid Peters & Co (medlem av Arthur Andersen + Co S.C.) och ingår i Stockholmskontorets EG-grupp.*