



LUNDS UNIVERSITET
Ekonomihögskolan

Vårterminen 2009
FEKP01, magisteruppsats 15 hp
Företagsekonomiska Institutionen

CCCTB

En studie av en harmoniserad bolagsskattebas
ur ett företagsekonomiskt perspektiv

Handledare: Gunnar Wahlström

Författare: Viveka Corbett Wattrang
Anna Ängvall

Sammanfattning

TITEL: CCCTB- En studie av en harmoniserad bolagsskattebas ur ett företagsekonomiskt perspektiv

SEMINARIEDATUM: 2009-06- 05

ÄMNE/KURS: FEKP01 Examensarbete. Magisternivå, 15 poäng. Inriktning: redovisning/revision

FÖRFATTARE: Viveka Corbett Wattring, Anna Ängvall

HANDLEDARE: Gunnar Wahlström

NYCKELORD: CCCTB, Transfer-Pricing, gränsöverskridande förlustavdrag, redovisning och beskattning.

SYFTE: Syftet med uppsatsen är att undersöka vilka incitament som skulle kunna föreligga hos företagen att använda CCCTB som skattebas utifrån frågorna Transfer Pricing(TP) och gränsöverskridande förlustutjämnningar. För att kunna definiera incitamenten är det viktigt att studera förslaget till en gemensam konsoliderad skattebas och hur CCCTB-processen utformas.

METOD: Ramen för studien av de företagsekonomiska incitamenten av CCCTB som skattebas har gjorts utifrån metoden grundad teori. Problem som utpekats i den offentliga debatten har varit utgångspunkten för arbetet. Insamling av primärdata har främst gjorts genom kvalitativa semistrukturerade intervjuer. Även traditionell juridisk metod har använts för det avsnitt som behandlar EG-rätten.

TEORI: Den teoretiska grunden för studien av CCCTB-processens utveckling har utgjorts av redovisningsregleringsteorier.

EMPIRI: Empirin består till största del av material från nio stycken intervjuer som gjorts med olika personer med kunskaper inom de respektive områdena. Intervjuer gällande CCCTB har gjorts med en expert från Kommissionen för arbetet med CCCTB, chefen på skatteavdelningen på Svenskt Näringsliv och en företagare. Frågor gällande Transfer-Pricing har ställts till dels en skattejurist på en revisionsbyrå, dels till en Transfer -Pricing Specialist på Alfa Laval samt till kunniga på Skatteverket. Angående de EG-rättsliga aspekterna har en intervju gjorts med en professor och en docent inom juridik och EG-rätt. Detta material har kompletterats med bland annat en undersökning från Business Europe samt andra undersökningar och sekundärdata.

SLUTSATSER: Studien visar att det finns företagsekonomiska incitament för företag att använda CCCTB som skattebas på grund av möjligheten att bli beskattad på företagsgruppens nettoresultat. En annan fördel är att rättsäkerheten för avdragsrätt skulle öka gentemot dagens komplexa och dynamiska situation som tolkningen av EG- rätten innebär. Dessutom klargör studien att interna transaktioner skulle elimineras med CCCTB som skattebas. Detta skulle minska den administrativa bördan för företagen samt minska de kostnader som risker för dubbelbeskattning medför.

Abstract

TITLE: CCCTB – A study of a harmonised corporate tax base from the viewpoint of business economics.

SEMINAR DATE: 2009-06-05

COURSE: FEKP01 Master's Thesis in Business Administration, 15 university credit points (ETCS), Major: Auditing & Accounting

AUTHORS: Viveka Corbett Wattring and Anna Ängvall

ADVISOR: Gunnar Wahlström

KEYWORDS: CCCTB (Common Consolidated Corporate Tax Base) transfer pricing (TP), cross-border loss relief, accounting, taxation.

PURPOSE: The purpose of this thesis is to investigate what incentives may exist for companies to use CCCTB as a tax base, based on the issues of transfer pricing and cross-border tax relief. In order to be able to define the incentives, it is important to study the proposal for a joint consolidated tax base and how the CCCTB process is formulated.

METHODOLOGY: The framework for the study of the economic incentives of CCCTB as a tax base is based on the grounded theory method. Problems raised in the public debate have served as the starting point for the work. The gathering of primary data has mainly been performed by means of qualitative semi-structured interviews. Traditional legal methodology has also been used in the section dealing with EU law.

THEORETICAL APPROACH: Accounting regulation theories have served as the theoretical basis for the study of the development of the CCCTB process.

EMPIRICAL FOUNDATION: The empirical foundation mainly consists of material from nine interviews conducted with various individuals with expertise in the respective areas. Interviews regarding CCCTB have been conducted with an expert from the Commission for Work on CCCTB, the Head of the tax department at Svenskt Näringsliv (the Confederation of Swedish Enterprise), and a business owner. Questions concerning transfer pricing have been taken up with a tax lawyer at an accounting firm, a TP specialist at Alfa Laval, and an expert at Skatteverket (the Swedish Tax Agency). With regard to the aspects concerning EU law, an interview has been conducted with a professor and an associate professor in law and EU law. This material has been supplemented with an inquiry from Business Europe as well as other inquiries and secondary data.

CONCLUSIONS: The study shows that there are economic incentives for companies to use CCCTB as a tax base, owing to the possibility of being taxed on the group's net income. A further advantage is that the legal rights for permissible deductions would increase in comparison with the current complex and dynamic situation entailed by interpretation of EU law. In addition, the study demonstrates that internal transactions would be eliminated with CCTB as the tax base. This would reduce the administrative burden for companies and reduce the costs associated with the risk of double taxation.

Förkortningar	6
DEL I.....	7
1. Bakgrund.....	8
1.1 En europeisk strategi för företagens utveckling.....	8
1.2 Problemdiskussion.....	9
1.2 Syfte	10
1.3 Forskningsfråga	11
1.4 Avgränsningar	11
1.5 Sammanfattning.....	11
2 Teoretisk bakgrund.....	13
2.1. Den klassiska teorin.....	14
2.2 Nyttan med information.....	15
2.3 Teorin om ekonomisk information	16
2.4 Det konventionella synsättet	17
2.5 Redovisning och beskattning.....	18
2.6 En allmän teori för reglering av redovisningen.....	20
2.7 Sammanfattning.....	24
3 Metod.....	26
3.1 Metoddiskussion.....	26
3.2 De företagsekonomiska incitamenten	27
3.3 CCCTB-processen	28
3.4 Arbetssätt.....	30
3.5 Analys av frågor och respondenter	31
3.6 Juridisk metod	33
3.7 Metodkritik.....	34
3.8 Sammanfattning.....	35
DEL II.....	37
4 EG-rätt	38
4.1 Fundamentala friheterna	39
4.2 EG-domstolens uppgift	40
4.3 Rättfärdigandegrunder och hindranden av fri rörlighet	41
4.3.1 Proportionalitetsprincipen och ”rule of reason”	41
4.3.2 Territorialprincipen	42
4.3.3 Nationella åtgärder mot skatteundandraganden.....	42
4.4 Gränsöverskridande förlustutjämnningar.....	42
4.4.1 Marks & Spencer C- 446/03	43
4.4.2 OY AA C-231/05	45
4.5 Debatt	47
4.6 Sammanfattning.....	50
5. Transfer pricing	52
5.1 Dokumentationsskyldighet.....	54
5.2 Internprissättningsmetoder	55
5.3 Joint Transfer Pricing Forum	55
5.4 Advanced Pricing Agreement	56
5.5 Debatt	58
5.6 Sammanfattning.....	60
6 CCCTB	61
6.1 Skatterättsliga principer	62
6.2 Redovisningsprinciper	63

6.3 CCCTB working papers.....	65
6.3.1 Förlustutjämning och eliminering av interna transaktioner.....	66
6.3.2 Fördelning och formel.....	67
6.4 Debatt.....	68
6.5 Sammanfattning.....	71
DEL III.....	73
7 Empiri.....	74
7.1 Grundläggande frågor.....	77
7.1.1 Problem med transfer pricing.....	77
7.1.2 Dokumentationsskyldighetens olika sidor.....	79
7.1.3 Risker för dubbla skatteanspråk.....	80
7.2 Diskussion om EGD.....	83
7.3 Diskussion om CCCTB.....	84
7.3.1 CCCTB och regleringsprocessen.....	85
7.3.2 Transfer Pricing.....	86
7.3.3 Gränsöverskridande förlustutjämnings.....	86
7.4 Sammanfattning.....	88
DEL IV.....	89
8 Slutdiskussion.....	90
8.1 Studiens teoretiska bidrag.....	94
8.2 Reflektioner över studiens slutsatser.....	97
8.3 Förslag på fortsatta studier.....	98
Litteraturlista.....	99
Intervjuer.....	104
Övrigt.....	104
Bilaga 1 Ett urval av Europeiska företags åsikter om CCCTB.....	106
Bilaga 2 Frågeformulär.....	111

Förkortningar

AAA	American Accounting Association
APA	Advanced Pricing Agreement
Arbetsgruppen	CCCTB Working group
CCCTB	Common Corporate Consolidated Tax Base <i>Gemensamm konsoliderad skattebas</i>
CCCTB WG	CCCTB Working group, <i>arbetsgruppen</i>
CCCTB WP	Working paper, <i>rappporter från arbetsgruppen för CCCTB</i>
Domstolen	Europeiska Gemenskapens Domstol
EGD	Europeiska Gemenskapens Domstol
EUTPD	European Union Transfer Pricing Documentation
EU-kommissionen	Europeiska Kommissionen
FA	Formulary Apportionment
FAR	Föreningen för auktoriserade revisorer
FASB	Financial Accounting Standards Board
GFA	Gränsöverskridande förlustavdrag
IAS	International Accounting Standards
IASC	International Accounting Standards Committee
Internprissättning	Transfer Pricing
JTPF	Joint Transfer Pricing Forum
Kommissionen	Europeiska Kommissionen
M&S	Mål C-446/03 Marks&Spencer
MS	Medlemsstaterna
OY AA	Mål C-231/05 OY AA
RR	Regeringsrätten
SRN	Skatterättsnämnden
TP	Transfer Pricing
VD	Verkställande direktör

DEL I

Grunderna

På grund av omfattningen av denna uppsats har vi valt att dela in den i olika delar där varje del består av flera kapitel. I denna första del finns grundstenarna för arbetet. Bakgrunden och syftet diskuteras i kapitel ett. I kapitel två presenteras den teoretiska grunden och i tredje kapitlet kommer en redogörelse för metoden.

1. Bakgrund

I det här kapitlet redogörs för bakgrunden till det ämne som behandlas i uppsatsen. Därefter görs en problemdiskussion som leder till uppsatsens problemformulering, syfte och forskningsfråga. Nödvändiga avgränsningar görs och uppsatsens fortsatta disposition presenteras.

”Company taxation matters for economic progress in the EU”

COM(2003) 726 final

Den europeiska unionen har som mål att bli den mest konkurrenskraftiga och dynamiska kunskapsbaserade ekonomin i världen. För att kunna uppnå Lissabonstrategin anses beskattningen av företag spela en nyckelroll.¹

Medlemsstaterna använder i stort sett samma bolagsskattesystem som de gjorde innan den inre marknaden upprättades. Varje land vidmakthåller sitt nationella skattesystem för bestämmande av företagens skattebörda. Kommissionen anser att detta bidrar till en skevhet i utvecklingen inom gemenskapen, då det tagits viktiga steg mot en harmonisering inom andra politiska områden.² De differentierade skattesystemen anses ha en skadlig inverkan på den ekonomiska utvecklingen, bland annat för att det innebär ökade administrativa kostnader för företagen och ökar risken för dubbelbeskattning inom den europeiska inre marknaden.³

1.1 En europeisk strategi för företagens utveckling

Sedan 2001 har en rad riktade åtgärder införts för att minska problematiken med källskatter på inkomstflöden mellan bolag i koncerner. Dessa åtgärder ansågs vara ett första steg för att förbättra den europeiska lagstiftningen gällande företagsbeskattningen. De riktade åtgärder som främst gjorts av Kommissionen är införandet av ett antal direktiv⁴ för att skapa

¹ COM (2003) 726 final, COM(2001) 582 final

² COM (2001) 582 final

³ Halkos George E. et al (2006) “*Is tax competition harmful and is the EU an optimal tax area?*”, European Journal of Law and Economics, Vol 21, No 2, s 164

⁴ Såsom Moder-/dotterbolagsdirektivet (2003/123/EC) och Ränkte-/royaltydirektivet (2003/49/EC)

förutsättningar för en inre marknad så att moderbolag med dotterbolag i andra medlemsländer inom EU ska ha samma villkor som ett bolag med dotterbolag inom samma land.⁵ En annan åtgärd var att det år 2002 etablerades ett forum (JTPF) för Transfer Pricing, det vill säga prissättning av transaktioner inom en företagsgrupp. JTPF skall samarbeta för att komma fram till pragmatiska och ickejuridiska lösningar på problemen med Transfer Pricing.⁶ De ovannämnda direktiven och etableringen av JTPF antogs som en lösning på de mest brådskande problemen på kort- och medellång sikt men har inte ansetts vara tillräckliga.⁷

Kommissionen ansåg därför att det var nödvändigt att arbeta för en gemensam konsoliderad skattebas, CCCTB, och att utveckla en fördelningsmekanism som kunde godtas av alla deltagare. Medlemsstaterna själva skulle även fortsättningsvis besluta om nationella skattesatser inom bolagssektorn.⁸ En gemensam konsoliderad skattebas skulle enligt kommissionen bland annat bidra till större effektivitet, enkelhet och öppenhet i bolagsskattesystemen. Det skulle även undanröja de luckor som finns mellan medlemsstaternas skattesystem som medför risk för skatteflykt och skattefusk. En gemensam konsoliderad skattebas skulle dessutom minska kostnaderna för företag som verkar inom EU.⁹

Det var inte endast företag som ansågs kunna dra nytta av den gemensamma skattebasen utan även skatteförvaltningarna skulle gynnas genom sänkta kostnader för fullgörande på olika områden. En gemensam skattebas ställer högre krav på samarbete mellan medlemsstaterna och skatteflykt kan på så sätt lättare upptäckas. Kommissionen påpekade att det även fortsättningsvis skulle kvarstå ett behov av skatterevisioner. Skillnaden skulle dock vara en högre effektivitetsnivå bland revisionerna i och med det ökade samarbetet mellan medlemsstaterna.¹⁰

1.2 Problemdiskussion

I en undersökning gjord 2001, av Kommissionen, ansågs problemen med Transfer Pricing vara det främsta hindret för en fungerande inre marknad. På andra plats i undersökningen kom gränsöverskridande inkomstflöden mellan närstående bolag. Dessa inkomstflöden hamnar ofta

⁵ COM (2001) 582 final s 38

⁶ http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/transfer_pricing/forum/index_en.htm#background

⁷ COM (2001) 582 final s 11

⁸ Ibid. s 17

⁹ Ibid. s 16

¹⁰ Ibid. s 17

i en dubbelbeskattningssituation. Det tredje problemet ansågs vara medlemsstaternas begränsning av gränsöverskridande förlustutjämning.¹¹

I december 2008 skickades en ännu opublicerad undersökning från den europeiska näringslivsorganisationen Business Europé. De tillfrågade företagen anser i denna undersökning att problemen med Transfer Pricing fortfarande är det största skatterelaterade hindret vid gränsöverskridande transaktioner. Det näst största hindret anses vara avsaknaden av förlustutjämning.¹² De riktade åtgärderna ansågs till en viss mån undanröja vissa skattehinder men det bakomliggande problemet med olika skattesystem har inte kunna avhjälpas.¹³

I de ovan refererade undersökningarna återkommer ständigt förlustutjämning över gränserna och Transfer Pricing som problem för företagen. Därför har vi valt att fokusera på dessa områden i denna uppsats. Man kan se de två problemområdena som två sidor av samma mynt, nämligen att en företagsgrupp inte ska beskattas hårdare än om samma verksamhet bedrivits inom ett land.¹⁴ I de länder där det inte finns utjämningsmekanismer i skattelagstiftningen sker resultatutjämning istället genom prissättning. Så var det i Sverige innan de öppna koncernbidragsreglerna infördes 1965.¹⁵ Frågan för företagen är hur regleringen av dessa områden påverkar skatteanspråken från olika stater och i vilken mån denna innebär risk för ökade administrativa bördor.

1.2 Syfte

Syftet med uppsatsen är att undersöka vilka incitament som skulle kunna föreligga hos företagen att använda CCCTB som skattebas utifrån frågorna Transfer Pricing och gränsöverskridande förlustutjämnings. För att kunna definiera incitamenten är det viktigt att studera förslaget till en gemensam konsoliderad skattebas och hur CCCTB-processen utformas.

¹¹ COM (2001) 582 final, s 17

¹² Undersökning skickad från Business Europe

¹³ COM (2001) 582 final s 16

¹⁴ Wikman, Bertil (2000) "Utjämning av inkomstskattebördan inom en företagsgrupp", Svensk Skattetidning 6-7

¹⁵ SOU 1964:29

1.3 Forskningsfråga

- Vilka incitament har företagen för att använda en gemensam konsoliderad skattebas utifrån frågorna om Transfer Pricing och gränsöverskridande förlustavdrag?

1.4 Avgränsningar

Vi behandlar inte frågeställningarna ur medlemsstaternas perspektiv. I de fall ett medlemsstatligt perspektiv får konsekvenser för företagens incitament kommer vissa sådana diskussioner att behandlas. Vidare kommer uppsatsen inte att behandla civilrättsliga aspekter.

Vi kommer endast att analysera hur situationen kommer att se ut för de företag som använder CCCTB och de som enbart verkar i medlemsländer inom EU som valt att implementera CCCTB. Vi har inte tagit ställning till den så kallade waters edge-problematiken, det vill säga hur situationen kommer att se ut för företag som opererar inom EU och tredje land eller mellan EU-stater som valt att använda CCCTB och de som valt att inte göra det. Detta för att vi anser att denna problematik bör behandlas separat.

För att hålla vårt fokus på företagen har vi också valt bort det utredningsarbete som arbetsgruppen för CCCTB gör inom områden för skatteflykt- och skatteundandragande, utom i de fall där det har direkt anknytning till den här uppsatsen. Detsamma gäller för administrativa frågor.

Vidare vänder vi oss till läsare som har kunskap i både företagsekonomi och skatterätt, främst redovisning och bolagsbeskattning. Detta gör att vi inte förklarar vare sig redovisningsbegrepp eller begrepp inom bolagsbeskattning. Antagandet görs att läsaren är bekanta med dessa

1.5 Sammanfattning

Inom EU drivs just nu ett projekt för att skapa en gemensam konsoliderad bolagsskattebas, CCCTB. Detta görs för att främja den ekonomiska utvecklingen inom EU. Flera olika problemområden har identifierats av företagen vid undersökningar om eventuella hinder för utveckling och etablering inom EU. Främst är det problemen kring Transfer Pricing och

bristen på möjlighet till förlustutjämning mellan EU:s medlemsstater som företagen anser utgöra hinder.

I kapitel två kommer vi att titta på olika sätt att reglera företagens redovisning och hur regleringen styrs, liksom på hur reglering och beskattning hänger samman.

2 Teoretisk bakgrund

I det här kapitlet redogörs det för redovisningsregleringens teoretiska grund. Olika teorier och praktiska ställningstaganden skapar olika typer av regelverk för redovisningen. En genomgång av hur redovisning och beskattning påverkar varandra visar att de inte kan ses som separata områden.

Olika teorier om den externa redovisningen har vuxit fram under årens lopp. Under vissa perioder har en teori varit mer utbredd än andra.¹⁶ Man kan skilja mellan de teoretiker som hävdar att redovisningen är ett kontrollinstrument och de som menar att redovisningen ska ge underlag för framtidsinriktade ekonomiska beslut.¹⁷ I det första fallet är redovisningen ett sätt att hantera konflikten mellan ägare och verkställande ledning. I det andra ska redovisningen ge rationella val mellan olika alternativ.¹⁸ Det går också att i stora drag urskilja två teoretiska huvudinriktningar med flera olika underteorier inom varje inriktning. Den ena huvudinriktningen uppstod ur nationalekonomin och är koncentrerad till frågan om företagets värde och är kopplad till synsättet att redovisningen är ett kontrollinstrument. Den andra är inriktad mot kapitalmarknaden och olika intressenters behov av information för att kunna fatta beslut om investeringar och lån till företag.¹⁹ Nedan kommer en redogörelse av huvuddragen i teoribildningen utifrån en rapport med titeln *Statement on Accounting Theory and Theory Acceptance*, gjord av American Accounting Association och publicerad år 1977. Intentionen var inte att presentera någon ny teori utan att skriva ett sammanfattande dokument och söka efter en generell redovisningsteori till stöd för arbetet med att dra upp riktlinjer och bestämmelser för redovisning. Tre grupperingar av traditioner beskrevs i rapporten; den klassiska som kommer från nationalekonomin, nyttan av information och en tredje som kallas teorin om ekonomisk information.²⁰

¹⁶ Wahlström. Gunnar (2000) *Nya förutsättningar för reglering av externa redovisning, - en praxisundersökning mot bakgrund av finansiella instrument*, Handelshögskolan vid Göteborgs Universitet, s 68

¹⁷ Artsberg. Kristina (2003) *Redovisningsteori-policy och praxis*, Liber AB, s 15

¹⁸ Jönsson. Sten (1991) "Role Making for accounting while the state is watching", *Accounting, Organizations and Society*, Vol 16, No 5/6, s 522

¹⁹ Artsberg. Kristina (2003) s 67 & s 74

²⁰ Håkansson. Nils H (1978) Review Article: "Where We are in Accounting: A Review of "Statement on Accounting Theory and Theory Acceptance", *Accounting review*, Vol 53, No 3, pp 717-725, s 718

2.1. Den klassiska teorin

Den klassiska teorin utvecklades ur nationalekonomin under 1920-talet och var fokuserad på att formulera det bästa sättet att genom redovisningen mäta årlig vinst och förmögenhet. Med redovisat resultat, eventuellt vinst, påverkas beskattningen och företagets ackumulerade vinstmedel bestämmer också storleken på företagets utdelningar vilket i sin tur påverkar företagets förmögenhet.²¹

Det fanns olika uppfattningar om hur begreppen vinst och förmögenhet skulle operationaliseras till användbara redovisningsrekommendationer och hur en faktisk värdering skulle göras. Värdering kan göras med marknadsvärdering, en beräkning av det framtida värdet eller en historisk värdering. Alla dessa värderingssätt har visat sig vara problematiska.²²

Fördelarna med marknadsvärdering är att den kan sägas ge information om den nuvarande situationen och därför ge den mest användbara kvantitativa informationen. Nackdelarna har visat sig vid ett antal finansiella kriser. En framtida värdering där framtida betalningsströmmar diskonteras med en diskonteringsränta har nackdelen att det framräknade värdet bygger på hypotetiska antaganden som inte är verifierbara. Historisk värdering betraktades som objektiv, verifierbar och inte möjlig att manipulera. Informationen som ges visar dock vad som varit och inte nödvändigtvis vad som är och relevansen i det beräknade värdet kan därför ifrågasättas.²³

Det fanns en tro på att verklig vinst och förmögenhet kunde framgå av resultat- och balansräkningen men det har visat sig att siffror kan manipuleras och förskönas. Teorierna som skapades gav istället upphov till regler som har visat sig vara ett hinder för en korrekt mätning av just företagets resultat och förmögenhet.²⁴

Det är också problematiskt att förenkla ett företags alla aktiviteter till en siffra. Speciellt gäller det för stora företag och koncerner med många komplexa verksamheter. Företag kan bedriva skatteplanering genom att manipulera siffrorna och på olika sätt flytta vinster och förluster dit det är mest fördelaktigt. Detta kan göras genom Transfer Pricing, kostnader för

²¹ Wahlström, G (2000) s 68

²² Ibid. s 69

²³ Ibid. s 70

²⁴ Ibid. s 69

företagsledning (management fees) eller olika finansiella instrument. Oklarheter i värderingen av skulder och tillgångar påverkar också det redovisade resultatet. Allt detta sammantaget leder till att det är problematiskt att bedöma ett företags ekonomiska ställning utifrån redovisningen och att den klassiska teorin skapar en mängd nya frågeställningar och i vissa fall bidrar till en förvrängning av företagets resultat.²⁵

2.2 Nyttan med information

En annan teori utgår ifrån att redovisningsinformation främst är användbar som underlag för beslutsfattande. Synsättet kallas för beslutsanvändbarhetssynsättet och fokuserar främst på kapitalmarknaden och investerare. Information måste kunna användas för att förutsäga, jämföra och bedöma olika alternativ avseende den framtida avkastningen. För att möjliggöra det krävs det enhetliga redovisningsregler.²⁶ Den externa redovisningen utvecklades inom denna teoribildning för att få fram underlag för beräkning av kvantitativa data till beslutsmodellerna. Kriterier, som jämförbarhet, pålitlighet och relevans ansågs viktiga. Trots försök att skapa enhetliga regler så kan indata till redovisningen variera från ett företag till ett annat och även inom samma företag över olika tidsperioder.²⁷

En inriktning inom teorin hävdar att det är den använda beslutsmodellen som anger vilken information som är relevant. Informationen kan utformas med investerare och kreditgivare i åtanke. Mellan dessa båda grupper finns det motsättningar och olika informationsbehov. Investerare kan ha ett längre tidsperspektiv än en långgivare vilket skulle kunna ha påverkan på värderingen av tillgångar och skulder. Andra användare av redovisningsinformation kan komma att se sig som missgynnade när investerare prioriteras. I en annan inriktning inom samma ansats är det beslutsfattarna som bestämmer vilken information som är viktig. Det är beslutsfattarnas reaktioner på redovisningsdata som ska styra redovisningens utformning.²⁸

Det finns även ansatser att värdera företagen utifrån nuvärdet av framtida avkastning alternativt värdera företagen till ”slaktvärde”. Båda ansatserna medför olika problem. Nuvärdet bygger på antaganden om framtiden som alltid är osäker och ”slaktvärdet” är osäkert i och med att det kan finnas skulder och tillgångar som inte är upptagna i

²⁵ Wahlström.G (2000) s 73

²⁶ Artsberg. K (2003) s 75

²⁷ Wahlström.G (2000) s 75

²⁸ Ibid. s 76

balansräkningen. Vissa framhåller att information om företagets sociala dimensioner, exempelvis miljö och personalpolicy, är viktiga men med det resonemanget stöter man återigen på problemet med hur värderingar ska göras.²⁹

För att ge vägledning för praktiken av den externa redovisningen och vid utformningen av redovisningsrekommendationer har olika sammanslutningar av professionella, till exempel FASB³⁰, utformat ramverk för hur redovisningsregler skall utformas. Detta har kritiserats bland annat för att de förutsätter att det skulle finnas neutrala mätregler.³¹ Ramverken utgår också ifrån att kapitalmarknaden är effektiv.³² Om så vore fallet skulle information vara tillgänglig för alla marknadsaktörer samtidigt och all information skulle omedelbart avspegla sig i aktiepriset, transaktionskostnaden på marknaden skulle vara noll och ingen beskattning skulle ske.³³ Ytterligare ett problem är att ramverken utelämnar ekonomiska och politiska krafter som påverkar utformningen av redovisningsrekommendationerna.³⁴ Nedan visas att sådana faktorer spelar en stor roll vid utformningen av redovisningsreglering.

2.3 Teorin om ekonomisk information

I den här teorin utgår forskaren ifrån att information kan likställas med andra varor och beskrivas med hjälp av utbuds- och efterfrågekurvor. En investerare som inte är villig att ta risker kan genom marknadsmekanismen tvinga fram mer information. Med mer redovisningsinformation antas risken vid en placering minska. Nyttan av informationen beror på den enskilde investerarens riskaversion.³⁵

Även inom denna teori finns två olika ansatser.³⁶ Den första fokuserar på individen. Information efterfrågas för att den leder till bättre beslut. Individen är rationell och förvärvar information så länge nyttan är högre än kostnaden. Reglering av redovisningen måste utformas så att individen ska kunna vara rationell. Förhoppningen har varit att detta skulle leda till stabilare marknader och därmed högre förutsägbarhet inför framtiden. Samtidigt

²⁹ Wahlström.G (2000) s 76

³⁰ Financial Accounting Standards Board

³¹ Artsberg. K (2003) s 76

³² Wahlström. G (2000) s 77

³³ Ibid. s 78

³⁴ Puxty et al. (1987) "*Modes of regulation in advanced capitalism: Locating accountancy in four countries, Accounting Organizations and Society*", Vol 12, No 3, s 279

³⁵ Artsberg. K (2003) s 77

³⁶ Wahlström.G (2000) s 84

förväntas en individ endast förvärva information om den förväntade nyttan är högre än kostnaden och detta antagande leder till att reglering av marknaden blir onödig. Förekomsten av återkommande finansiella kriser motsäger dock detta grundläggande antagande.³⁷

I den andra ansatsen görs så kallade aggregerade studier som studerar redovisningsinformationens påverkan på värdet av aktierna. Det är inte säkert att redovisningsinformation, som till största delen bygger på historiska data, är användbar för investerare. Olika uppfattningar finns om huruvida all information i årsredovisningarna beaktas eller inte. Det finns studier som tyder på att så inte är fallet. För redovisningsprofessionen blir utmaningen då att hjälpa till att skapa effektiva marknader på så sätt att informationen som presenteras är relevant, tillförlitlig och möjlig att förstå. Forskare har även studerat i vilken utsträckning som investerare okritiskt accepterar en viss värdering utan att försöka ”se igenom” ett visst redovisningsmått. Det vill säga i hur stor utsträckning som investerare underlåter att ta i beaktande vilka metoder som används för att få fram ett visst resultat. Dessa studier har fått motstridiga svar. I ett internationellt perspektiv anses det vara viktigt att förstå vilka redovisningsmått som använts eftersom det är möjligt att använda olika metoder för att beräkna resultatet.³⁸

Det uttryck som myntades av Adam Smith, ”den osynliga handen”, vilket skulle betyda att en fri marknad är självreglerande, används också inom den här teoribildningen. Problemet är att människor sällan är helt och hållet rationella vilket Adam Smith utgick ifrån. Ett annat uttryck som används inom teorin är Paretojämvtik, punkten där ingen individ kan få det bättre utan att någon annan får det sämre. Paretojämvtiken skulle då visa på den optimala nivån av information.³⁹

2.4 Det konventionella synsättet

Sammanställningen ovan visar att teorierna för regleringen av redovisningen är otillräckliga och ofta motstridiga. Den ovan nämnda rapporten från AAA avslutas också med att konstatera att det inte går att nå en konsensus kring någon av teorierna. Alla teorier har fördelar och nackdelar. Eftersom det inte finns någon samstämmighet kring vilken av teorierna som är bäst

³⁷ Wahlström. G (2000) s 84

³⁸ Artsberg. K (2003) s 88-91

³⁹ Wahlström.G (2000) s 85

är det svårt att använda sig av teorierna vid utformningen av regler och riktlinjer för redovisningen. Ett visst mått av reglering är nödvändig då en marknad som bygger på Adam Smiths ”osynliga hand” har visats sig att inte fungera, men regleringar är kostsamma.⁴⁰

Istället för att formulera ekonomiska principer för att förklara praxis så måste stor hänsyn tas till den praktiska aspekten då redovisning är en tillämpad disciplin. En fråga som uppstår enligt författarna till denna uppsats är huruvida det är önskvärt att inordna alla redovisningslösningar i en heltäckande logiskt sammanhängande teori.

Ett annat förhållningssätt är en mer pragmatisk ståndpunkt som anser att redovisningen ligger närmare juridiken än nationalekonomin. Redovisningslösningar växer enligt det synsättet fram, precis som i juridiken, som konventioner efter förhandlingslösningar eller samsyn mellan parterna över tiden. Detta synsätt kallas det konventionella synsättet och leder till att redovisningsfrågor löses en efter en. Det blir då inte en fråga om antingen principiella eller praktiska resonemang utan både och. Beroende på vem som deltar och under vilka förutsättningar en part deltar växlar inflytande och resonemang.⁴¹ Den mäktigaste parten kommer sannolikt att dominera reglernas utformning och reglerna blir olika beroende på om regleringen görs utifrån den redovisningsskyldiges eller redovisningsmottagarens synvinkel.⁴² Innan en diskussion ska föras om utarbetandet av en teoretisk grund för denna uppsats ska nästa avsnitt visa kopplingen mellan beskattning och redovisning.

2.5 Redovisning och beskattning

Regelverken för beskattning och regelverken för redovisningen syftar båda till att återge företagets ställning på ett rättvisande sätt men har samtidigt olika utgångspunkter. Redovisningen måste vara användbar för ägarna och andra intressenter, medan skattereglerna säkerhetsställer att taxeringen av företag blir rättvis och att staten får skatteintäkter. Det skatterättsliga syftet innebär att grundläggande principer som likformighet, rättsäkerhet, förutsebarhet och kontrollerbarhet ska tillämpas. Skatteregler är också hårda regler som ska ha endast en innebörd medan redovisningsregler ofta är mjuka, det vill säga rymmer mer än en innebörd.⁴³

⁴⁰ Håkansson.N H (1978) s 273

⁴¹ Artsberg.K (2003) s 72

⁴² Jönsson. S (1991) s 545

⁴³ Norberg.Claes, Thorell.Per (2007) *Redovisningsfrågor i skattepraxis*, Iustus förlag AB, s 20

Förhållandet mellan beskattning och redovisning är känslig för företagen då koppling mellan redovisningen och beskattning kan bli dyrbar. Ur beskattningssynpunkt föredrar företagen att minimera sina vinster medan ur redovisningssynpunkt är en maximering eller en utjämning av inkomster mellan olika år att föredra. Att minimera inkomsten och därmed vinsten kan få konsekvenser för aktiepriserna och därmed för företagets kapital. Förhållandet mellan beskattning och redovisning håller också på att förändras. Förändringen beror på en internationell strävan mot harmonisering av redovisningsregler genom bland andra IASC:s arbete.⁴⁴ Den internationella redovisningen är inte lämpad som underlag för skatteförmåga. Regler som grundar sig på marknadsvärdering eller ”substance over form” skulle vara svåra att tillämpa vid beskattning.⁴⁵

Två skilda strukturer för relationen mellan beskattning och redovisning kan urskiljas. Den ena är frikopplad, den andra är kopplad. I det första fallet är redovisad inkomst helt frikopplad från den inkomst som beskattas. Företag kan välja mellan olika redovisningsprinciper för beskattning och inkomstredovisning och om avdragsrätt utnyttjas vid beskattningen behöver inte samma summor dras av i bokslutet. Även i en frikopplad struktur finns det dock vissa kopplingar mellan beskattningen och redovisningen. Redovisningsregler kan påverka utformningen av beskattningen och beskattningsregler kan användas vid redovisningen på en frivilligt bas.⁴⁶

Den kopplade strukturen kännetecknas av att endera så bestämmer redovisad inkomst beskattningen eller så styrs redovisningen av reglerna för beskattning. Koppling leder oftast till låga siffror för inkomst eftersom företagen vill minimera eller skjuta upp sin skattebetalning. Även när reglerna för beskattning enbart följer de val som gjorts i redovisningen kan man anta att de val som görs i redovisningen styrs av de konsekvenser som de får i beskattningen.⁴⁷

Det finns inte mycket forskning om förhållandet mellan skattelagstiftning och den ekonomiska redovisningen. Således finns det förhållandevis lite forskning jämfört med andra

⁴⁴ Kirsch. Hanno, Olsson. Stefan (2008) ”*Financial accounting and tax accounting: Germany and Sweden as examples*”, SkatteNytt nr 12

⁴⁵ SOU 2008:80, s 21

⁴⁶ Hogendoorn. Martin N (1996) ”*Accounting and Taxation in Europe – A comparative overview*” The European Accounting Review, Vol 5, supplement, s 785

⁴⁷ Ibid.

områden för redovisningen. Problemet tycks ligga i att forskning om skatter och forskning om redovisning bedrivs på olika institutioner vid universitet och med olika metoder. Det interdisciplinära arbetssättet som krävs försvårar för, och kanske avskräcker, forskare. Förståelsen för redovisningen skulle förbättras om det fanns mer forskning om hur beskattning och regleringen av redovisningen påverkar varandra.⁴⁸

2.6 En allmän teori för reglering av redovisningen

Redovisningen har en social kontext som inte bara påverkar resursfördelningen i ett samhälle utan också gränserna mellan företag och omvärlden. Den reproducerar relationen mellan produktion och distribution och legitimiteten av ekonomisk aktivitet. Hur en reglering av redovisningen drivs fram kommer att avgöra innehållet och konsekvenserna av redovisningen. Samtidigt kommer formen, innehållet, i redovisningsreglerna att påverka hur regleringen görs. Regleringen av redovisningen kan bara förstås som ett resultat av sociala och politisk-ekonomiska krafter i samverkan. I en utvecklad kapitalism som den vi lever i EU och i resten av västvärlden kan tre faktorer sägas vara allmänna för alla länder oavsett övriga skillnader. Den första är att staterna befinner sig i ett monopolistiskt stadium av kapitalism där den politiska inomstatliga realiteten påverkas alltmer av transnationella krafter som EU och NATO. Den andra faktorn är marknaden och att staterna arbetar allt närmare marknadskrafterna och ett ömsesidigt beroende växer fram. Den tredje är att moderna stater är uppbyggda på, och fortfarande beroende av, ideal och värderingar som skapades i det civila samhället. Dessa värden och ideal kan fortfarande utöva en stark påverkan på det politiska och ekonomiska livet.⁴⁹ En analys av redovisningsregleringen måste enligt ovanstående ta hänsyn till byråkratisk kontroll från statens sida, marknadskrafter och samhällsideal. Dessa tre krafter både samverkar med och motverkar varandra och man kan identifiera tre olika former av samverkan och motverkan. Fri konkurrens som marknadskrafterna driver fram, hierarkisk/byråkratisk kontroll som staten bygger på och spontan solidaritet som kommer ur de samhälliga idealen.⁵⁰ Nedan i bild 1 visas en schematisk bild av sambandet mellan de tre drivande faktorerna och regleringen av redovisningen.

⁴⁸ Lamb, Margaret, Lymer, Andrew (1999) "Taxation research in an accounting context: future prospects and interdisciplinary" *The European Accounting Review*, 8:4, s 749

⁴⁹ Puxty et al. (1987) s 275

⁵⁰ Ibid. s 277 Modell efter Streeck & Schmitter

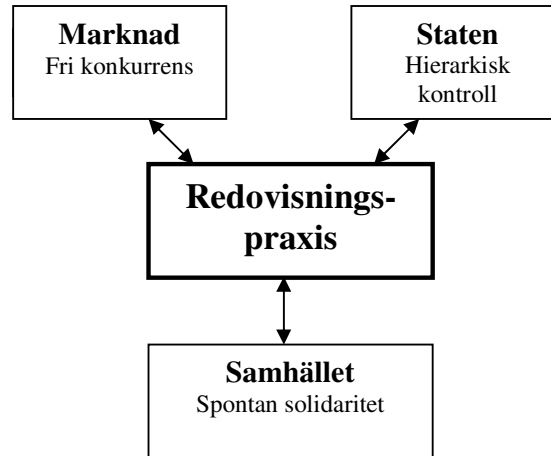


Bild 1: Modell efter Streeck & Schmitter

Dessa tre faktorer skiljer sig åt för att det har olika grunder för motivation och auktoritet samt skilda anledningar till interna konflikter och grupperingar. Marknaden med sin fria konkurrens skapar entreprenörer och nöjda konsumenter. Det uppstår dock konflikter i relationen mellan köpare och säljare samt mellan produktionsfaktorerna. Staten erbjuder igenom den hierarkiska kontrollen en trygg möjlighet för karriär och tryggar en förutsägbar likabehandling av alla medborgare. Konflikter uppstår å ena sidan mellan de privilegier som staten garanterar byråkraterna och politikerna, och å andra sidan de krav som staten ställer på medborgarna genom lagstiftning. Det civila samhället, som här kallas för samhället, erbjuder genom olika föreningar eller sociala grupper en känsla av samhörighet och respekt från andra inom samma grupp. I det sista fallet uppstår konflikter främst med individer som vägrar inordna sig i gruppens normer och värderingar. De främsta hoten mot alla tre grupperingar är dock inte de interna konflikterna utan kommer från de andra grupperingarna som har annorlunda värderingar. Samtidigt som de tre grupperna konkurrerar med varandra finns det också ett beroendeförhållande. Konkurrens uppstår ur viljan att definiera regleringar av olika slag. Marknaden är beroende av staten för legalitet och politisk stabilitet och av samhället för att få legitimitet och respekt. Staten är beroende av acceptans från samhället och marknadskrafterna för att kunna fungera.⁵¹

Puxty et al kritiserar modellen ovan (bild 1) för att inte ta hänsyn till hur den sociala ordningen etableras. Modellen tar inte hänsyn till historiska fakta, globaliseringen eller till vilken av faktorerna som dominerar utvecklingen av regler för redovisningen. Skaparna av

⁵¹ Puxty et al. (1987) s 276

modellen, Streeck och Schmitter, hävdar att modellen ger en bild av en social ordning. Puxty et al hävdar motsatsen, en social ordning är illusorisk. Ett utvecklat kapitalistiskt samhälle kännetecknas av ständiga avbrott och kriser som hanteras på olika sätt, ofta med oanade resultat. För att exemplifiera, en redovisningsregel kan influeras av samhälleliga ideal genom redovisningsprofessionens påverkan. Under arbetet med att formulera denna regel uppstår kritik från marknadskrafterna som anser att lösningen är oacceptabel. Marknadskrafterna mobiliserar och genomdriver sina protester med eller utan stöd av staten. Den slutgiltiga formuleringen visar på ett betydligt större inflytande från staten eller marknaden än vad som var tänkt när den först formulerades.⁵²

Vid nya reglers formuleringar är kontexten oftast sådan att det funnits en generell känsla av oordning som kan ha visat sig i en offentlig debatt. En så kallad budbärare har kommit med en potentiell lösning och en grupp experter har utarbetat den tekniska lösningen. Staten är ansvarig för redovisningsregleringen men redovisarna och revisorerna har en röst via organ som utövar lobbying.⁵³

Puxty et al konstaterar att, trots deras kritik, så är Streeck och Schmitters modell användbar för att tydliggöra redovisningens kontext. Genom den fria konkurrensen regleras redovisningen av marknadsprinciper på flera olika sätt. Redovisning genomsyrar det moderna företaget och används för att kontrollera och förbättra, liksom för att övervaka anställdas och företagets prestationer. Betydelsen av redovisningspraxis och de data den framställer ökar allt mer allteftersom konkurrensen ökar. Därigenom ökar också behovet av ett högre marginalvärde i produktionen. Marknaden producerar och utger också den största mängden av redovisningsfakta. Staten påverkar redovisningen främst genom lagstiftning som syftar till att redovisningsinformation skall finnas tillgänglig för olika parter och intressenter, inte bara för marknaden. Staten har ett intresse av att jämna ut den turbulens och osäkerhet som en fri marknad arbetar i.⁵⁴

De grupper som Puxty et al refererar till som samhället, påverkar redovisningen genom sammanslutningar av professionella såsom revisorer och redovisningsexperter. På ett internationellt plan arbetar bland annat IASB och i Sverige finns FAR. Att kalla dessa

⁵² Puxty et al. (1987) s 277

⁵³ Jönsson. S (1991) s 545

⁵⁴ Puxty et al. (1987) s 284

sammanslutningar för uttryck för spontan solidaritet är inte helt rättvisande. Samarbetet har snarare växt fram ur nödvändighet. Enligt Puxty et al arbetar dessa sammanslutningar trots allt utifrån samhällliga ideal. På olika sätt försöker professionen påverka utformningen av reglerna för redovisningspraxis, ibland i ett nära samarbete med staten och ibland med marknaden.⁵⁵

Puxty et al utvecklar Streeck och Schmitters modell och inkorporerar sin kritik mot denna med bild 2 nedan.

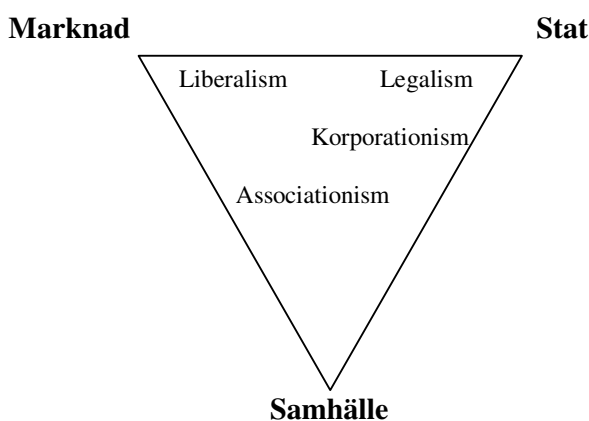


Bild 2 Utvecklad modell av reglering

I denna bild är de samhällliga krafterna underordnade marknaden och staten. Regleringen befinner sig på en skala mellan statlig kontroll och marknadskontroll. Om endast marknaden styr kallas det för liberalism och om staten styr, för legalism. Puxty et al skriver att det inte är möjligt i en utvecklad kapitalism att befinna sig helt och hållet vid den ena eller det andra stadiet utan regleringen befinner sig, och förflyttas mellan de två motpolerna. De samhällliga influensen kan visa sig på olika sätt. Om samhället arbetar nära staten för att rättfärdiga sina principer kallar Puxty et al det för korporationism. På de sättet blir staten beroende av dessa förbund samtidigt som staten försöker använda dem för legitimering av sina principer. Om de professionella sammanslutningarna istället arbetar nära marknadskrafterna kallar Puxty et al det för associationism. I det fallet finns det fortfarande möjligheter att genomdriva samhällliga ideal men idealen underordnas och styrs av marknaden. Det finns inga klara gränser mellan associationism och korporationism. Skillnaden mellan de två begreppen består främst i hur mycket staten tar stöd från de samhällliga krafterna och idealen för att uppnå

⁵⁵ Puxty et al. (1987) s 275

sina målsättningar. Regleringen av redovisningen kan på samma sätt sägas befinna sig på en skala mellan två extrempunkter.⁵⁶

Vid studier av ekonomiska förändringar och kriser kan man tydligt urskilja tre mönster för hur regleringar utformas och som följer Puxtys et als modell ovan. Marknaden kan ha makten över regleringar under en viss tid. En eller flera skandaler kan få till följd att staten tar över och lagar stiftas. Eller så kan självreglerande föreningar av professionella upprättas för att föregripa statligt ingripande. En offentlig debatt kan uppstå som följd av skandalerna och förskjuta makten i någon av de tre riktningarna.⁵⁷

Som påpekats ovan så står de tre olika parterna i opposition mot varandra samtidigt som de är beroende av varandra. Förskjutningar mellan de tre faktorerna beror på att samhället ständigt förändras. Om staten har makten är redovisningen styrd ur ett borgenärsperspektiv, värdering av skulder och tillgångar är försiktiga och balansräkningen är viktigast. När marknaden har makten sätts kapitalmarknaden i centrum. Redovisningen blir inriktad på att ge investerare beslutsunderlag. Vid den tredje typen av regleringar sluter sig samhället, det vill säga olika professioner till exempel revisorer eller finansanalytiker samman, och söker ta makten över normbildningen.⁵⁸

2.7 Sammanfattning

Problemen med Transfer Pricing liksom med gränsöverskridande förlustutjämning är en fråga om hur reglering påverkar företagens resultat. Regleringen påverkar hur interna transaktioner redovisas och kommer att ge utslag på resultatet. Genom den ovanstående diskussionen och modellen har vi sett hur en reglering av redovisningen kommer till stånd. Oavsett bakomliggande teori så beror den slutgiltiga regleringen på flera olika faktorer. Avsnitt 2.1-2.3 visade att de bakomliggande ekonomiska teorierna alla var bristfälliga på olika sätt. Alla teorier oavsett inriktning skapar olika ”blinda fläckar ” i redovisningen, ingen teori kan sägas inkorporera alla faktorer som påverkar redovisningen eller alla intressenters olika informationsbehov. Det konventionella synsättet utgår ifrån att redovisning ligger närmare juridiken än nationalekonomin som disciplin. Redovisningsregleringen skulle då studeras utifrån hur den utarbetas ur praxis i varje enskild fråga. Utgångspunkten blir den modell som

⁵⁶ Puxty et al, (1987) s 283

⁵⁷ Jönsson. S (1991) s 543

⁵⁸ Wahlström.G (2000) s 89

Puxty et al har utarbetat vid studien av CCCTB-processens utveckling. I kapitel tre förklaras den metod som använts vid arbetet av denna uppsats.

3 Metod

I det här kapitlet redogörs för metoden i uppsatsen och de val som gjorts beträffande denna. Ämnet spänner både över juridik och företagsekonomi och därav valet att lägga in ett speciellt kapitel om det juridiska perspektivet. Eftersom det är två ämnen som skrivs med olika metoder beskrivs kortfattat den juridiska metoden som också använts i denna studie.

3.1 Metoddiskussion

I arbetet med den här uppsatsen har arbetet skett enligt ett teoretiskt förhållningssätt kallat grundad teori (Grounded Theory) som är en kvalitativ forskningsansats. Grundad Teori grundades av Glaser & Strauss. Enligt teorin skapar forskarens erfarenhet attityden till datainsamling och analys. Forskaren bekräftar, kontrollerar och utvecklar sina idéer men begränsar sig inte till förutbestämda hypoteser. Grundad teori skiljer sig från andra kvalitativa förhållningssätt genom att den teoretiska analysen utförs kontinuerligt under datainsamlingen. "Groundedness" kommer sig från en önskan från forskarens sida att analysera det fenomen de faktiskt ser. I de fall ansatsen visar på återkommande problem kan detta leda till att studien tar en annan riktning än det var tänkt från början.⁵⁹

Författarnas intresse i den här uppsatsen är vilka incitament företag har för att använda CCCTB som skattebas. Perspektivet har hela tiden varit det företagsekonomiska. Intresset för CCCTB uppkom under skatterättsliga studier då en koppling kunde ses mellan det skatterättsliga och det företagsekonomiska området. Det första sambandet som urskildes var att det redovisningsmässiga resultatet påverkade skattemässiga resultatet och tvärtom. Den förkunskap som fanns vid studiens början var att CCCTB utgick ifrån IFRS. Det ledde till valet av ämne för denna uppsats. Att utifrån den egna erfarenheten skapa teoretiska modeller som sedan omformuleras och ändras allteftersom studien fortgår är förhållningssättet i den grundande teorin⁶⁰.

⁵⁹ Glaser, Barney G (1994) *More Grounded Theory methodology A reader*, Sociology process, 1:a uppl, s 68

⁶⁰ Guvå, Gunilla, Hylander, Ingrid (2003) *Grundad Teori – ett teorigenererande forskningsperspektiv*, Liber AB, 1:a uppl, s 5

Tidigare studier av CCCTB har haft ett juridiskt perspektiv. För att formulera en forskningsfråga med ett företagsekonomiskt perspektiv kontaktades Krister Andersson på Svenskt Näringsliv. Detta stämmer överens med den grundade teorin där ett sätt att formulera en forskningsfråga är att vända sig till en person med stor kunskap om det valda området⁶¹. Av honom fick författarna rådet att främst fokusera på problemen med Transfer Pricing och gränsöverskridande förlustavdrag. Betydelsen av dessa två områden bekräftades av den undersökning gjord av Business Europe vilken refereras till i inledningskapitlet. Från början var tanken att göra en mer kvantitativt inriktad studie med företagsekonomiska beräkningar av kostnader för dessa skatterättsliga områden. Dock var det ett återkommande problem att få fram kostnadsunderlag som skulle kunna ge reliabilitet till studien.

3.2 De företagsekonomiska incitamenten

Därefter söktes en ny inriktning på arbetet och författarna började med att samla in och bearbeta data för att få förståelse för den nuvarande situationen för gränsöverskridande förlustutjämnningar. I detta första steg följdes den klassiska juridiska metoden som beskrivs nedan. Utifrån denna datainsamling söktes definition av en ny forskningsfråga. Efter analys av den insamlade datan återgick författarna till den förkunskap och den utgångspunkt som fanns vid valet av forskningsämne och kom fram till att CCCTB berörs av rättsläget på detta område. Regler i form av lagar och förordningar på nationell eller EU-rättslig nivå som tolkas av de nationella domstolarna och av EGD. Dessa tolkningar får stor betydelse för företagens ekonomiska möjligheter. Slutsatsen var att de företagsekonomiska incitamenten för att använda CCCTB som skattebas är beroende av den tekniska utformningen och tolkningen av dessa regler. Följaktligen förelåg en regleringsproblematik. Detta sätt att under arbetets gång finna nya inriktningar stämmer också överens med den grundade teorins arbetssätt⁶². Enligt den grundande teorin kan det också uppstå situationer där två fenomen uppenbarar sig men som av forskaren bedöms vara lika betydelsefulla eller av lika stort intresse⁶³. Ett sätt att hantera en sådan situation enligt den grundade teorin är att välja ett fenomen som huvudfråga för att sedan underordna det andra problemet⁶⁴.

Detta medförde en uppdelning av arbetet i ett huvudproblem som rörde författarnas intresse för de företagsekonomiska incitamenten att använda CCCTB, och ett underordnat problem

⁶¹ Corbin, Julie, Strauss, Anselm (1990) *Basics of Qualitative research*, Sage publications inc, s 34

⁶² Ibid. s 34

⁶³ Ibid. s 121

⁶⁴ Ibid. s 121-122

som rörde regleringsproblematiken. Forskningsfrågan skulle då komma att besvaras genom att studera de praktiska aspekterna och de förestående lösningarna genom ett eventuellt införande av CCCTB. Syftet att studera hur CCCTB-processen växt fram ur ett regleringsteoretiskt perspektiv skulle uppfyllas.

Frågeställningen skulle besvaras genom en deskriptiv undersökning. En deskriptiv undersökning är inriktad på att beskriva en del av verkligheten⁶⁵, i det här fallet företagens problem med gränsöverskridande transaktioner och förlustutjämnningar. Undersökningen kan syfta till att förklara och skapa förståelse.

Grundad teori är som nämnts tidigare en kvalitativ metod. Kvalitativt tillvägagångssätt är ett öppet och lyhört sätt att förhålla sig till sitt arbete. Det som eftersträvas i metoden är att beskriva företeelsen så grundligt som möjligt.⁶⁶ En bidragande orsak till valet av ansats var att studierna av sekundärdata visade en undersökning gjord bland företag i alla medlemsstater där ett stort antal respondenter hade höga positioner i sina respektive företag och goda kunskaper i skatterätt. Endast 50 procent hade kännedom om CCCTB. Detta gjorde att valet föll på att göra en deskriptiv undersökning. Författarna ansåg också att det fanns ett behov av att förhålla sig öppna och lyhörda i forskningsprocessen och då ansågs den kvalitativa ansatsen mest lämpad.

3.3 CCCTB-processen

Författarna har studerat hur CCCTB-processen har utvecklats under åren. Det fanns inte någon given teori till att börja med. Författarna började att studera processen med en induktiv metod. Med en induktiv metod arbetar forskaren förutsättningslöst, slutsatser härleds utifrån erfarenheter och inte ifrån en given teori. Syftet kan vara att man vill ta reda på varför en viss teori inte fungerar eller enbart samla kunskap inom ett visst område.⁶⁷ Under processens gång sorterades data, beskrivning och analys av hur processen växte fram utifrån det första mötet som CCCTB WG hade haft och de diskussioner som fördes angående principer som skattebasen skulle bygga på. Under studien av denna upptäcktes befintliga regleringsteorier som författarna fann användbara och som applicerades både på primärdata

⁶⁵ Artsberg. K (2003), s 17

⁶⁶ Kjaer Jensen. Mogens (1995) *Kvalitativa metoder för samhällsforskare*, Köpenhamn, 2: uppl, s 6

⁶⁷ Bell. Emma, Bryman, Alan (2005). *Företagsekonomiska forskningsmetoder*, Ljubljana, Liber AB s 21

och också sekundärdata. Deduktiv ansats brukar förklaras på så sätt att forskaren prövar en teori eller hypotes mot verkligheten.⁶⁸ Därför kom studien av CCCTB-processen att växla mellan ett induktivt och deduktivt förhållningssätt. En av den grundande teorins utgångspunkter är också skiftandet mellan det deduktiva och induktiva tankesättet. Det är ett konstant samspel mellan dessa.⁶⁹

Ytterligare aspekter på vald metod är att eftersom ämnet också spänner över reglering av skattelagstiftningen så krävde det ett interdisciplinärt arbetssätt. Som författarna upptäckte i genomgången av forskning om redovisning ur ett beskattningsperspektiv så är det ett område som inte har forskats så mycket om. Beskattning kan ses som en ekonomisk transferering, en lagstiftningsprocess eller en administrativ process⁷⁰. Företag påverkas av alla tre aspekterna. För att kunna se hela vidden av vad en implementering av CCCTB skulle betyda för företagen måste arbetet ske med dessa tre områden i åtanke. Det betyder att författarna inte har kunnat skriva den här uppsatsen enligt ett typiskt företagsekonomiskt arbetssätt, då författarna var tvungna lägga in en del bearbetad med den juridiska metoden. Författarna har arbetat med att förena de två perspektiven i analysen.

Bild 3 nedan är tänkt att visa hur den här uppsatsen är uppbyggd och hur de olika delarna är sammanlänkade.

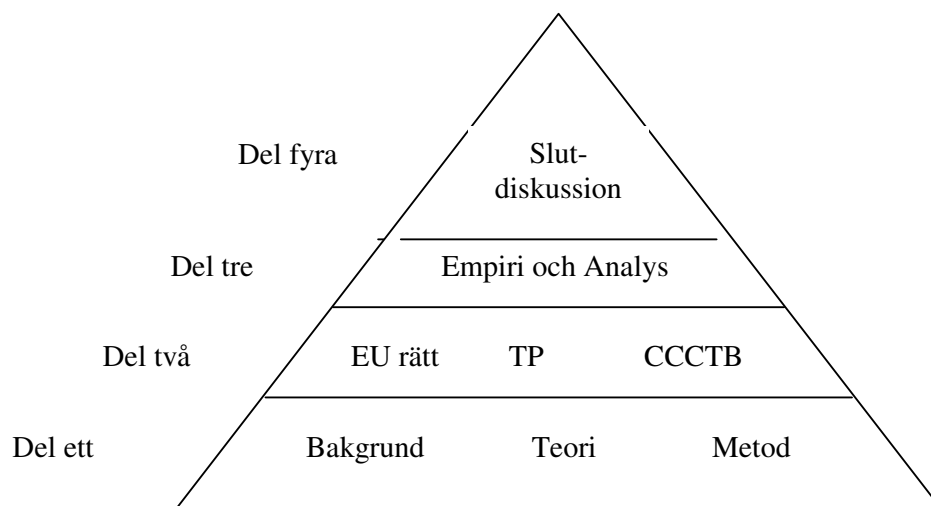


Bild 3, schematisk bild av uppsatsens delar

⁶⁸ Carlsson. Bertil (1991) *Kvalitativa forskningsmetoder*, Almqvist&Wiksell förlag AB, s 26

⁶⁹ Corbin. J, Strauss. A (1990) s 111

⁷⁰ Lamb. M, Lymer. A (1999) s 754

I del ett har författarna lagt grunden för det här arbetet, förklarat bakgrunden, gått igenom de teorier som berör frågeställningen och beskrivit den metod som använts. Del två består av tre delar som utgör de praktiska grunderna för uppsatsen. Författarna har kortfattat gått igenom EG-rätten för att förklara problematiken med gränsöverskridande förlustavdrag. Transfer Pricing är del nummer två där beskrivning av vilka åtaganden detta innebär för företagen och det arbete som görs inom EU för att underlätta för företagen. Den tredje delen är beskrivningen av CCCTB som gjorts utifrån de rapporter, working papers (WP), som arbetsgruppen för CCCTB har publicerat. Författarna har valt ut de rapporter som varit relevanta. Del tre innehåller empiri, det vill säga intervjuer. I del fyra förs slutdiskussionen.

3.4 Arbetssätt

De viktigaste stegen i en kvantitativ undersökning gjord enligt grundad teori är; börja utifrån generella frågeställningar, välja undersökningspersoner, samlar in och tolkar data. Detta görs samtidigt med ett begreppsligt och teoretiskt arbete vilket kan leda till en specificering av de frågeställningar man startade med och eventuellt ett behov av ytterligare insamling och bearbetning av data, och till slut en rapport med resultat och slutsatser.⁷¹

Data som samlas för en undersökning kan delas in i primär- och sekundär data.⁷² Primärdata är den data som samlas in av forskaren själv och sekundärdata är befintlig data som inte sammanställts specifikt för den egna studien. De data författarna har arbetat med är dels sekundärdata i form av kommissionens arbetsprocess gällande CCCTB, EU-direktiv, genomgång av principer för IFRS som ligger till grund för CCCTB, rättsfall från EGD som ansetts vara relevanta och artiklar i olika tidskrifter som hanterar internationell skatterätt, redovisning och reglering och EU-politik. De primärdata som författarna sammanställt själva är intervjuer med sakkunniga och andra som har intresse av och kunskap om CCCTB. Författarna har valt intervjupersoner utifrån den modell av grupperingar som påverkar regleringen av Puxty et al som presenterades i kapitel två.

Samtidigt med insamlandet har författarna arbetat med en beskrivning av materialet och det har sökts efter nya data i form av fler intervjuer och samlat in mer sekundärdata tills författarna upplevde att det hade nåtts en mättnadsnivå och att det gick att tolka materialet på

⁷¹ Corbin, J, Strauss, A (1990) s 143 & s 149

⁷² Lundahl, Ulf, Skärvad, Per-Hugo (1999) Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer, Studentlitteratur, 3:e uppl, s 52

ett relativt säkert sätt. Detta är i enlighet med det valda kvalitativa angreppssättet utifrån grundad teori.⁷³ När författarna upplevde att det kunde göras en rättvis tolkning av material så återgick författarna till Puxty et als modell och analyserade slutsatserna utifrån den. I det slutgiltiga arbetet har det också varit viktigt att diskutera hur den reglering som görs kommer att påverka företagens arbete.

Vid intervjuerna har författarna använt så kallade semistrukturerade intervjuer där forskaren/intervjuaren har en intervjuguide över de teman som är tänkta att diskuteras. Tonvikten ska dock ligga på det som intervjupersonen anser viktigt och avsteg från den föreskrivna frågelistan uppmuntras.⁷⁴ Det här sättet att intervjua har använts för att kunna fånga upp olika perspektiv och åsikter. Eftersom syftet främst kan sägas ha varit kunskapsinsamlade som förhoppningsvis ska leda till en bättre förståelse ville författarna vara så öppna och flexibla som möjligt.

3.5 Analys av frågor och respondenter

I och med att studien täcker två utvalda fokusområden samt själva CCCTB-processen så var det nödvändigt att utforma frågorna utifrån de tre olika perspektiven. Frågor angående Transfer Pricing utformades utifrån undersökningen från Business Europe som författarna fick ta del av. Undersökningen poängterade kostnaderna för dokumentationskrav och risker för dubbelbeskattning som stora problem för företagen. Även Krister Andersson hade påpekat dessa frågeställningar som huvudsakliga problem. Det ställdes även frågor angående kostnader för en rättslig process, detta som en del av det ursprungliga syftet att ta fram beräkningsunderlag för kostnader gällande de två undersökningsområden. Det var då vi insåg att det inte fanns några sådana tillförlitliga siffror. Primärdatan visade också att det förmodligen skulle bli mycket svårt att ta fram tillförlitliga beräkningsunderlag då dessa till stor del skulle röra sig om företagens subjektiva bedömningar. Även i sekundärdatan bekräftades detta faktum. I undersökningen från Business Europe finns inte hänvisningar till, eller underlag för tillförlitliga beräkningar. Författarna kunde helt enkelt inte hitta siffror som kunde ge reliabilitet åt undersökningen.

Författarnas frågor inom området gränsöverskridande förlustutjämnning grundade sig på instuderad sekundärdata från EG-rätten, främst rättsfall från EGD och annan debatt i

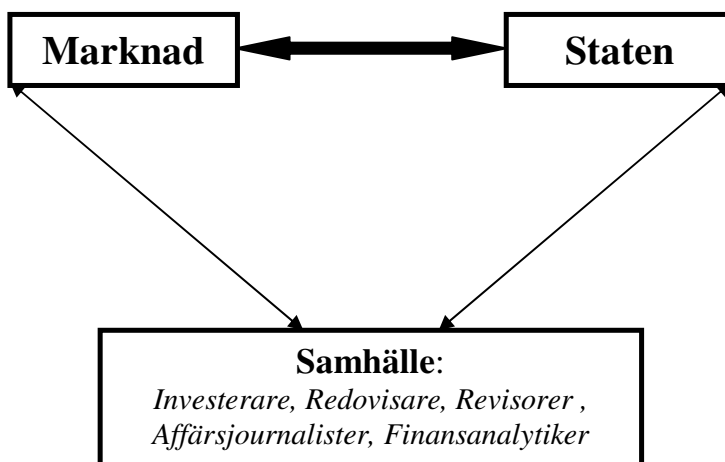
⁷³ Guvå. G, Hylander. I (2003) s 36-37

⁷⁴ Lundahl. U, Skärvad. P-H (1999) s 63

fackpress. Detta kan betraktas utifrån grundad teori som icke-teknisk litteratur⁷⁵. Författarna hade färre frågor om just gränsöverskridande förlustutjämning och behandlar istället det området med den juridiska metoden. Rättsfall och doktrin har studerats på området istället för att göra empiriska undersökningar. Inom juridisk metod är det mindre relevant med empiri, metoden grundar sig främst i praxis från domstolarna. Människors åsikter är inte en rättskälla. Författarna fick också bekräftat från flera håll att företagen undviker rättsprocesser så långt det bara är möjligt så respondenternas erfarenhet av dylika var väldigt liten eller ingen alls. Författarna gjorde en expertintervju beträffande gränsöverskridande förlustutjämnings för att få en chans att få en bättre överblick över den juridiska situationen. Författarna har läst en del skatterätt men området är stort och komplicerat. De frågor som diskuterades vid de tillfällena kom utifrån studierna av domar i EGD och debatten av dessa domar då författarna själva inte är jurister och kände ett behov av att balansera den företagsekonomiska kunskapen.

I bild 4 reproduceras en modifierad bild av Puxty et als triangel som användes i bild 2 för att förklara en allmän teori för regleringen. I bilden ses hur olika aktörer samarbetar eller motverkar varandra för att påverka utformningen av regleringen. Författarna ville undersöka hur de tre grupperna av aktörer påverkar den tekniska utvecklingen av CCCTB. Utifrån den här bilden har respondenter sökts för intervjuer. Urvalet gjordes utifrån personer med specialiserad kunskap inom de valda områdena. Efter den första kontakten använde författarna sig av metoden som kallas för snöbollsurval vilket betyder att frågan ställts till de personer intervjuats om de känner ytterligare personer som det går att vända sig till. Sedan tillfrågades de rekommenderade personerna.⁷⁶

Bild 4



⁷⁵ Corbin. J, Strauss. A (1990) s 55

⁷⁶ Bryman. Alan (2006) *Samhällsvetenskapliga metoder*, Liber AB, s 301

I slutet av arbetet, innan författarna slutförde analysarbetet, gjordes ytterligare två intervjuer för att författarna fann att det behövdes ett bredare perspektiv på CCCTB, EU och företagande. Därför valdes respondenter utifrån dessa kriterier.

För att kunna få svar i den empiriska undersökning, intervjuerna, om det fanns företagsekonomiska incitament för företag att välja CCCTB som skattebas var utgångspunkten empirisk. Detta medförde att dessa frågor kom att behöva tolkas utifrån respondenternas subjektiva upplevelser om skattebasen. Detta gjorde att tolkningen av dessa svar kom att utgå ifrån fenomenologin som innebär empiriska studier av människors upplevelser eller tankar kring det fenomen som forskaren avser att studera, kunskapen är inte det väsentliga inom fenomenologin utan den subjektiva uppfattningen.⁷⁷

3.6 Juridisk metod

Juridiska texter kan delas in i utredande och argumenterande. I den argumenterande texten driver författaren en viss ståndpunkt, olika argument diskuteras och förklaras. Den utredande texten beskriver och refererar rättsliga sakförhållanden. Författaren drar slutsatser och kommenterar materialet utifrån sitt syfte. Det författarna ville skriva var en utredande text som beskriver det aktuella rättsläget för gränsöverskridande transaktioner inom EU. Detta har dock visat sig vara alltför omfattande. Istället har författarna valt att redovisa två fall som anses ha mest betydelse för frågeställningarna, för att visa på komplexiteten och dynamiken i situationen. De rättskällor som inkluderats är EU-fördraget, rättsfall från EGD. Praxis från EGD har stor betydelse eftersom det inte finns några klara heltäckande bestämmelser om gränsöverskridande transaktioner inom EU. Författarna använder en så kallad tematisk disposition som innebär att texten delas in i olika teman som också kan delas in i ytterligare underteman. Varje del behandlar olika aspekter av de problem författaren har valt att behandla. Förhoppningen med det arbetssättet är att det skall tydliggöra sambandet mellan rättsfallen från EGD och utvecklingen av lagstiftningen. I en beskrivning av den juridiska metoden behövs inte heller några källhänvisningar vid metodbeskrivningen.

⁷⁷ Wallen. Gunnar (1996) *Vetenskapsteori och forskningsmetodik*, Studentlitteratur, 2:a uppl, s 35

3.7 Metodkritik

Denna uppsats har fått en väldig bredd. En strikt kvantitativ metod där författarna sökt svaren på specifika frågor hade passat ämnesområdet bättre. Samtidigt fick författarna tidigt tillgång till kvantitativa undersökningar som den från Business Europé. Författarna ansåg därför ha den kvantitativa information som behövdes för att gå vidare med en kvalitativ analys. Författarna har även tagit del av andra kvantitativa undersökningar gjorda av KPMG och på uppdrag av Kommissionen.

Det här arbetet hade kanske varit bättre och lättare för en läsare att ta till sig om författarna hade valt bort ett av våra två problemområden. Vid planeringen av arbetet gjordes en första analys av dessa två problemområden. Slutsatsen blev att de båda områdena hängde samman och borde behandlas tillsammans. I och med att TP och förlustutjämning utpekades som de största problem ansåg författarna att incitamenten för företag att använda CCCTB skulle ses i ljuset av dessa två områden. Att endast behandla det ena hade inte tillräcklig reliabilitet för att svara på forskningsfrågan, huruvida det finns incitament för företag att välja CCCTB som skattebas istället för de nationella skattebaserna.

Författarna är inte tränade i att utföra intervjuer vilket skulle utgöra ytterligare skäl till att använda en kvantitativ metod där författarna istället hade arbetat med en enkät och eventuellt några uppföljningsintervjuer. Författarna har varit medvetna om denna brist i den egna kunskapen från början av arbete och försökt att kompensera denna genom att spela in de intervjuer som gjorts per telefon och personligen och sedan transkribera mycket noggrant innan analysen. Författarna har också haft möjlighet att återkomma till respondenterna för att kontrollera vad som sagts och söka klagöranden när det behövts. Denna kunskapsbrist är också en anledning till att författarna har valt att använda så mycket sekundärdata. De sekundärdata det refererar till har författarna använt sig av både i utformningen av intervjuerna och också val av respondenter samt i analysen.

Det har visat sig att CCCTB inte är så välkänt. När författarna sökte personer att intervjua upptäcktes att även människor som har arbetat i Europa i många år inom internationella koncerner inte kände till projektet vilket också visade sig i undersökningen gjord av KPMG. Av 403 personer kände endast hälften till projektet. Respondenterna i undersökningen var

också skattekunniga och verksamma inom stora företag. Detta gjorde att valet föll på den kvalitativa forskningsansatsen.

Att CCCTB är okänt har gjort att de personer som har intervjuats om CCCTB har varit positivt inställda till EU och integrationen i allmänhet vilket naturligtvis inneburit en slagsida mot positiva åsikter. Författarna har försökt att balansera detta genom att söka efter negativa eller skeptiska åsikter i den offentliga debatten i tidskrifter. För att tolka informationen som samlats, förutsätts det att tolkningen speglar forskarens värderingar och erfarenheter. Det finns därmed ett utrymme för subjektivitet i processen.⁷⁸ Rapporterna från kommissionen och från arbetsgruppen som är tillsatt av kommissionen är politiska dokument och behandlades försiktigt och med en viss skepsis. Författarna valde att arbeta med dessa källor ändå eftersom de ger en god inblick i EU-kommissionens visioner och målsättningar. Corbin och Strauss menar att en viss skepticism bör bibehållas under forskningsprocessen, den information som datan ger bör behandlas som provisorisk⁷⁹. Författarna har därmed haft anledning att förhålla sig kritiskt till källorna under insamlingsperioden.

Det kan ifrågasättas om det är möjligt att bedöma en reglering som inte är implementerad eller ens färdigutvecklad. Diskussion och analys av processen och teorin för regleringsutformning anser författarna givit en möjlighet att studera en pågående process som inte är slutförd. Författarna anser att det genom det valda arbetssättet ändå går att dra vissa slutsatser och har dessutom gjort en ansträngning för att kommunicera hur arbetet skett och de val som gjorts genom hela uppsatsskrivandet för att tydliggöra för läsaren hur analys och slutsatser är uppbyggda.

3.8 Sammanfattning

Författarna fann i början av detta arbete att kunskapen om CCCTB bland företag inte var så stor. Vidare så är CCCTB ännu inte implementerat eller ens färdigutvecklat. Därför har författarna valt att arbeta enligt ett kvalitativt tillvägagångssätt för att kunna driva arbetet på ett flexibelt och lyhört sätt. Det har samlats sekundärdata och utifrån denna utarbetat personliga intervjuguider då respondenterna haft olika bakgrunder och professioner. Intervjuerna har gjorts enligt ett semistrukturerat arbetssätt där det funnits ett frågeformulär

⁷⁸ Patel. Runa, Tebelius. Ulla (1987) *Grundbok i forskningsmetodik*, Studentlitteratur AB, s 45

⁷⁹ Corbin. J, Strauss. A (1990) s 45

att arbeta utifrån och där respondentens svar har styrts samtalet. Samtidigt med detta arbete har det studerats teorier för regleringen av företagens redovisning och dess påverkan på beskattningen. Till slut har detta sammanställts i en slutdiskussion

Dessa två områden berör hur värdeöverföringar regleras inom en koncern vid gränsöverskridande transaktioner och de skattekonsekvenser dessa får. Som författarna ser det är avdragsrätt och öppna koncernbidrag ett komplement till varandra för att utjämna resultatet inom en koncern. Valet blev att fokusera på de två ovannämnda områdena. Författarna ville studera vilka konsekvenser CCCTB kan innebära för företagen och även hur regleringen av CCCTB utformas.

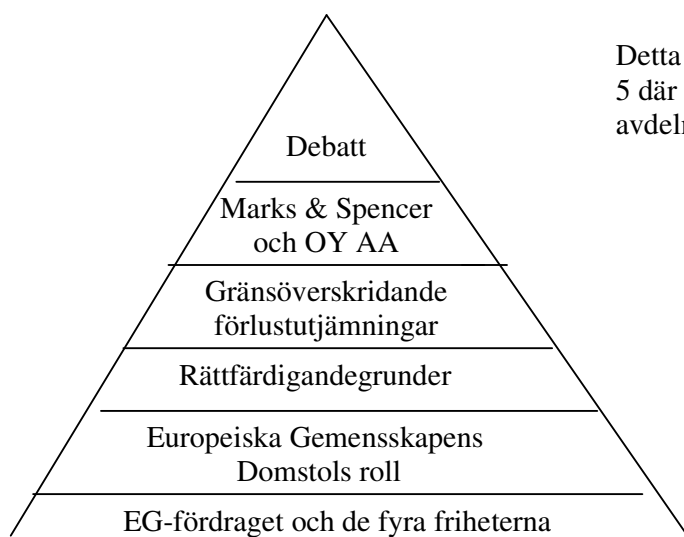
DEL II

Offentlig debatt

I del två beskrivs grunderna för de två problemområdena samt CCCTB-processen. Här inkluderas också den offentliga debatt som finns om dessa frågor. I kapitel fyra redogörs det för EG-rättsliga perspektivet och en sammanfattning finns av de domslut från EGD som har betydelse för detta arbete och kommentarer till dessa. I femte kapitlet förklaras bestämmelserna kring Transfer Pricing och de försök som gjorts inom EU för att underlätta för företag och stater att lösa problemen. I det sjätte kapitlet beskrivs grunderna för CCCTB.

4 EG-rätt

I kapitlet redogörs för den rättsliga bakgrunden för den här uppsatsen. Det första avsnittet beskriver kortfattat EG-rätten, hur den är uppbyggd och hur rättsfall i EGD påverkar företagens situation. Sedan redogörs kortfattat för komplexiteten i fråga om gränsöverskridande förlustutjämnningar genom att redogöra för två fall från Europeiska Gemenskapens Domstol och tolkningen av dessa utifrån den offentliga debatten.



Detta kapitel är uppbyggt enligt bild nr 5 där varje del bygger på underliggande avdelning

Det slogs tidig fast att medlemskapet i EU medför långtgående rättsliga konsekvenser för medlemsstaterna. Ett undertecknande av fördraget medför ett avsteg från den nationella suveräniteten till förmån för EG-rättslig reglering och en ny rättsordning skapas; EG-rätten. Denna är bindande för medlemsstaterna och skall vara integrerad i de nationella rättsakterna. EG-rätten är ett överordnat rättssystem vilket innebär att den har företräde vid konflikter med nationell rätt. Detta gäller även om en reglering tillkommit senare än de nationella lagarna.⁸⁰

EG-rätten kan delas upp i två delar, primärrätt och sekundärrätt. Primärrätten är EG-fördraget.⁸¹ Karaktäristiskt för fördraget är att det är ett ramfördrag. Primärrätten kan sägas motsvara ett lands konstitution eller grundlag och är överordnad sekundärrätten.⁸²

⁸⁰ Ståhl, Kristina, Person-Österman, Roger (2006) *EG-skatterätt*, Iustus förlag, s 24

⁸¹ Ibid. s 20

⁸² Ibid. s 23

Sekundärrätt består av beslut av institutionerna. Dessa beslut har form av olika rättsakter såsom förordningar, direktiv och rekommendationer. Detta innebär att sekundärrätten har olika rättsliga konsekvenser för medlemsstaterna.⁸³ En förordning skall enligt fördraget ha en allmän giltighet, vara bindande till alla delar och direkt tillämplig i alla medlemsstater.⁸⁴

Direktiven är till skillnad från förordningarna endast bindande till det resultat som ska uppnås. Ett direktiv kan vara riktat till en eller flera medlemsstater, men inte till enskilda medborgare. Innehållet i ett direktiv anger målsättningar eller resultat som medlemsstaterna är skyldiga att uppnå inom en viss tidsangivelse. Direktivet är en del av EG-rätten medan de nationella reglerna som ska uppfylla resultatet finns i medlemsstaternas lagstiftningar.⁸⁵ Rekommendationerna är inte bindande till skillnad från de två ovanstående. En rekommendation har ingen rättslig konsekvens.⁸⁶

4.1 Fundamentala friheterna

EG-fördraget garanterar den europeiska marknadens näringsliv den direkta tillämpningen av de fyra friheterna och principen av icke-diskriminering.⁸⁷ Dessa friheter är grundläggande för en fungerande inre marknad. EG-fördraget konstaterar att fri rörelse av varor, personer, tjänster och kapital är fundamenten för gemenskapen.⁸⁸ Detta betyder att en medlemsstat inte får avskräcka ett inhemskt företag från en etablering utanför landets gränser likaväl som utländska etableringar på den inhemska marknaden inte ska mötas av inträdesbarriärer.⁸⁹ De fundamentala friheterna kan därmed tolkas som en specificering av icke-diskrimineringsprincipen i artikel 12.⁹⁰ När det kommer till de fundamentala friheterna är de inte direkt applicerbara inom skatteområdet eftersom de inte innefattar diskriminerande skatteåtgärder.⁹¹ Sannolikt är det så att fördragsartiklarna inte var tänkta att få genomslagskraft på skatteområdet. EGD har varit av en annan uppfattning. År 1986 slog domstolen fast att skattebestämmelser som hindrar den fria etableringsrätten kan angripas med

⁸³ Ståhl. K, Person- Österman. R (2006) s 22

⁸⁴ Ibid. s 26

⁸⁵ Ibid. s 26

⁸⁶ Ibid. s 28

⁸⁷ DS 2007:48 *Lissabonfördraget* s 120 Ståhl. K, Person- Österman. R (2006) s 65

⁸⁸ Bizioli. Gianluigi (2008) "Balancing the fundamental freedoms and tax sovereignty: Some thoughts on recent ECJ Case Law on Direct Taxation", *European Taxation*, vol 3, No 6, s 134

⁸⁹ Van Thiel. Seervas (2008) "Justifications in community law for Income Tax Restrictions on Free Movement: Acte Clair Rules that can be readily applied by national courts – Part I", *European taxation*, vol 48, No 6, s 279-290

⁹⁰ Bizioli. G (2008) s 134

⁹¹ Van Thiel. S (2008) s 279

fördraget.⁹² Detta är av betydelse för staternas skattelagstiftningar eftersom fördragsbestämmelserna har direkt effekt, vilket betyder att dessa kan åberopas i medlemsstaternas nationella domstolar.⁹³

4.2 EG-domstolens uppgift

EGD har till uppgift att försäkra att fördragsbestämmelserna faktiskt tillämpas i medlemsstaternas nationella domstolar och av myndigheter, samt att de tolkas enhetligt.⁹⁴ Detta är dock inte EGD:s enda uppgift. Den verkar även för rättspolitiska mål, vilket är en skillnad gentemot andra domstolar. De rättspolitiska målen kan sammanfattas till att vara; i) stärka gemenskapen och dess federala drag ii) öka EG- rättens tillämpningsområde och dess effektivitet iii) samt att förstärka gemenskapsinstitutionernas ställning.⁹⁵

I de fall en medlemsstat inte uppfyller EG-fördragets förpliktelser kan en fördragsbrottstalan väckas hos EGD. Det är dock endast medlemsstaterna och kommissionen som har rätt att framställa en talan om fördragsbrott. Fördraget är till för att skydda gränsöverskridande förhållanden. Det går inte att åberopa de fundamentala friheterna på interna förhållanden i en medlemsstat.⁹⁶ I skattehänseende kan ett hinder för den fria rörligheten föreligga om skattereglerna negativt särbehandlar gränsöverskridande förhållanden. Dessa villkor ska jämföras med samma sorts förfaranden på inhemska förhållanden i staten. Det är också de enda kraven från EG-rättens sida gällande den direkta beskattningen. Medlemsstaterna har suveränitet gällande skattelagstiftningen så länge inte utländska personer, varor och transaktioner får en sämre skattemässig behandling.⁹⁷

EGD använder sig av en rad olika tolkningsmetoder. Detta gör att det i vissa fall kan vara svårt för de nationella domstolarna att tolka EG-rätten. De rättspolitiska målen sägs ha betydelse för tolkningsarbetet och har bidragit till den så kallade dynamiska tolkningsmetoden. Denna innebär att det finns möjlighet för EGD att fylla ut luckor i den skrivna rätten och lägga till rättsregler för att förbättra det normativa systemet. En annan aspekt som kan ge komplexitet för tolkningen av EG-rätten för nationella domstolar är att den

⁹² Mål 207/83 Avoir Fiscal

⁹³ Ståhl. K, Person- Österman R.(2006) s 65-66

⁹⁴ Ibid. s 27

⁹⁵ Ibid .s 41

⁹⁶ Ibid .s 66-67

⁹⁷ Ibid .s 66

möjlighet till ändring av praxis som EGD kan göra. Förvisso sker detta generellt lite dolt genom att EGD förklarar att domstolen förtydligar praxis.⁹⁸

Vid osäkerhet om hur EG-rätten ska tolkas kan nationella domstolar hänskjuta frågor till EGD för tolkning av fördragsbestämmelserna. EGD avger endast hur en viss EG-rättslig bestämmelse ska tolkas och dömer inte i det aktuella målet. Det är ett avgörande som ligger hos den nationella domstolen.⁹⁹

4.3 Rättfärdigandegrunder och hindranden av fri rörlighet

När det kommer till fri rörlighet av tjänster, personer och kapital finns det i bestämmelserna vissa möjligheter för medlemsstaterna att hindra fri rörlighet. Hindrandet av personer och tjänster kan accepteras om regeln i den nationella lagen grundas till hänsyn till allmän ordning, säkerhet och hälsa.¹⁰⁰

Trots att finns möjligheter till hindrande åtgärder i fördraget har det till funnits en begränsad möjlighet för medlemsstaterna att åberopa artiklarna i fördraget för att utöva hindrande åtgärder. Istället har EGD utvecklat rättspraxis som möjliggör skattehinder för de enskilda medlemsstaterna.¹⁰¹ Nedan följer rättfärdigandegrunder som accepterats gällande hinder för de fundamentala friheterna.

4.3.1 Proportionalitetsprincipen och ”rule of reason”

EGD har i sin praxis godtagit en negativ särbehandling på grunder som inte finns angivna i fördraget.¹⁰² Proportionalitetsprincipen sägs ha beskrivits för första gången i EG-domstolen 1955.¹⁰³ I EG-rättens tidiga historia applicerades den främst vid gemenskapslagstiftningen. Principen spelar numera en viktig roll inte bara vid lagstiftningen utan också i balansen mellan det privata och fiskala intresset inom gemenskapsrätten. Principen sägs vara det viktigaste verktyget vid applicerandet av ”rule of reason”.¹⁰⁴ För att en regel ska godtas ska regeln vara tillämplig i) på ett icke-diskriminerande sätt, ii) framstå som motiverad med

⁹⁸ Ståhl. K, Person- Österman. R (2006) s 42

⁹⁹ Ibid. s 29-32 & 34

¹⁰⁰ Ibid. s 46-49

¹⁰¹ Ibid. s 143

¹⁰² Ibid. s 144

¹⁰³ Zalasinski. Adam (2007) Proportionality of Anti-Avoidance and Anti-Abuse Measures in the ECJ's Direct Tax Case Law, Intertax Vo35, s 312. Ståhl. K, Österman- Persson. R (2006) s 144

¹⁰⁴ Zalasinski. A (2007) s 312

hänsyn till ett trängande allmänintresse, iii) måste vara lämplig för att uppnå den eftersträvade målsättningen, iv) ska inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå syftet.¹⁰⁵ Detta får till följd att en öppet diskriminerande skatteregel inte borde kunna godtas med proportionalitetsprincipen samt "rule of reason". Däremot om det nationella intresset väger tyngre än de fundamentala friheterna kan regeln godtas av EGD.¹⁰⁶

4.3.2 Territorialprincipen

Den skattemässiga territorialitetsprincipen är ett rättfärdigande som kan åberopas av en medlemsstat. Denna kan exemplifieras med att det i rättspraxis förekommit att avdrag för kostnader nekats, med stöd av denna princip. Rättfärdigande grunden godtogs vid vägran av avdrag för kostnader och förluster som uppkommit i en verksamhet då inkomsterna inte var föremål för beskattning i den medlemsstat som nekade avdraget.¹⁰⁷

4.3.3 Nationella åtgärder mot skatteundandraganden

Åtgärder för att motverka skatteundandraganden och skatteflykt är ett legitimt mål i internationell skattelagstiftning. Detta ger staterna frihet att lagstifta för att förhindra sådana förfaranden. Att motverka sådana aktiviteter ligger inte endast i de enskilda medlemsstaternas intresse utan även i gemenskapsperspektiv då skatteflykt stör den inre marknaden samt orsakar negativa effekter på skatteintäkter och på rättvisaspekter från skattebetalarnas sida.¹⁰⁸ Åtgärder mot skatteundandraganden måste principiellt vara i överensstämmelse med de fundamentala friheterna och icke-diskriminering.¹⁰⁹

4.4 Gränsöverskridande förlustutjämnings

I kapitlet ges en introduktion till EG-rätten för att ge läsaren en överblick av rättsordningen och EGD:s roll i denna. I och med att EG-rätten har genomslagskraft på de nationella rättsordningarna får detta också påverkan på företagen i Europa. Företagande och företagsekonomi är, som författarna ser det, sammanflätade med EG-rätten. Gränsöverskridande förlustutjämnings, eller inskränkningar i möjlighet till förlustutjämnings, får resultateffekter. Kristina Ståhl påpekar i artikeln *EG-domstolen domar* att det är oklart i vilken utsträckning EG-rätten kräver att medlemsstaternas nationella regler gällande

¹⁰⁵ Zalasinski, A (2007) s 312. Ståhl, K, Österman- Persson, R (2006) s 144

¹⁰⁶ Ståhl, K, Österman- Persson, R (2006) s 145

¹⁰⁷ Mål 250/95 Futura

¹⁰⁸ Van Thiel, S (2008) s 282 ff

¹⁰⁹ Ibid. s 287

förlustutjämning inom koncerner ska vara tillämpliga på koncernförhållanden över medlemsstaternas gränser.¹¹⁰

För att belysa detta kommer en redogörelse av de två målen Marks&Spencer¹¹¹ och Oy AA¹¹². Valet av mål grundar sig på att dessa visar komplexiteten gällande förlustutjämnings på ett tydligt sätt samt debatten i media som omgett dessa mål. Således är avsikten inte att ge en komplett bild av rättsläget.

4.4.1 Marks & Spencer C- 446/03

Frågan till EGD gällde tolkning av artiklarna 43 EG och 48 EG och huruvida de brittiska bestämmelserna var förenliga med ovanstående artiklar.¹¹³ Reglerna hindrade ett moderbolag (Marks & Spencer) med hemvist i Storbritannien, att minska sin skattepliktiga vinst genom avdrag för förluster som uppkommit i dotterbolag med hemvist i andra medlemsstater. Avdrag skulle ha medgivits i situationer då både dotter- och moderbolag hade samma skattemässiga hemvist.¹¹⁴ Dotterbolagen i Belgien och Tyskland hade likviderats medan det franska dotterbolaget hade avyttrats.¹¹⁵

EGD framhöll att neka avdrag för förluster som uppkommer i dotterbolag med annat hemvist än moderbolaget är en inskränkning av etableringsfriheten som avses i artiklarna 43 och 48. En sådan inskränkning i gemenskapsrätten är endast tillåten om syftet kan legitimeras, överensstämmer med fördraget och kan motiveras med hänsyn till det allmänna intresset. Tillämpningen av den nationella bestämmelsen ska säkerhetsställa syftet och ska inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta.¹¹⁶ Vid bedömningen av begränsningens legitimitet måste också konsekvenserna iakttas.¹¹⁷

Tre berättigande grunder för begränsandet av avdragsrätten åberopades. Den första var att vinster och förluster är i skattehänseende två sidor av samma mynt, vilka ska behandlas med symmetri inom ramen för samma skattesystem. Syftet var att säkerhetsställa en välavvägd

¹¹⁰ Ståhl, Kristina (2008) "EG-domstolens domar", Skattenytt nr 6

¹¹¹ Mål 446/03 Marks&Spencer

¹¹² Mål 231/05 OY AA

¹¹³ Mål 446/03 p 26

¹¹⁴ Ibid. p 26

¹¹⁵ Ibid. p 21- 24

¹¹⁶ Ibid. p 32-36

¹¹⁷ Ibid. p 41

fördelning mellan de berörda medlemsstaterna. För det andra fanns det en risk att beakta förlusterna två gånger. Den tredje berättigande-grunden var risken för skatteundandragande i de fall förlusterna inte beaktades i den stat där dotterbolaget är hemmahörande.¹¹⁸

EGD svarade mot dessa åberopanden att en minskning av skatteintäkter inte kan utgöra en tvingande hänsyn till allmänintresset och kan därför inte åberopas. I de fall ett bolag ges möjlighet att välja var förluster ska beaktas skulle fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna äventyras. Den andra berättigande-grunden avseende risk för beaktning av förlust två gånger måste medlemsstaterna tillåtas att förhindra. En sådan risk undanröjs genom en bestämmelse som inte medger avdrag för sådana förluster. Till sist, angående den tredje berättigande-grunden ansåg EGD att det fanns risk för skatteundandragande vid möjlighet till överföring av förluster och organisering av förluster till högskatteländer. Genom att inte tillåta koncernavdrag för förluster som uppkommit i dotterbolag med annan hemvist hindras sådana möjligheter till allokering av vinster och förluster.¹¹⁹

Domstolen ansåg att det fanns ett legitimt syfte med regleringen som var i överensstämmelse med fördraget och som kunde motiveras med en tvingande hänsyn till allmänintresset. För det andra var regleringen avsedd att säkerhetsställa det syfte som eftersträvades.¹²⁰ EGD ansåg dock att den inskränkande åtgärden gick utöver vad som var nödvändigt för att uppnå syftet då ett dotterbolag med hemvist i en annan medlemsstat har uttömt de möjligheter som erbjuds i sin hemvissstat att beakta förluster under det beskattningsår som yrkandet på avdrag gäller. Det fanns inte någon möjlighet för Marks & Spencer att utnyttja de förluster som uppkommit i de utländska dotterbolagen i framtiden.¹²¹

Sammanfattningsvis, att inte tillåta ett moderbolag i en medlemsstat göra avdrag för förluster i dotterbolag med hemvist i andra medlemsstater ansågs inte utgöra hinder på gemenskapsrätten nuvarande stadium trots att denna möjlighet erbjöds dotterbolag i samma medlemsstat som moderbolaget. Dock ansåg EGD att nekande av avdrag stred mot fördraget då dotterbolaget (i) uttömt möjligheterna att beakta förlusterna i dotterbolagets hemvissstat under det beskattningsår då avdraget yrkades samt (ii) i de fall då det inte fanns möjlighet att

¹¹⁸ Mål 446/03 s 43

¹¹⁹ Ibid. p 44- 50

¹²⁰ Ibid. p 51

¹²¹ Ibid. p 55

utnyttja förluster i framtida beskattningsår för vare sig dotterbolaget eller (iii) av utomstående vid överlåtelser.¹²²

4.4.2 OY AA C-231/05

Målet gällde tolkningen av artiklarna 43, 56 och 58 samt direktivet 90/435/EG. Frågorna som ställdes till EGD var huruvida dessa artiklar utgjorde hinder för den finländska koncernbidragslagstiftningen vars avdragsrätt villkoras av att givaren och mottagaren är inhemska bolag.¹²³

Bolaget AA Ltd med säte i Storbritannien ägde via två andra bolag indirekt 100 procent av aktierna i Oy AA. Verksamheten i AA Ltd gick med förlust år 2003 och enligt Oy AA förväntades verksamheten att även gå med förlust åren 2004 och 2005. Rörelsen i AA Ltd hade betydelse för OY AA. På grund av deras inbördes förhållande avsåg OY AA att lämna ett koncernbidrag för att säkerhetsställa den ekonomiska situationen i det förlustgivande bolaget. OY AA ansökte till den finska Centralskattenämnden om koncernbidrag skulle kunna anses som en avdragsgill kostnad för bolaget. Centralskattenämnden nekade avdrag för koncernbidraget. OY AA överklagade detta beslut till högsta domstolen med att samtliga krav som ställdes för ett avdragsgillt koncernbidrag var uppfyllda förutom nationalitetskravet.¹²⁴

Med stöd av de länders regeringar¹²⁵ som yttrade sig i målet åberopade den finländska regeringen sin rätt att beskatta en inkomst med hänvisning till territorialitetsprincipen. Den finländska regeringen menade att det finns internationell konsensus angående medlemsstaternas rätt att beskatta inkomster inom dess territorium samt fördelningen av beskattningsrätten. En värdeöverföring till bolag i andra medlemsstater utgjorde en risk för rubbning av den välavvägda fördelningen av beskattningsrätten i och med att bolag då kan välja var beskattning av inkomsten ska ske. Även risken för dubbla avdrag för förluster åberopades.¹²⁶

¹²² Mål 446/03 domskäl

¹²³ Mål 231/05 p 2, 16

¹²⁴ Ibid. p 11-15

¹²⁵ Nederländerna, Storbritannien, Sverige

¹²⁶ Mål 231/05 p 47, 48

Att ett dotterbolag behandlas olika beroende på var sätet för moderbolaget är beläget utgjorde enligt EGD en inskränkning av etableringsfriheten på grund av det blir mindre attraktivt för bolag med hemvist i andra medlemsstater att utöva friheten i fördraget. De finska koncernbidragsreglerna ansågs därmed utgöra en inskränkning av etableringsfriheten.¹²⁷

Därmed fick EGD ta ställning till huruvida inskränkningen kunde motiveras av tvingande hänsyn till allmänintresset. De rättfärdigande grunder som användes i fallet Marks & Spencer ansågs även vara gällande i detta mål och därmed prövade EGD rättfärdigandet av inskränkningen på samma grunder.¹²⁸

Den första rättfärdigande grunden kunde enligt EGD inte åberopas endast av det skäl att ett dotterbolag inte beskattas i moderbolagets hemviststat. Domstolen svarade på samma sätt som i målet Marks & Spencer.¹²⁹

Gällande risken för dubbelt utnyttjande av förluster påpekade EGD endast att de finska koncernbidragsreglerna inte gav avdragsrätt för förluster.¹³⁰

Med hänsyn till den välavvägda fördelningen av beskattningsunderlagen och behovet av att förhindra skatteflykt ansåg EGD att de finska koncernbidragsreglerna var förenliga med fördraget eftersom de hade legitima ändamål och omfattades av tvingande hänsyn till allmänintresset samt att de säkerhetsställde dessa ändamål. Däremot ansåg EGD att det var tvunget att prövas huruvida reglerna inte gick utöver vad som krävs för att uppnå ändamålen, och skulle betraktas ur ett helhetsperspektiv.¹³¹

När en skattefördel innebär att det finns möjlighet att överföra inkomster genom att den undantas från givarens skattepliktiga inkomst och inkluderas i mottagarens inkomst skulle detta kunna leda till möjlighet till organisering av koncerner och vinstallokeringsmöjligheter. Detta skulle vara en nackdel för dotterbolagets medlemsstat gällande dess beskattningsrätt på vinster som uppkommit inom dess territorium. En sådan rubbning kan inte förebyggas genom

¹²⁷ Mål 231/05 p 39, 43

¹²⁸ Ibid. p 46

¹²⁹ Ibid. p 53, 54, 55

¹³⁰ Ibid. p 57

¹³¹ Ibid. p 60, 61

att ställa villkor att ett mottagande bolag ska ha redovisat förluster eller den motivering som OY AA föreslagit.¹³²

EGD besvarade således frågan att artikel 43 EG inte utgör hinder för en sådan lagstiftning som endast beviljar avdragsrätt för ett dotterbolag med hemvist i en medlemsstat i de fall moderbolaget har sitt säte i samma medlemsstat.¹³³

4.5 Debatt

Juristerna Holmdahl och Ohlsson uttalade sig i en artikel angående de tolkningsproblem som dessa mål har gett upphov till. Domstolarna i Sverige och Finland tolkar EG-rätten olika. Olika tolkningar kan vara en konkurrensfördel för medlemsstaterna men samtidigt en nackdel genom att rättsäkerheten i Europa är lägre gällande förlustavdrag. För att snabbt sammanfatta den differentierade tolkningen kan det enligt Holmdahl och Ohlsson sägas att Finland och den högsta förvaltningsdomstolen har nekat avdrag för koncernbidrag från ett finskt dotterbolag till ett brittiskt systerbolag som ägdes indirekt av det finska moderbolaget via helägda dotterbolag i Nederländerna och Storbritannien. Det mottagande bolaget skulle likvideras på grund av förluster och dessa var slutliga (grunderna i M&S). Motiveringen till avslaget är således att de finska koncernbidragsreglerna inte strider mot gemenskapsrätten genom att hänvisa till EGD:s uttalande i OY AA domen (punkterna 64 och 65).¹³⁴

Det svenska exemplet av tolkning gällande förlustutjämnningar genom koncernbidrag är det beslut som Skatterättsnämnden (SRN) tog den 28 januari 2008.¹³⁵ Detta beslut fastställdes av Regeringsrätten i mars 2009.¹³⁶ Frågan gällde avdragsrätt för koncernbidrag till ett tyskt bolag som indirekt ägdes av ett svenskt moderbolag via ett tyskt holdingbolag och hade ådragit sig stora förluster. Den förlusttyngda tyska verksamheten skulle nu avvecklas. Detta medförde att frågorna gällande avdragsrätt för svenska koncernbidrag aktualiserades.¹³⁷ SRN ansåg att de principer som legat till grund för EG- domstolens avgörande i Marks & Spencer kunde tjäna som vägledning. Skatterättsnämnden hänvisade till att de vid tidigare prövningar gjort motsvarande bedömning som EGD gjorde i målet M&S. Till SRN ställdes frågan huruvida

¹³² Mål 231/05 p 65

¹³³ Mål 231/05 domslut

¹³⁴ Holmdahl, Sven-Erik, Ohlsson, Fredrik (2008) "Fler rättsfall om gränsöverskridande koncernbidrag", Skattenytt nr 5

¹³⁵ Ibid.

¹³⁶ Mål nr 1267-08

¹³⁷ Skatterättsnämndens förhandsbesked 2008- 01- 28 dnr 26-07/D

målet OY AA medfört att avgörandet i M&S fått en mer begränsad räckvidd än tidigare. I avgörandet diskuteras det att förhållandena i domarna skiljer sig i flera hänseenden. Det förstnämnda gällde överföringar av vinster från ett koncernbolag till ett annat. Det var således fråga om att en vinst i ett dotterbolag skulle kvittas mot förluster i ett moderbolag. I M&S var förhållandet det motsatta. En annan aspekt som nämnden tar upp i sitt avgörande är hur diskussionen förts i EGD angående rättfärdigandegrunden om dubbelt utnyttjande av förluster. Nämnden hänvisar till de båda domarna och menar att i M&S skulle avdrag medges i de fall det inte fanns någon möjlighet till dubbelt utnyttjande av förlusterna. I OY AA, däremot, ”synes det inte ha varit fråga om möjligheten att utnyttja förluster hos moderbolaget som riskerade att gå förlorad”.

EGD menar i målet OY AA att koncernbidrag skulle medföra allokeringmöjligheter av vinster till medlemsstater med förmånligast bolagsskattesats.¹³⁸ Skatterättsnämnden menar att EGD inte gett uttryck för att de principer som fastslagits i Marks & Spencer inte skulle kunna omfatta det aktuella fallet.¹³⁹ SRN menade att målet OY AA inte kunde utgöra tillräckligt stöd för att bestämmelser som inskränker avdragsrätt för gränsöverskridande koncernbidrag i det förevarande fallet skulle vara förenligt med gemenskapsrätten i alla situationer. Av den orsaken ansåg skatterättsnämnden att den fortsatta prövningen skulle ske med beaktning av principer som kommit till uttryck i målet M&S. Avdrag för koncernbidrag förutsätter att möjligheter till dubbelt utnyttjande är uttömda och det fanns inte skäl i det aktuella för nämnden att neka avdrag för koncernbidraget.¹⁴⁰

De olika medlemsstaternas nationella regler angående förlustutjämning är enligt Kristina Ståhl omdiskuterade och aktuella. Det finska målet OY AA ansågs både ge vissa svar på rättspraxis angående förlustavdrag samtidigt som det väckte nya frågor. Kristina Ståhl anser att resonemanget gällande rättfärdigandegrunden är det mest intressanta i domen OY AA. I Marks & Spencer ansåg EGD att de brittiska reglernas inskränkning kunde motiveras med hänvisning till de tre olika rättfärdigandegrunderna. I OY AA ansågs endast två av dem relevanta. I och med att det inte var någon avdragsrätt för förluster fanns det inte anledning att diskutera en risk för dubbelt utnyttjande. Fördelningen av beskattningsrätten och förhindrande av skatteundandragande ansågs vara tillräckliga för att inskränknigen av EG-rätten skulle

¹³⁸ Mål 231/05 OY AA p 56

¹³⁹ Skatterättsnämndens förhandsbesked 2008- 01- 28 dnr 26-07/D

¹⁴⁰ Ibid.

kunna rättfärdigas. Ståhl betonar i sin artikel att domstolen påpekar att även i de fall då det rör sig om slutliga förluster skulle ett bolag kunna välja i vilket land beskattning ska ske, och därmed fick inte argumentet om slutliga förluster något gehör hos EGD. Ståhl anser därmed att EG-rätten således inte ställer några krav på att avdrag för koncernbidrag till koncernbolag i andra länder ska medges, oavsett åt vilket håll (till moderbolag, dotterbolag, systerbolag) bidraget går och oavsett om det finns slutliga förluster. Den svenska regeringen anser att det är tillåtet att inte medge avdrag för koncernbidrag, dock kom inte skatterättsnämnden och Regeringsrätten fram till samma slutsats.¹⁴¹ Regeringen menar att i och med att de finska och svenska reglerna för koncernbidrag är så lika i sin utformning står inte heller de svenska reglerna i strid med EG-rätten.¹⁴²

Holmdahl och Olsson anser att den skillnad i bedömning som gjordes av den svenska Skatterättsnämnden, och den högsta förvaltningsdomstolen, är att ses som att dessa två länder bedömer avdragsrätten olika. De anser också att den finska domstolens avgöranden kan tolkas så att rättspraxis i Finland inte tillmäter Marks&Spencer någon större vikt när avgörande ska tas angående avdragsrätt för koncernbidrag. Det som dock Holmdahl och Olsson reserverar sig för är att de olika fallen inte är identiskt lika. De pekar också på att det kan finnas skillnader i de svenska och finska reglerna som kanske kan anses som petitesseer men som senare kan vara avgörande detaljer.¹⁴³

Niclas Virin säger i sin artikel på Skatter.se att de domar som i mars 2009 avkunnades av Regeringsrätten var efterlängtrade av marknaden eftersom en betydande osäkerhet funnits om skattevillkoren för företag med verksamheter i flera länder. Virin påstår att det på regeringsnivå kommit reaktioner genom mediala utspel. Budskapet sägs ha varit att dessa domar inte ska ge revisionsbyråer och skatterådgivare idéer att börja hitta på skatteupplägg då regelverket kommer att se igenom upplägg för att säkra den svenska skattebasen.¹⁴⁴

Virin menar att EU är tänkt att fungera som en gemensam skattejurisdiktion men att det av nationella skäl inte tagit den utveckling som planerats. I de mål som avgjorts av Regeringsrätten har ”tänket” om den inre marknaden under vissa kriterier ändå kunnat

¹⁴¹ Ståhl, Kristina (2008) ”EG- domstolens domar” Skattenytt nr 6

¹⁴² Prop 2007/08:1 s 118

¹⁴³ Holmdahl, S-E, Ohlsson, F (2008)

¹⁴⁴ Virin, Niklas (2009) ”Koncernbidrag till utländska dotterbolag- Är det något att förfasa sig över?“, Skatter.se

fullföljas. Beskattningen för det svenska företaget blir densamma som om det inkluderat dotterföretaget. Beskattning utfaller på den faktiska vinsten. Virin menar att detta inte är något att uppröras över då en förlust i dotterbolaget får bäras av moderbolaget på ett eller annat sätt. Den svenska skattebasen blir mindre då ett svenskt bolag får avdrag för koncernbolag och det mottagande bolaget inte är skattskyldigt i Sverige. Han skriver att om avdragsrätt inte medges skulle den svenska staten beskatta ett företag högre endast på den grunden att dotterbolaget ligger utomlands, vid jämförelser av om båda bolagen är belägna i Sverige. Virin tycker att Regeringsrättens domar är bra för både företagen och för unionens effektivitet. Han påpekar att det än så länge bara är koncernbidrag till dotterbolag som har slutgiltiga förluster som medges avdragsrätt. Avdrag medges inte för koncernbidrag till utländska moder- och systerbolag.¹⁴⁵ Denna tolkning gör Virin efter de tio mål som Regeringsrätten gjort under mars 2009¹⁴⁶.

Även i en artikel i *European Taxation* tas det komplexa rättsläget upp. Panayi menar att EGD inte har avhandlat denna problematik med förlustutjämnning speciellt tillfredställande. Rättsläget anses enligt Panayi inte vara klart då det i vissa mål ansetts vara berättigat med avdrag och i vissa fall inte.¹⁴⁷

4.6 Sammanfattning

Medlemskapet i EU medför ett avsteg från den nationella suveräniteten till förmån till EG-rätten. Detta får konsekvenser även för skattelagstiftningen. EGD har bland annat som uppgift att se till att fördragsbestämmelserna efterföljs av medlemsstaterna. Gällande förlustutjämnningar är rättspraxis komplex. Det är enligt många svårt att veta hur EG-rätten ska tillämpas. Enligt Marks&Spencer ska avdragsrätt ges när förlusterna är slutgiltiga. I OY AA stred inte de finländska reglerna mot fördraget eftersom EGD fann att det fanns risk för allokering av vinster till länder med lägre skattesatser. I media har det debatterats hur dessa domar ska tolkas och hur avdragsrätten ska bedömas för att inte strida mot fördraget. Detta har bland annat exemplifierats med rättsfall från Regeringsrätten och den mediala debatt som dessa mål gett upphov till. Gränsöverskridande förlustutjämnningar är ett av de

¹⁴⁵ Virin. N (2009)

¹⁴⁶ Mål 6512-06, Mål 1648-07, Mål 1650-07, Mål 1652-07, Mål 3628-07, Mål 7322-06, Mål 1651-07, Mål 6511-06, Mål 1267-08 och Mål 7444-06 för vidare läsning av svensk rättspraxis gällande koncernbidrag

¹⁴⁷ Dr Panayi HJI. Christiana. (2008) "*The common consolidated Corporate Tax Base- Issues for Member States Opting Out and Third Countries*", *European Taxation*, vol 48, no 3, s 114-123

problemområden som CCCTB är tänkt att lösa. Detta leder till det andra huvudproblemet som utpekats av europeiska företagare med verksamheter i olika medlemsstater, nämligen Transfer Pricing. Detta redogörs för i nästa kapitel.

5. Transfer pricing

I detta kapitel redogörs det för de olika aspekterna på Transfer Pricing- problemen. Kraven på dokumentation beskrivs utifrån ett svenskt perspektiv. EU har vidtagit åtgärder gör för att försöka underlätta dessa problem vilka kommer att beskrivas. En medial debatt angående Transfer Pricing återges i den sista delen.

I den svenska skattelagstiftningen, och i många andra nationers skattelagstiftningar, finns det regler om hur varor och tjänster mellan företag inom en intressegemenskap skall prissättas.¹⁴⁸ Dessa regler anses viktiga då internprissättning anses vara ett verktyg för företagen att flytta vinster och på så sätt minska skatten.¹⁴⁹ Ett skäl för att flytta vinster mellan länder anses vara skillnaderna i länders skattesatser. Genom att ett dotterbolag underfakturerar intern försäljning och att moderbolag överfakturerar kan den totala företagsgruppens vinst öka i de fall dotterbolaget är beläget i ett högskatteland. Detta på grund av att moderbolagets vinst efter skatt är mer värd än dotterbolagets förlust efter skatt. Ett annat incitament för att använda Transfer Pricing är när bilaterala skatteavtal genererar källskatter på utdelningar som inte avräknas i moderbolagets hemstat.¹⁵⁰

De senaste tjugo åren har fenomenet med transfer pricing fått ökad uppmärksamhet i de flesta industriländer.¹⁵¹ Ungefär 60 % av världshandeln sker inom ramen för en multinationell koncern- eller intressegemenskap. Detta gör att finns det ett stort globalt intresse av att reglera frågan.¹⁵²

För att tydliggöra trenden, år 1998 hade endast fem länder i världen Transfer Pricing-regler och dokumentationskrav. Nio år senare, år 2007, hade siffran stigit till ca 40 länder.¹⁵³ Detta gör att företag löper högre risk för skatterevisioner och upptaxeringar än tidigare på grund av felaktig TP. En säker reglering för Transfer Pricing anses därmed vara av högsta vikt, både för staten och företagen.¹⁵⁴ Enligt Transfer Pricing Global Reference, publicerad av Ernst &

¹⁴⁸ Dahlberg. Mattias (2005) *Internationell beskattning – en lärobok*, Studentlitteratur AB, s 171

¹⁴⁹ Ibid. s 115

¹⁵⁰ Weichenrieder. Alfons J (1996) "Transfer Pricing, Double Taxation and the Cost of Capital", *Scandinavian Journal of Economics*, 98 (3), s 445

¹⁵¹ Riley. P, Ingram. J (2008) "A new environment for transfer pricing", In the black, May

¹⁵² OECD Centre for Tax Policy and Administration, *Transfer pricing: Keeping it at arm's length*,

¹⁵³ Riley. P, Ingram. J (2008)

¹⁵⁴ Monsenego. J (2007) "Launching an APA programme in Sweden: a look at the French practice", *Skattenytt* nr 9

Young, har det blivit vanligare med översyn från medlemsstaterna angående Transfer Pricing. Exempelvis har Nederländerna poängterat att transaktioner i intressegemenskap är ett stort problem och att skattemyndigheten genomför revisioner speciellt gällande dessa transaktioner. Portugal svartlistar enheter belägna ”offshore” och anser att de faller under reglerna för företag i intressegemenskap. Sedan år 2007 görs skattemässiga justeringar för dessa ”offshore” företag. I Sverige, Danmark, Finland, Frankrike, Italien, Ungern och Tyskland har fokus ökat på Transfer Pricing och skattemyndigheterna i dessa medlemsstater granskar interna transaktioner mycket mer aktivt än tidigare. I Storbritannien har Transfer Pricing hög prioritet då skattemyndigheten har som uppgift att öka de totala skatteintäkterna. Även Polen har stadigt ökat sina skatterevisioner angående Transfer Pricing¹⁵⁵. Det lyfts det fram att det är vanligt att det uppstår TP-justeringar efter att en skatterevision genomförts av en eller flera skattemyndigheter.¹⁵⁶

För att bättre greppa problematiken kan det vara klokt att förklara med ett exempel.

Säg att ett svenskt moderbolag sluter ett avtal med sitt dotterbolag, som är beläget i ett land med en lägre bolagsskattesats än Sverige, om att köpa in ett antal varor, eller tjänster, till högre pris än vad marknaden normalt skulle prissätta varorna till. Följden av detta upplägg blir att moderbolagets skatteunderlag minskar, jämfört med om varorna köpts för rådande marknadspris. För dotterbolaget ökar däremot skatteunderlaget. Konstruktion leder till att koncernens totala skattebörda minskar, då en del av koncernens skatteunderlag har flyttats från en stat med högre bolagsskatt till en stat med lägre bolagsskatt.

(Exemplet bygger Dahlberg, Mattias (2005), s 115)

I den internationella skatterätten är reglerna om TP fastslagna i OECD:s modellavtal, artikel 9.¹⁵⁷ Denna princip för att avgöra vad som är riktig prissättning kallas *armlängdsprincipen*.¹⁵⁸ En nations skattemyndighets tillämpning av denna regel får till följd att en koncern dubbelbeskattas eftersom ett företag kan upptaxeras för en inkomst som redan blivit beskattad hos ett närstående företag i en annan stat.¹⁵⁹ Om svenska Skatteverket gör en ändring som leder till ökad beskattning i Sverige, måste motsvarande beskattning minskas i den andra staten för att inte samma inkomst skall beskattas två gånger. I de fall en ändring sker, genom

¹⁵⁵ COM (2007) 71 final

¹⁵⁶ Transfer pricing global reference by Ernst&Young

¹⁵⁷ OECD Articles of the model convention of respect on income and on capital, art. 9, p 1

¹⁵⁸ Arvidsson, Richard (1990) Dolda vinstöverföringar, Juristförlaget AB, s 25

¹⁵⁹ Dahlberg, M (2005) s 171

armlängdsprincipen, blir effekten att inkomsten bara blir återförd till det svenska skattesubjektet.¹⁶⁰ Om däremot det motsatta sker, det vill säga att ett företag blir upptaxerad för en felaktig prissättning enligt en annan stats interna skattelagstiftning så har svenska Skatteverket ingen skyldighet att reglera dessa korrigeringar. Detta såvida inte Skatteverket gör samma bedömning som dess utländska motsvarighet.¹⁶¹

5.1 Dokumentationsskyldighet

För att ge läsaren en förståelse vad dokumentationen innebär kommer en redogörelse av de svenska reglerna ¹⁶². Dessa dokumentationskrav baseras på OECD:s riktlinjer. Syftet med lagstiftningen är att specificera vilka krav som ställs på dokumentation kring interna transaktioner och minska risken för att företag blir upptaxerade eller dubbelbeskattade.¹⁶³

Den svenska dokumentationen skall innehålla följande delar som beskrivs i SKVFS 2007:1:

1. en beskrivning av företaget, organisationen och verksamheten,

Den skall inkludera ägarförhållanden, juridisk struktur, hur de olika bolagen kontrolleras och hur den operationella verksamheten är uppbyggd. Finansiell information som har betydelse för prissättningen liksom händelser som under räkenskapsåret kan ha påverkat prissättningen skall också tas upp.¹⁶⁴

2. uppgift om arten och omfattningen av transaktionerna.

Företagen skall här beskriva företagets interna transaktioner, vilken sorts transaktion det rör sig om, värde och kvantitet, andra avtalsvillkor och samband som föreligger liksom kostnadsunderlaget, fördelningsmodellen och eventuella vinstpålägg. Vidare skall dokumentationen innehålla de avtal som är viktiga för bedömningen.¹⁶⁵

3. en funktionsanalys.

Funktionsanalysen skall beskriva vilka roller de olika bolagen har inom koncerner samt beskriva företagets funktioner, tillgångar, risker och den ekonomiska betydelsen företagen har.¹⁶⁶

4. en beskrivning av vald prissättningsmetod.

¹⁶⁰ Arvidsson. R (1990) s 158

¹⁶¹ Ibid. s 177

¹⁶² i lagen (2001:1227) om själdeklARATIONER och kontrolluppgifter, 19 kap. 2 a-b §§

¹⁶³ Prop. 2005/06:169

¹⁶⁴ SKVFS 2007:1

¹⁶⁵ Ibid.

¹⁶⁶ Ibid.

Företaget skall ange vilken prissättningsmetod som använts.¹⁶⁷

5. en jämförbarhetsanalys

Om några jämförelsetransaktioner inte har använts skall företaget beskriva hur man kommit fram till gällande internprissättning.¹⁶⁸

5.2 Internprissättningsmetoder

I enlighet med dokumentationsskyldigheten skall företaget ange vilken internprissättningsmetod som företaget har valt att tillämpa. För att prissättningen skall fungera optimalt mellan företagen så skall prissättningen ta hänsyn till båda företagen. Ur skattesynpunkt måste även transaktionen vara prissatt så att inte den tilldrar sig intresse för en skatterevision.¹⁶⁹

Dokumentationsskyldigheten skall även omfatta en beskrivning om hur man har tillämpat den valda prissättningsmetoden. Vid exempelvis valet av kostnadsplusmetoden så ska företaget i sitt underlag redogöra för hur kostnaderna tagits fram och vilka vinstpålägg som gjorts. I underlaget skall finnas de uppgifter som använts vid beräkningen, samt att viktiga antaganden som har påverkat bedömningen av priset skall uppges och motiveras. I vissa fall kan företaget även behöva tillföra uppgifter som härrör från uppföljningar av tidigare internprissättningar.¹⁷⁰

5.3 Joint Transfer Pricing Forum

Joint Transfer Pricing Forum (JTPF) upprättades i oktober 2002 för att arbeta med problematiken gällande Transfer Pricing.¹⁷¹ Syftet var att uppnå en mer enhetlig tillämpning av skatteregler för internprissättning inom EU. Tanken var att detta skulle ske genom reflektion, debatt och rådgivning.¹⁷² Speciellt fokus skulle ligga på dokumentationskrav.

En annan uppgift för forumet var att finna mer pragmatiska lösningar för att förbättra skiljemannakonventionens funktion.¹⁷³ Bakgrunden till skiljemannakonventionen var ett förslag från rådet från 1976 gällande ett direktiv för att eliminera dubbelbeskattning mellan

¹⁶⁷ SKVFS 2007:1

¹⁶⁸ Ibid.

¹⁶⁹ SKV M 2007:25, s 20

¹⁷⁰ Ibid. s 21

¹⁷¹ (2002/C 90/08/) Ansökningsomgång för upprättande av ett gemensamt EU för internprissättning på företagsbeskattningsområdet

¹⁷² Ibid.

¹⁷³ Ibid.

företag i intressegemenskap. Efter många års förhandlingar omarbetades förslaget till att vara en konvention mellan medlemsstaternas regeringar. Tanken var att om det inte gick att lösa en dubbelbeskattningssituation med samarbete mellan berörda skattemyndigheter skulle problemet lösas genom en rådgivande kommitté. Denna skulle avge ett yttrande. Medlemsstaterna gavs valfrihet att fritt fatta beslut som avvek från kommitténs standpunkt. Kommitténs yttrande skulle dock vara bindande i de fall medlemsstaterna inte kunde komma till en överenskommelse. Skiljemannakonventionen var i kraft från 1 januari 1995 till den sista december 1999.¹⁷⁴

När JTPF började sitt arbete med skiljemannakonventionen hade den inte varit i kraft på fyra år, 2000 till 2004. Orsaken var att alla länder inte hade ratificerat den. JTPF började med att föreslå införandet av en bestämmelse som gjorde det möjligt att de länder som undertecknat anslutningskonventionen skulle kunna tillämpa konventionen bilateralt.¹⁷⁵

Ett annat resultat från JTPF är en uppförandekod för att underlätta en tillämpning skiljemannakonventionen.¹⁷⁶ Koden har för avsikt att bland annat definiera regler för förfarandet såsom tidsfrist för handläggning av begäran och hur den rådgivande kommittén ska bedriva arbetet.¹⁷⁷

En annan uppförandekod som utarbetats av JTPF är uppförandekoden om dokumentationskrav. Denna kod innehåller en modell för dokumentation, ”European Union Transfer Pricing Documentation” (EUTPD). Uppförandekoden är inte ett bindande rättsligt instrument. Avsikten med koden är att när en dokumentation är upprättad i enlighet med koden skall den accepteras inom hela EU. Det finns valmöjlighet för företagen att upprätta dokumentation i enlighet med koden eller enligt medlemsstaternas interna regler.¹⁷⁸

5.4 Advanced Pricing Agreement

JTPF har arbetat utifrån flera alternativ som potentiella lösningar för att undvika tvister samt arbetat för effektiv tvistlösning. De förslag som diskuterats är bland annat simultana

¹⁷⁴ 90/436/EEG Konventionen om undanröjande av dubbelbeskattning vid justering av inkomst mellan företag i intressegemenskap

¹⁷⁵ KOM (2004) 297 slutlig

¹⁷⁶ Ibid.

¹⁷⁷ <http://europa.eu/scadplus/leg/sv/lvb/l26038.htm>, kod 2006/C 176/ 02

¹⁷⁸ Prop 2005/06:169, avsnitt 7.2

skatterevisioner, frivilliga eller obligatoriska överenskommelser och utlåtanden eller medländen av experter. Forumet ansåg att utvecklandet av Advanced Pricing Agreement (APA) var det bästa alternativet.¹⁷⁹ APA är ett koncept som är erkänt och utarbetat enligt OECD:s riktlinjer.¹⁸⁰

I OECD:s riktlinjer är en APA definierad som ett avtal som i förväg bestämmer transaktioner genom lämpliga kriterier. Detta för att bestämma internpriset på transaktionerna. En APA initieras av skattebetalaren och kräver diskussioner mellan de närstående bolagen och mellan en eller flera skatteadministrationer.¹⁸¹

Skillnaden mellan en APA och enskilda beslut som skattemyndigheter tar gällande skattebetalaren är att en APA behandlar faktiska situationer, medan enskilda beslut av skattemyndigheter tenderar att begränsas av frågor på en mer rättslig bas än de fakta som presenterats av skattebetalaren. En APA ska undersökas och analyseras noggrant. Ett avtal gällande APA täcker vanligtvis ett flertal transaktioner och flera olika typer av transaktioner på en mer kontinuerlig basis. Ett avtal kan till och med innefatta alla internationella transaktioner som skattebetalaren har inom en given tidsperiod. En förfrågan av skattemyndigheterna gäller endast en särskild transaktion. Därmed kan ett avtal gällande APA lösa Transfer Pricing problematik flera år framåt. Det som krävs är ett avtal med skattemyndigheten, skattebetalaren och när lämpligt även avtalspartner.¹⁸²

Företag har kommit med åsikter att det är olika regler som bestämmer olika procedurer i medlemsstaterna. Detta innebär att arbetet med APA är tidskrävande och en börda för företag. I och med att bilaterala eller multilaterala APA kräver överenskommelser angående metoden för TP skulle det underlätta om det fanns en gemensam ansats bland medlemsstaterna. Avsaknaden av konsensus gör att det är svårt för olika staters skattemyndigheter att nå en överenskommelse. Dessutom kan det leda till häftiga förhandlingar som i värsta fall leder till att en överenskommelse angående APA går i stöpet. En annan nackdel är att det dessutom är kostsamt för alla inblandade parter. Dessutom går det övergripande målet med en APA om intet, det vill säga undanröjandet av dubbelbeskattning.¹⁸³

¹⁷⁹ COM (2007) 71 final s 5

¹⁸⁰ Ibid. s 6

¹⁸¹ Ibid. s 6

¹⁸² Ibid. s 8

¹⁸³ Ibid. s 7

Enligt JTPF finns det fördelar med APA, för både det privata och fiskala. Näringslivet får en högre säkerhet angående metoden för TP. Denna säkerhet gör att företag på ett bättre sätt kan förutse sin skatteförmåga. En annan fördel är samarbete utan en fientlig anda mellan intressenterna. JTPF anser att APA inte är en mirakelmedicin för TP-problem och gränsöverskridande dispyter. Dessutom är det resurskrävande på grund av komplexiteten.¹⁸⁴

En överenskommelse gällande APA bör ge en säkerhet, dock på vilket sätt kan variera på grund av nationell lagstiftning. Skattemyndigheterna ger inte upp sin rätt till skatterevision. Trots att avtal gällande APA ingåtts kan skattemyndigheter granska att villkoren är följda och att fakta överensstämmer med dem som presenterats i avtalet. En APA gör inte att ett företag undantas från skattemyndigheternas normala regler.¹⁸⁵

5.5 Debatt

Huruvida Transfer Pricing används som allokering av vinster är något tvetydigt. Weichenrieder menar att det finns vissa incitament till att företag använder sig av TP. Å andra sidan kan inte koncerner fritt fördela vinster om det leder till snedvridna internpriser som kan påverka den interna styrningen och ge minskad effektivitet. En annan begränsande faktor är de nationella lagarna om internprissättning.¹⁸⁶

Margareta Leijonhuvud anser att skattemyndigheterna visat ett ökat intresse för dokumentationskrav vid TP, vilket inte är konstigt då gränsöverskridande etableringar ökat avsevärt. Detta gör att företag får ett ökat tryck att skattemässigt följa armlängdsprincipen vid internhandel inom koncerner. Dessutom har utvecklingen gått mot att länderna inte endast följer OECD:s riktlinjer utan kompletterar med lokala lagregler.¹⁸⁷

Gällande armlängdsprincipen menar McLure att det finns tillämpningsproblem då det inte finns jämförbara transaktioner på den öppna marknaden. Vertikalt integrerade företag kanske endast säljer komponenter internt inom företagsgruppen. En annan svårighet är immateriella tillgångar, som idag är av stor betydelse för företag, vilka många gånger är företagsunika. I

¹⁸⁴ COM (2007) 71 final s 8

¹⁸⁵ Ibid. s 10

¹⁸⁶ Weichenrieder. A J (1996) s 446- 447

¹⁸⁷ Leijonhuvud. M (2007) "Dokumentationskrav vid internprissättning" Svensk skattetidning, nr 2, s 139-141

och med att dessa exempel inte omfattas av transaktioner på den öppna marknaden skapar det jämförbarhetsproblem.¹⁸⁸

På grund av svårigheterna med armlängdsprincipen föreslår McLure tillämpningen av Formula Apportionment (FA). Denna metod innebär att berörda stater delar på nettoinkomsten som härrör från en företagsgrupps interna transaktioner. I de fall FA består av lönekostnad och försäljning (räknat på destinationsland) kommer fördelning att ske på respektive företags sammanräknade andel av dessa två. FA försöker inte avgöra var inkomsten kommer ifrån utan fokuserar på fördelningen av inkomsten mellan olika jurisdiktioner. Nackdelen är att fördelningen riskerar bli godtycklig. I vissa fall kan fördelningen bli mycket orimlig beroende på vilka FA som används. Armlängdsprincipen medför förvisso praktiska problem men vilar i alla fall på en teoretisk bas. Det faktum att FA inte bygger på en rationell ekonomisk grund kan hindra en politisk konsensus som är nödvändig för att nå gemensamma regler.¹⁸⁹ McLure anser att om FA tillämpades på företagsgrupper och implementerades enhetligt av alla länder skulle det innebära en större säkerhet gällande interna transaktioner och de administrativa kostnaderna skulle kraftigt kunna minskas.¹⁹⁰

Carendi och Grive anser att de uppmaningar som OECD gjort gällande proportionalitet mellan krav och nytta är viktiga att upprätthålla. De svenska lätttnadsbestämmelserna för transaktioner av mindre värde är välkomna. Däremot anser att de att dessa lättnader inte har så stor effekt då andra länder ger lättnader för samma transaktioner. Detta gör att dessa ändå måste dokumenteras fullt ut och genererar en paradox. De anser därför att det finns ett behov av att staterna harmoniserar sina dokumentationskrav så att den administrativa bördan hålls på en rimlig nivå.¹⁹¹

I en artikel skriven av Bernard Kuschnik utpekas också nackdelarna med APA. Denna anses inte mindre tidskrävande eller ge lägre kostnader för företagen än en vanlig rättslig prövning eftersom de relevanta uppgifterna måste bestämmas i förväg av företaget samt utvärderas av

¹⁸⁸ McLure JR. Charles E (2002) "Replacng Separate Entity Accounting and the Arm's Length Principle with Formula Apportionment", Bulletin, International Bureau of Fiscal Documentation, s 587

¹⁸⁹ Ibid. s 587

¹⁹⁰ Ibid. s 598

¹⁹¹ Carendi. Isabell, Grive. Magnus (2007) "Internprissättning - Skatteverkets nya föreskrifter", Skattenytt nr 5

skattemyndigheter. Enligt Kuschnik är också skiljemannakonventionen ineffektiv på grund av att medlemsstaterna själva vill bestämma över TP-problematiken.¹⁹²

5.6 Sammanfattning

I många nationers skattelagstiftningar finns det regler om hur varor och tjänster mellan företag inom en intressegemenskap skall prissättas. Detta för att TP anses användas av företagen för att flytta vinster och därmed minska skattetrycket för hela koncernen. Ungefär 60 % av världshandeln sker inom ramen för en multinationell koncern- eller intressegemenskap och intresset för TP ha fått allt fler länder att införa egna regler. Reglerna innefattar en tidskrävande dokumentationsskyldighet som lägger en stor administrativ börda och en extra kostnad på företagen.

EU arbetar för att lösa detta problem och har inrättat JTPF i detta syfte. Forumet arbetar för att TP-regler ska få en enhetlig tillämpning och att vid dispyter mellan länder ska en rådgivande kommitté arbeta för en pragmatisk lösning istället för att domstol ska kopplas in. Vidare har forumet utvecklat APA. En APA medför flera nackdelar och anses inte vara mindre tidskrävande eller ge lägre kostnader än en vanlig rättslig prövning. Skiljemannakonventionen anses också ineffektiv för att EU:s medlemsstater själva vill bestämma över Transfer Pricing-problematiken.

I debatten har det uttryckts tveksamhet om TP verkligen används för att flytta vinster inom koncerner. En koncern kan inte allokera vinster hur som helst utan att den interna styrningen och effektiviteten påverkas.

¹⁹² Kuschnik, Bernard (2008) ”*Transfer Pricing in a global market*”, Corporate Taxation, jan/feb

6 CCCTB

I det sjätte kapitlet förklaras principerna som ligger till grund för CCCTB. En redogörelse för hur CCCTB är tänkt att utformas presenteras, hur basen skall beräknas samt delar av den mediala debatten.

”Endast en konsoliderad skattebas för företagens verksamhet i EU kan slutligen lösa de problem som bolagsskattesystemen i EU står inför idag”¹⁹³

Kommissionen önskade vid utformningen av CCCTB ett deltagande av både medlemsstaterna och kandidatländerna. Även företrädare från företag, ekonomiska aktörer, erfarna fackmän på skatteområdet, akademiker och arbetsmarknadens parter fick gärna medverka. En utökad dialog behövdes för att analysera och utveckla olika tekniker för skattebasen.¹⁹⁴ För att driva arbetet framåt inrättades en arbetsgrupp, CCCTB Working group (WG), som fortfarande arbetar med skattebasen. Gruppen består av experter från EU:s medlemsländer. Denna leds av The Commission Services, en grupp akademiker från hela Europa. Expertgrupper från olika länder, till exempel Svenskt Näringsliv, The Federation of German Industries och TEI¹⁹⁵ har kontinuerligt lämnat synpunkter och rapporter till arbetsgruppen angående den tekniska utformningen. Arbetsgruppen har diskuterat och utarbetat tekniska detaljer. Samstämmighet har varit utgångspunkten vid arbetet. Undergrupper har bildats för att arbeta med specifika frågor i detalj.¹⁹⁶

Kommissionen ansåg att en valfrihet gällande skattebasen var att föredra, dels för att medlemsstaterna skulle kunna välja om implementering samt tidsramen för denna, och dels för att ge företagen valmöjlighet mellan de nuvarande skattebaserna och den gemensamma.¹⁹⁷ Flera medlemsstater har dock uttalat åsikten att frivillighet inte är att föredra utan uttryckte att deras tanke var att implementera CCCTB för alla företag inom landet istället för den nationella skattebasen. Detta ligger dock utanför arbetsgruppens mandat att besluta om.¹⁹⁸

¹⁹³ Com(2001) 582 final s 18

¹⁹⁴ Ibid. s 20

¹⁹⁵ Tax Executive Institute Inc

¹⁹⁶ CCCTB/WP\001Rev1\doc\en

¹⁹⁷ Commission non-paper to informal Ecofin Council, 10 and 11 September 2004 A Common Consolidated EU Corporate Tax Base

¹⁹⁸ CCCTB/WP\053\doc\en

Det främsta målet för ett skattesystem är att generera intäkter till staten på ett sätt som är ekonomiskt effektivt utan att ge upphov till välfärdsförluster i form av ineffektiv allokering av resurser. Ett skattesystem består av skattebasen, skattesatsen och regleringen mellan företag och individer. Skattebasen skall ge ett vinstmått enligt kriterium för allmänna ekonomiska principer och läggas till grund för en skattesats. Det finns inga allmänt accepterade principer för beskattning inom EU. Vid utformningen av skattebasen ansåg arbetsgruppen att två olika principsystem kunde vara av intresse, det ena var skatterättsliga principer och det andra redovisningsprinciper.¹⁹⁹

6.1 Skatterättsliga principer

I den första rapporten²⁰⁰ från 2004 diskuterade arbetsgruppen de allmänt erkända skatterättsliga principerna som skulle kunna ligga till grund för en gemensam skattebas. Däremot vid utformningen av de tekniska aspekterna skulle dessa inte vara behjälpliga då de är principer för hela skattesystem.²⁰¹ Nedan inkluderas de diskussioner som fördes om de relevanta principerna från det första mötet för att öka förståelsen av CCCTB.

Jämlikhet:

Skattebetalare i samma ekonomiska situationer ska beskattas likvärdigt. I kontexten av internationell beskattning gäller frågan främst hur skattebasen skall fördelas mellan länder.²⁰²

Neutralitet:

Skatter bör vara neutrala så att företag fattar beslut efter de bästa ekonomiska förutsättningarna. Under CCCTB skulle både CIN²⁰³ och CEN²⁰⁴ uppnås eftersom skattebasen räknas ut på samma sätt för alla som investerar i EU-länder.²⁰⁵

Effektivitet:

Förmågan att uppfylla skattebasens funktion.²⁰⁶

¹⁹⁹ CCCTB/WP\001Rev1\doc\en

²⁰⁰ Ibid.

²⁰¹ Ibid.

²⁰² Ibid.

²⁰³ vid CIN är källan, ursprungslandet till inkomsten det viktigaste.

²⁰⁴ Vid CEN sker beskattning genom hemstatsprincipen.

²⁰⁵ CCCTB/WP\001Rev1\doc\en

²⁰⁶ Ibid.

Enkelhet, transparens och säkerhet

En enklare skattebas ger mindre administration och efterföljandekostnader. Reglernas tydlighet är viktigt vilket kopplar ihop enkelhet med transparens och säkerhet.²⁰⁷

Flexibilitet:

Marknaden och företagen ändras ständigt så skattebasen måste också vara flexibel. För mycket flexibilitet däremot kan göra beskattningen osäker utifrån ett affärsperspektiv.²⁰⁸

Verkställande:

Beskattningsregler måste vara möjliga att verkställa annars blir systemet varken neutralt eller jämlikt.²⁰⁹

6.2 Redovisningsprinciper

Valet av IASB:s ramverk som grund för en fortsatt diskussion om CCCTB hade gjorts tidigare.²¹⁰ En invändning mot att använda IFRS regelverk som grund var att IASB är ett privaträttsligt organ, men det påpekades att IASB:s ramverk endast skulle användas som utgångspunkt för de tekniska lösningarna, inte som en bas för CCCTB.²¹¹

Diskussionen angående redovisningsprinciper följer formatet i ramverket. Arbetsgruppen ansåg att en del av dessa principer skulle med en viss anpassning vara till hjälp vid utvecklingen av specifika beskattningsprinciper medan andra inte kunde användas.²¹²

Underliggande antagande:

Periodiserings- och matchningsprincipen. Skattebasen beskattar resultatet för en viss period alltså är det viktigt att basen skall vara baserad på periodiserings och matchningsprincipen.²¹³

²⁰⁷ CCCTB/WP\001Rev1\doc\en

²⁰⁸ Ibid.

²⁰⁹ Ibid.

²¹⁰ COM (2003) 726 final s 20

²¹¹ CCCTB/WP057\doc\en s 3

²¹² CCCTB/WP\001Rev1\doc\en

²¹³ Ibid.

Kvalitativ karakteristik:

Begriplighet, relevans, reliabilitet och neutralitet är viktiga redovisningsprinciper men det ansågs tveksamt om de är av relevans vid beskattning.²¹⁴

Finansiella element:

Tillgångar, skulder, kapital, resultat, intäkter och kostnader. För skatteändamål var åsikten att dessa kräver betydligt tydligare definitioner eftersom olika typer av tillgångar och kostnader ger olika beskattningseffekter.²¹⁵

Redovisning av ekonomisk innebörd:

I redovisningen används substans över form. För skattebasen skulle detta kunna tolkas endera som en generell princip vilket skulle betyda en principbaserad metod eller användas endast vid speciella omständigheter.²¹⁶

Försiktighet:

Inom redovisningen krävs det försiktighet vid bedömning av värde främst för att inte övervärdera tillgångar eller undervärdera skulder på ett sätt som kunde misstolkas av investerare. Det viktiga vid beskattning är däremot att inte undervärdera resultatet.²¹⁷

Erkännande av orealiserade vinster och förluster

Inom redovisningen skall en intäkt erkännas om det är troligt att den kommer att ge framtida fördelar. Detta ger orealiserade vinster. För beskattning är detta inte användbart.²¹⁸

Juridiskt

Den rättsliga grunden för beskattning varierar mellan medlemsländerna. CCCTB måste därför uppfylla de nationella juridiska kraven samt bland annat EG-fördraget.²¹⁹

²¹⁴ CCCTB/WP\001Rev1\doc\en

²¹⁵ Ibid.

²¹⁶ Ibid.

²¹⁷ Ibid.

²¹⁸ Ibid.

²¹⁹ Ibid.

6.3 CCCTB working papers

I de rapporter, working papers, som arbetsgruppen kontinuerligt lade ut på hemsidan redovisades arbetsgången, diskussionen och debattinläggen. Nedan beskrivs de grunder för CCCTB som är relevanta för arbetet.

Skatt framräknat enligt CCCTB delas ut mellan de medlemsländer där företaget är etablerat. Även koncerner med olika etableringar enbart inom en medlemsstat skall kunna använda CCCTB.²²⁰ I en företagsgrupp som är sammanlänkade med mer än 50 procent sammanlagt ägarskap måste hela företagsgruppen använda CCCTB eller så ska hela gruppen stå utanför. Ägande med minst 75 procent ska konsolideras.²²¹ Om en grupp väljer CCCTB skall den kvarstå inom systemet i fem år.²²²

Angående definitionen av skattesubjekt kommer medlemsstaterna även under CCCTB att bestämma vilka typer av företag som skall beskattas med bolagsskatt men de måste även acceptera de företagstyper som andra stater belägger med bolagsskatt.²²³ För enheter som ingår i en grupp men är belägna utanför EU skall armlängdsprincipen gälla vid interna transaktioner.²²⁴

I kontexten för CCCTB är begreppet resultat tänkt att visa företagens skatteförmåga. Det beskattningsbara resultatet kan antingen härledas ur balansräkningen eller ur resultaträkningen.²²⁵ Båda metoderna kräver justeringar för att överensstämja med skatteregler.²²⁶ I de diskussioner som fördes kom det fram att resultatmetoden var den metod som föredrogs av medlemsstaterna²²⁷. Definitionen på inkomst blev ;

”inkomst är bruttoinflödet av en företagsenhets ekonomiska vinster när detta inflöde resulterar i en värdeökning förutom den ökning som härrör från de koncerninterna

²²⁰ CCCTB/WP057\doc\EN

²²¹ CCCTB/WP\048\doc\EN

²²² CCCTB/WP\057\doc\EN

²²³ Ibid. s 3

²²⁴ Ibid. s 5

²²⁵ Ibid. s 3

²²⁶ Ibid. s 3

²²⁷ ”Profit and loss” alternativet

enheterna. Alla inkomster under ett beskattningsår är beskattningsbara såvida det inte är definierade att undantas ”²²⁸

Vid arbetet med CCCTB ansågs det komplicerat att definiera begreppet och tolkningen av de avdragsgilla kostnaderna. Definition av avdragsgiltighet och tidpunkt för erkännandet av kostnader skiljer sig mellan redovisningen och beskattningen samt mellan olika medlemsstater.²²⁹ Definitionen för avdragsgilla kostnader som gavs ut på remiss var följande;

”reducering av ekonomiska vinster i form av utflöden eller förbrukning av tillgångar eller sådana åtaganden som resulterar i en minskning av kapitalet, annat än dem som härrör från transaktioner till aktieägare som görs i affärsmässigt syfte och som är hänförliga till den aktuella beskattningsperioden, utgör avdragsgilla kostnader till ett berättigat belopp, exklusive de kostnader som är explicit listade som undantag”²³⁰

Vid arbetet med frågan om konsolidering påpekade arbetsgruppen att beskattning av företagsgrupper ofta baseras på den underliggande förutsättningen att en grupp är en ekonomisk enhet och skall därför behandlas som om det var ett enda företag. Ambitionen vid införandet av CCCTB är att erbjuda koncerner som är etablerade i flera EU-länder samma möjlighet som om de vore etablerade inom ett enda land.²³¹

6.3.1 Förlustutjämning och eliminering av interna transaktioner

Förluster som uppstår inom en koncern som är ansluten till CCCTB skall hållas på gruppnivå och endast nettovinster ska delas ut till de olika företagen och beskattas. Således sker en automatisk förlustutjämning då det endast är det sammanlagda resultatet för hela gruppen som kommer att utgöra skatteunderlag.²³² Om en ny enhet kommer in i en CCCTB-grupp skall eventuella tidigare förluster endast kunnas dras av mot vinster i samma enhet.²³³ Moderbolaget föreslås ha bestämmanderätt om koncernen ska gå med i CCCTB eller inte. Företagen skall endast behöva anmäla sitt inträde till en skatteadministration i ett EU-land.

²²⁸ CCCTB/WP\034\doc\EN s 2

²²⁹ CCCTB/WP\017\doc\EN s 6

²³⁰ CCCTB/WP\034\doc\EN s 5

²³¹ CCCTB/WP\044\doc\EN

²³² CCCTB/WP\053\doc\EN

²³³ Ibid.

Detta lands administration har sedan skyldighet att anmäla gruppens användande av CCCTB till de andra berörda medlemsländerna.²³⁴

Förluster eller vinster från interna transaktioner ska endast tas med när de framkommer i transaktioner med parter utanför gruppen. Interna transaktioner skall förstås som transaktioner mellan företag som tillhört samma konsoliderade grupp under den tid företagen har tillhört denna. Transaktioner med dotter eller systerföretag som inte inkluderas i konsolideringen på grund av för lågt ägande skall inte räknas bort utan beräknas på samma sätt som idag med armlängdsprincipen. Slutligen behandlade arbetsrapporterna frågan om hur fördelningen av skattebasen skulle göras. Skattebasen skall delas ut till varje enskilt företag enligt en förutbestämd formel, därefter beskattas varje del i sin medlemsstat. All beskattningsbar inkomst under CCCTB skall fördelas utan hänsyn till om det är aktiv eller passiv inkomst.²³⁵

6.3.2 Fördelning och formel

Metoden som valdes att användas var en fördelning enligt ”formula apportionment” (FA) som också används i USA och i Kanada. Metoden går ut på att de faktorer som anses generera företagsgruppens inkomst används som utgångspunkt. Delning av skattebasen sker utifrån fördelningen av företagens användande av dessa faktorer.²³⁶ På det sättet får de jurisdiktioner där företagen har störst andel av faktorerna den största andelen av skattebasen²³⁷.

Fördelningsformeln ska baseras på tre företagsspecifika faktorer;

- Arbete - bestående av lika delar lönekostnad och antal anställda.
- Tillgångar - dock inte immateriella- och finansiella tillgångar eller tillgångar i form lager.
- Försäljning - Endast slutgiltig försäljning.²³⁸

234 CCCTB\WP\053\doc\en

235 CCCTB\WP\056\doc\en

236 CCCTB\WP\047\doc\en

237 Hellerstein. W (2005) *"The Case for Formulary Apportionment"*, International Transfer Pricing Journal, Vol. 3, s 105

238 CCCTB\WP\056\doc\en

Skattebas för företagsgrupp A:

$$\left(\frac{1}{m} * \text{Försäljning A} / \text{Försäljning företagsgrupp} \right) + \left(\left(\frac{1}{n} \left(\frac{1}{2} * \text{lönekostnad-A} / \text{lönekostnad Grupp} \right) + \left(\frac{1}{2} * \text{Antal anställda A} / \text{Antal anställda Grupp} \right) \right) + \left(\frac{1}{o} * \text{Tillgångar A} / \text{Tillgångar Grupp} \right) * \text{CCCTB}$$

$$\frac{1}{m} + \frac{1}{n} + \frac{1}{o} = 1$$

Gällande fördelningen är åsikten att det är av största vikt att samma beräkningsformel används i alla medlemsstater, inga nationella variationer kan tillåtas. Inom vissa sektorer kommer det att finnas variationer på grundformeln men dessa variationer kommer att gälla för hela EU. Skattebasen ska beräknas årligen. Vinster skall fördelas omedelbart medan förluster skall bäras framåt på gruppnivå och kompenseras mot framtida vinster.²³⁹

6.4 Debatt

I bilaga 1 har finns en sammanställning av en undersökning som gjorts av KPMG. 403 intervjuer gjordes med företag i alla medlemsstater. Av de 403 intervjuade hade hälften kännedom om CCCTB. Respondenterna hade positioner som VD, finansansvariga eller på annat insatta i företagets skattesituation. Dessutom hade de tillfrågade gränsöverskridande verksamheter. 50 procent av det tillfrågade hade kännedom om CCCTB. Totalt av de 403 tillfrågade var 78 procent positiva till en gemensam skattebas. 34 procent skulle använda sig av CCCTB. Dock anger nästan hälften av de tillfrågade, 48 procent, att de vill invänta det färdiga förslaget innan beslut kan tas. Resterande 18 procent angav att det inte skulle bli aktuellt med CCCTB som skattebas för deras företag.²⁴⁰

I en artikel i European taxation i mars 2008 kallar Dr Christiana HJI Panayi CCCTB för ett väldigt ambitiöst projekt. Hon skriver att hon först ansåg det vara en chimär men att hon nu ser att fler och fler multinationella koncerner stödjer projektet. Dr Panayi ställer frågan varför skulle ett företag välja att använda CCCTB och varför skulle en stat välja att införa CCCTB? Argumenten för är att CCCTB skulle minska de administrativa kostnaderna för att följa

²³⁹ CCCTB/WP060\doc\EN

²⁴⁰ Se bilaga 1 för ytterligare information samt undersökningen Harmonized corporate tax base- are European businesses for or against it?

reglerna, effektivisera systemet och göra det mera rättvist eftersom skattebasen skulle vara likvärdig med andra länder och skattebehandlingen på inkommande och på utgående investeringar skulle rationaliseras. Alltså skulle det vara en fördel för de medlemsstater som erbjöd företag möjligheten att använda CCCTB gentemot tredje land och de EU-länder som inte gjorde det. En konsoliderad skattebas skulle inte inkludera vinster eller förluster som uppstår vid omstruktureringar inom en koncern. Dessa poster skulle istället föras framåt vilket skulle underlätta omstruktureringar över gränserna som idag riskerar att bli dubbelbeskattade. Vidare erbjuder CCCTB en fristad från OECD:s komplicerade regler om TP.²⁴¹

Dr Panayi konstaterar dock att för de stater som väljer CCCTB betyder det att de lämnar över än mer makt åt EU. Det kan visa sig att CCCTB blir omöjligt att kontrollera eller ändra. Dessutom beroende på vilken fördelningsformel som kommer att användas kan en medlemsstats beskattningsrätt över vissa poster hindras eller bli en del av fördelningsmekanismen. Från ett funktionellt perspektiv ska man heller inte förringa problemet med att ha två olika skattebaser inom ett land.²⁴²

Dr Christiana Panayi fortsätter sedan med att ta upp flera problem som CCCTB kommer att skapa med hänsyn till tredje land och till de EU stater som väljer att inte införa det. Främst är det regler mot skatteflykt och skatteundandragande, CFC-regler och så kallade underkapitaliseringsregler. Dessa regler kommer att utgöra problem för länder utanför CCCTB men också för koncerner med enheter som inte konsolideras på grund av för lågt ägande. Andra problem blir situationen med TP som fortfarande måste användas för transaktioner med tredje land eller EU-länder utanför CCCTB. I frågan om gränsöverskridande förlustavdrag så skulle utslaget av Marks & Spencer-domen fortfarande gälla för länder utanför CCCTB. Detta skulle innebära att ett land utanför CCCTB skulle vara tvungen att medge avdrag för förluster från CCCTB-grupper mot vinster för företag som inte är anslutna till CCCTB. För en medlemsstat som inte inför CCCTB finns det en stor risk att skattebasen på så sätt skulle eroderas anser Dr Panayi.²⁴³

Clemens Fuest säger att ett argument för CCCTB är att företag inte tvingas använda 27 olika skattesystem, och det kommer att medföra en minskning av kostnader. Fuest skriver att det är

²⁴¹ Dr Panayi HJI. C (2008) s 114-123

²⁴² Ibid.

²⁴³ Ibid.

svårt att uppskatta dessa kostnadsbesparingar för företagen. Det är möjligt att existensen av både CCCTB och de nationella skattesystemen istället ökar kostnaderna. Företag kommer att behöva anlita skattekonstuler för att avgöra om det är värt för företaget att använda sig av CCCTB. En annan fråga är huruvida CCCTB kommer att vara ett alternativ för dem som har störst problem med de olika skattesystemen, nämligen medelstora företag. Enligt Fuest är inte argumentet om minskade kostnader efter ett införande av CCCTB övertygande.²⁴⁴ Han påpekar att visserligen kommer ett antal skatterelaterade hinder för gränsöverskridande investeringar att elimineras såsom Transfer Pricing, förlustutjämnningar, räntebetalningsproblematik, exitbeskattning samt andra transaktioner som idag ger upphov till skattekonflikter. Den fundamentala frågan är dock enligt Fuest om övergången till CCCTB från de nationella systemen ger upphov till svårigheter. Många av de skatteproblem som uppstår vid gränsöverskridande investeringar uppstår också i gränslandet mellan CCCTB och de nationella skattesystemen. Konflikten uppstår å ena sidan från de nationella staterna som vill värna om skattebasen å andra sidan det europeiska intresset som vill ta bort skattehinder för gränsöverskridande transaktioner. Trots detta påpekar Fuest att det kanske ändå inte är så svårt att avlägsna dessa hinder mellan nationella system och CCCTB, då samordning mellan skattemyndigheter är större idag än vad som var fallet tidigare.²⁴⁵ Det som dock saknas är de direkta ekonomiska fördelarna med att introducera CCCTB som är tillräckligt betydelsefulla för att övertyga medlemsstaterna att projektet är värt att implementera.²⁴⁶

Gerald Murphy konstaterar att olika skattesystem för Republiken Irland och Norra Irland hämmar handeln över gränserna. Dessa effekter har varit tydliga och Murphy anser att dessa effekter förstärks i ett Europa som inte bara består av två, utan 27 olika skattesystem. Han fortsätter med att säga att CCCTB skulle fungera bäst där skattebasen är enkel och transparent. Murphy påpekar att en flexibel skattelagstiftning är ett av de få ekonomiska styrmedel som EU:s medlemsländer har kvar efter Maastrichtfördraget. Han ifrågasätter om CCCTB skulle vara tillräckligt flexibel för att användas av medlemsstaten i den aspekten.²⁴⁷

²⁴⁴ Fuest, C (2008) "The European Commission's proposal for a common consolidated corporate tax base", Oxford Review of Economic Policy, 2008/4, s 726

²⁴⁵ Ibid. s 727

²⁴⁶ Ibid. s 738

²⁴⁷ Murphy, G (2006) "Common Consolidated Corporation Tax Base the case 'for' is clear, but don't underestimate the problems" Accountancy Ireland, vol 38, no 3; s 53

Terra och Wattel anser att frågan om CCCTB skall implementeras eller ej står och faller med om EU:s länder anser det värt att ge upp mer av sin ekonomiska frihet i utbyte mot de fördelar en gemensam skattebas skulle ge.²⁴⁸ Terra och Wattel påpekar att en gemensam skattebas skulle betyda att medlemsländernas skattebaser skulle komma att jämnas ut²⁴⁹.

Enligt en artikel i European Tax Policy så visar forskning att större länder klarar sig bättre än små länder oavsett vilken kombination av faktorer som används vid fördelningen av skattebasen. Författaren är mycket skeptisk till om EUs medlemsländer kan komma överens om en implementering av CCCTB. Det finns visserligen en möjlighet under en speciell överenskommelse för ett litet antal länder, minst åtta, att anta ett visst beslut utan att resten av EU behöver anta samma beslut. Enligt artikeln fanns endast fem länder, Danmark, Spanien, Tyskland, Italien och Frankrike som stod bakom förslaget på hösten 2007.²⁵⁰

I ett yttrande av Europeiska ekonomiska och sociala kommittén påpekas det att den stöder ett förslag till införandet av CCCTB och det konstateras att om förslaget inte accepteras av medlemsstaterna så kommer EGD även fortsättningsvis att vara den institution som fastställer hur de nationella skattesystemen ska fungera tillsammans.²⁵¹

6.5 Sammanfattning

Vid studien av CCCTB är det av största vikt att hålla isär definitionen av en skattebas och ett skattesystem. Ett skattesystem består av basen, regleringen och en skattesats. Arbetsgruppen, har endast mandat att utarbeta de tekniska detaljerna i skattebasen. Allmänt erkända skatterättsliga principer ger inte stöd vid utformningen av en skattebas men diskuterades vid det första mötet med arbetsgruppen. Vi har redovisat diskussionen och slutsatserna här för att öka förståelsen av grunderna i CCCTB. Av de erkända redovisningsprinciper som också diskuterades var några användbara för den fortsatta diskussionen andra inte.

²⁴⁸ Terra, B., Wattel, P. (2008) *European tax law*, Kluwer law international s 119

²⁴⁹ Ibid. s 286

²⁵⁰ Morris, W. (2007) "European Tax Policy Common Consolidated Corporate Taxbase", *International Tax Journal*, vol 33, no 5, s 29

²⁵¹ ECO/205 "Samordning av medlemsstaternas direkta skattesystem p 3.6" (2007)

I den fortsatta diskussionen som redovisades kontinuerligt på hemsidan i form av working papers, utarbetades de tekniska detaljerna med hjälp av debattinlägg från olika professionella sammanslutningar och expertgrupper. Arbetsgruppen har drivit arbetet framåt genom att undergrupper bildats för att lösa speciellt svårlösta problem. Undergrupperna redovisade sedan sina argument inför arbetsgruppen som diskuterade frågan ytterligare. På så sätt har tekniska aspekter lösts en efter en.

Generellt är åsikterna uniforma att det är främst gränsöverskridande förlustutjämnningar och elimineringen av Transfer Pricing som är de mest framträdande fördelarna med CCCTB. Även andra skatterelaterade hinder såsom exitbeskattning och räntebetalningsproblematik elimineras med CCCTB som skattebas. De flesta debattörer ställer sig tveksamma till om medlemsstaterna kommer att vilja införa CCCTB.

DEL III

Empiri och analys

Här presenteras det empiriska underlaget, det vill säga primärdata som består av intervjuer, och analys av detta material.

7 Empiri

Här presenteras primärdatan, det vill säga intervjuer som gjorts med utvalda respondenter. Intervjuerna har delats upp kronologisk ordning för att följa arbetets utveckling. Materialet är också uppdelat enligt de frågeställningar som definierades i början av uppsatsen och de följdfrågor som uppkommit under arbetets gång.

7.1 Reglering

Mr Olivier Palat är utvald expert²⁵² på EU kommissionen DG Taxud. Denna tjänst har Mr Palat haft sedan 2005. Tidigare arbetade Mr Palat i tio år för det franska finansdepartementet med skattelagstiftning av bolagsskattefrågor. I och med att Mr Palats svar skulle kunna tolkas som åsikter från Commission Services, hänvisar Mr Palat många av våra frågor till de officiella dokument som är publicerade på Taxuds hemsida. Detta på grund av att projektet fortfarande är en pågående process och Commission Services inte har beslutat om en ståndpunkt i alla frågor som vi ställt.

På vår fråga vilka de huvudsakliga fördelar som CCCTB skulle medföra ur företagens perspektiv samt gällande Europas konkurrenskraft hänvisar Mr Palat oss till ett dokument.²⁵³ Dokumentet säger att det är Lissabonstrategin, att vara en av världens konkurrenskraftiga ekonomier, som ligger till grund för CCCTB. Utan en konsoliderad skattebas kommer både USA och Japan ha en konkurrensfördel i jämförelse med Europa.

På frågan angående redovisning och beskattning hänvisar Palat oss till de dokument som vi berört i tidigare avsnitt gällande utformningen av CCCTB i kapitel sex.

Gällande den offentliga debatten svarar Mr Palat att näringslivet varit mycket stödjande genom hela processen. Mr Palat hänvisar till hemsidan²⁵⁴ där bidrag från olika näringslivsorganisationerna har publicerats. Mr Palat exemplifierar genom att anvisa till de

²⁵² Seconded expert

²⁵³ http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/common_tax_base/CCTBW_PNon_Paper.pdf

²⁵⁴ http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/common_tax_base/article_3130_en.htm

föredrag som hölls under 2008 års skatteforum som anordnades av Taxud, speciellt till det anförande som hölls av Will Morris på GE, Senior International Tax Counsel and director, European Tax Policy.²⁵⁵

Själva processen för utformandet av CCCTB beskriver Palat som sådan att dokument (working papers) förbereds och bordläggs samt presenteras av Commission Services. Experter från medlemsstaterna bjuds in för att kommentera dokumenten på de olika arbetsgruppernas möten, samt att de bjuds in till att skriftligen kommentera dessa. Mr Palat påpekar att arbetsgruppen är opolitisk och har en rådgivande funktion till Commission Services i utformandet av CCCTB. Gällande en eventuell implementering av CCCTB och bedömning av den administrativa bördan görs det enligt Mr Palat en utvärdering av kostnader, både för skattemyndigheter och företagen, i de fall en gemensam konsoliderad skattebas skulle kunna bli ett valbart alternativ.

Gällande Transfer Pricing problematiken svarar Mr Palat att med CCCTB som skattebas kommer företag inte längre behöva applicera och rättfärdiga armlängdsprincipen för interna transaktioner. Dock kommer interna transaktioner som inte är inom CCCTB fortfarande att kräva armlängdsprincipen.

Gällande gränsöverskridande förlustavdrag svarar Mr Palat att avdrag är möjliga i vissa fall även utan ett CCCTB, genom fördraget och principen av fri etablering och icke-diskrimineringsklausulen. Mr Palat hänvisar till en kommunikation²⁵⁶ som behandlar problematiken med dessa. Mr Palat påpekar att det även i vissa medlemsstater såsom Danmark, Frankrike, och Italien finns viss avdragsrätt för gränsöverskridande förluster, redan i dagsläget.

Enligt de behandlade teorierna i kapitel två finns det olika målsättning med redovisningen. I diskussionen som det refereras till avsnitt 6.3 kom arbetsgruppen fram till att redovisningsprinciperna inte var direkt användbara, men kunde utgöra en utgångspunkt. Det som kan ses i teorikapitlet är att en övergripande teori av en reglering av redovisningen inte är

²⁵⁵http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/conferences/taxforum2008/Morris.pdf

²⁵⁶ COM (2006) 824 final

direkt tillämplig på beskattning. Till exempel säger Artsberg att regelverken gällande redovisning och beskattning har skilda utgångspunkter²⁵⁷.

I bild 5 visas en modell över hur reglering växer fram i ett redovisningsperspektiv. Olivier Palat kan med sin bakgrund ses som en representant för det statliga inflytandet. EU-kommissionen är en del av statliga faktorn i vår triangel. EU:s regleringar påverkar de nationella lagstiftningarna genom primär eller sekundärrätt. Detta ger tolkningen att EU kommissionens position ur teorin, som en fjärde faktor i triangeln placerad ovanför den statliga faktorn.

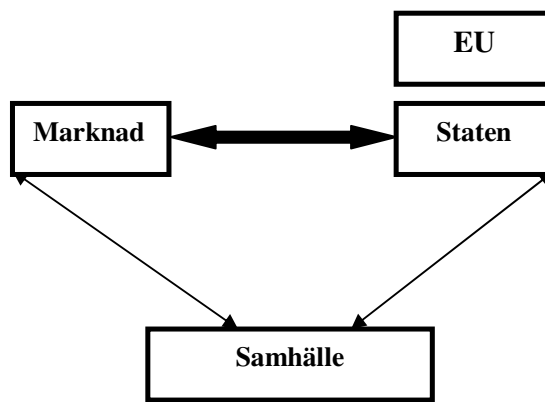


Bild 6

Palat är väldigt försiktig i sina svar då hans svar inte får ses som personliga åsikter. Han säger också att han inte kan ge svar som skulle kunna tolkas som åsikter från Commission Services samt att denna inte tagit ståndpunkt i alla frågor. Detta kan tolkas som att svar från Palat skulle kunna misstolkas och ge ett icke önskvärt intryck av organisationen.

Regleringsteorin säger att det finns intresse att jämna ut turbulens och osäkerhet på marknaden.²⁵⁸ Regleringen av CCCTB kan ses som ett uttryck för statens önskan att komma till rätta med dessa problem, i vår modell den överstatliga faktorn. Osäkerhet skapas i stor utsträckning på marknaden genom problemen med exempelvis förlustutjämnningar. Företag vet inte i vilken utsträckning det finns möjlighet till avdragsrätt för förluster i utlandsägda dotterbolag. Det sistnämnda motsägs delvis av Palat som menar att finns viss avdragsrätt

²⁵⁷ Artsberg, K (2003) s 33

²⁵⁸ Puxty et al. (1987) s 284

genom EU-fördraget i vissa fall. Vi menar att rättspraxis visar att det föreligger stor osäkerhet för företagen trots allt. Detta visar den mediala debatten som vi också gett utdrag ur.

Palat säger att det funnits stöd från näringslivet under hela processen. Näringslivet har påverkat genom sina sammanslutningar. Andra professionella organisationer har också påverkat utformningen av CCCTB genom att kontinuerligt kommentera de förslag som lagts för varje specifik frågeställning gällande den tekniska utformningen. Teorin säger att sammanslutningar på olika sätt försöker påverka formuleringen av en bestämmelse.²⁵⁹ Med detta menar vi att denna del av regleringsteorin som utarbetats av Puxty et al kan appliceras på CCCTB- processen.

En åsikt är att redovisningen ligger närmare juridiken än ekonomin. Redovisningsfrågor växer fram en efter en ur både praktiska och principiella resonemang. Den slutgiltiga bestämmelsen kommer att domineras av den mäktigaste parten i sammanhanget.²⁶⁰ I det första dokumentet som publicerades av arbetsgruppen diskuterades vilka principer som skulle kunna ligga till grund för CCCTB och vara praktiskt tillämpbara. Palat beskriver hur processen har drivits framåt genom diskussioner och åsiktsinlägg angående praktiska detaljer från ovanstående grupper. Dock har kommissionen, vilken kan ses som den mäktigaste parten, den slutgiltiga beslutsrätten över bestämmelsens innehåll.

7.1 Grundläggande frågor

De första intervjuerna gjordes med Gustav Haglund, skattejurist hos PriceWaterhouseCoopers i Malmö. Mikael Burlin, Transfer- Pricing specialist på Alfa Laval i Lund, samt Kaj Rask och Stefan Bergqvist, tjänstemän på Skatteverket

7.1.1 Problem med transfer pricing

Den allmänna uppfattningen bland respondenterna är att Transfer Pricing är ett stort problem för multinationella koncerner. Den främsta orsaken till det ligger enligt Mikael Burlin i kostnaden för att upprätta dokumentationen. Burlin berättar att innan kraven blev lagstadgade gjordes nästan ingen dokumentation alls inom Alfa Laval, varken i Sverige eller i utlandet.

²⁵⁹ Puxty et al. (1987) s 288

²⁶⁰ Håkansson. N H (1978) s 717-725

Upprättandet enligt regelverket är svårt, säger han, eftersom det finns variationer mellan länder i hur man tolkar OECD:s regler. Stefan Bergqvist på Skatteverket nämner att det finns svårigheter i tillämpningen av armlängdsprincipen, eftersom närstående bolag kanske agerar utifrån andra överväganden än vad fristående bolag gör. Dessutom kan det vara svårt att beräkna marknadspriset för en viss transaktion, speciellt avseende immateriella tillgångar.

”Om inte gränsöverskridande transaktioner prissätts marknadsmässigt innebär det en överflyttning av skattebas från ett land till ett annat. Det är ett problem för skattemyndigheterna eftersom det vanligtvis är svårt att veta vad som är rätt marknadspris. Och det är ett problem för företagen som kan bli dubbelbeskattade”, säger Kaj Rask, Skatteverket.

Mikael Burlin tycker att skattereglerna generellt blir allt krångligare. Detta gör att företagen måste lägga ner ännu mer resurser på att följa reglerna. Företagen strävar efter att driva verksamheten efter operationella uppdelningar och inte efter de legala enheter som skattereglerna kräver. Reglerna om internprissättningar försvårar detta. Skattemässiga omräkningar måste göras enbart i syfte att beräkna TP. Dessutom kan det bli väldigt kostsamt att föra en strid mot något lands skattemyndighet om det blir en dispyt angående TP säger Burlin.

”Även om man skulle göra rätt, så kan det bli väldigt dyrt därför att om man har en revision, och skatteverken upptäcker något eller inte håller med så blir det en dialog däremellan, och bara att det blir en dialog kostar pengar”, säger Mikael Burlin.

Kostnaden kan bli hög, enligt Burlin, för att kunskapen om en annats lands interna rätt inte alltid är så god. Detta gör att man tvingas hyra in extern expertis och det kan bli väldigt dyrt även om det inte rör sig om någon utdragen skatteprocess. Detta är pengar som man tvingas lägga ut omedelbart medan pengar från en vunnen skattetvist inte syns förrän efteråt.

Respondenternas uppfattning huruvida Transfer Pricing används i någon större omfattning för att flytta vinster mellan olika länder är något delad. Stefan Bergqvist på Skatteverket tycker inte att det är så, då det nominella skattetrycket för företag är relativt enhetligt i de större industrialiserade länderna. Det kan däremot finnas andra skäl, enligt honom, till att företag

allokerar vinster på ett snedvridet sätt, till exempel för att utnyttja förluster i ett visst land eller att skattemyndigheterna i vissa stater har större kontroll och sanktioner som gör att man hellre överrapporterar vinster där. Mikael Burlin anser att det är de globala skillnaderna i skattenivåer som gör att man generellt strukturerar verksamheten så att både risker och verksamheter hamnar i de länder där skattetrycket är lägre.

Kaj Rask på Skatteverket, anser att Transfer Pricing används i stor utsträckning för att allokera vinster till andra länder då skatten är kostnad som alla andra. Gustav Haglunds uppfattning är att man inte uppför dokumentationen av skatteplaneringsskäl utan av legala skäl och för att därmed undvika problem med Skatteverket. Han säger att dokumentationen är tidsbesparande, att ha en tvist med Skatteverket tar flera år.

7.1.2 Dokumentationsskyldighetens olika sidor

Enligt Gustav Haglund kan ett stort problem vara att företag med en mindre omfattande internhandel med andra länder inte har kunskap om dokumentationskraven, och inte har viljan att ta tag i problemet vilket kan skapa problem om Skatteverket gör en revision.

”Våra erfarenheter säger att företag med en mycket bristande dokumentation och dålig intern kontroll har ett mycket sämre utgångsläge jämfört med bolag som har en mer utarbetad process och större kontroll över sina transaktioner”, säger Gustav Haglund.

Stefan Bergqvist anser att det borde ligga i företagens intresse att leva upp till den lagstadgade dokumentationsskyldigheten, men har samtidigt en förståelse för att den kan uppfattas som betungande och då speciellt i ett inledande skede om någon dokumentation aldrig har upprättats tidigare. Stefan Bergqvist poängterar dock att dokumentationen även kan ha en positiv inverkan för företagen, genom att man på ett bättre sätt kan mäta resultatet i olika enheter och divisioner och att man därigenom kan renodla olika funktioner och risker i sina verksamheter. Han får medhåll på den här punkten av Gustav Haglund som nämner att företag kan förbättra sin interna styrning, bland annat gällande hur produktionen är organiserad och vilka brister finns i produktionsleden.

Enligt Stefan Bergqvist är syftet med dokumentationsskyldigheten att få företag att själva förvissa sig om att prissättningen är enligt armlängdsprincipen. Detta innebär i sin tur att

skattemyndigheterna lättare kan sätta sig in i företagens tänkande och att man därigenom kan få en mer konstruktiv dialog. Mikael Burlin instämmer i att dokumentationen har gjort det lättare för skattemyndigheterna att få en insikt i hur verksamheten fungerar och kan därmed göra en kvalitativt bättre revision. Samtidigt efterlyser han en sänkning av Skatteverkets ambitionsnivå för dokumentationsskyldigheten, idag är det höga krav på dokumentationen och det är mycket information som måste samlas in. Bland annat nämner han att det idag krävs att man gör en benchmarking, det vill säga en jämförelsestudie, vilket kan kosta upp till 100 000 – 200 000 kronor att utföra.

Även Gustav Haglund tar upp problemen med benchmarking. För att få fram så goda jämförelser som möjligt använder man ofta vinstnivåer. Man tittar på vad andra jämförande bolag tjänar som utför samma funktioner och som verkar inom samma industri. Oftast studerar man detta under en period av flera år eftersom det kan vara olika resultat under enstaka år.

7.1.3 Risker för dubbla skatteanspråk

Respondenterna tycker i allmänhet att riskerna för att råka ut för dubbla skatteanspråk från olika skattemyndigheter är relativt låga. Mikael Burlin anser att det hittills har varit mycket prat för så lite. Hans uppfattning är att skattemyndigheterna ännu inte riktigt kommit igång med sitt arbete, trots att det från hans sida uppfattats som en het fråga i Europa och internationellt. Stefan Bergqvist tror att man kan antaga att antalet processer minimeras om företagen kan förklara och försvara sina överväganden genom goda argument och en bättre dialog med skattemyndigheterna.

Stefan Bergqvist anser att det är bedömningsfråga huruvida det är vanligt att skatteanspråk från olika länder uppkommer samtidigt, men tillägger att ökade resurser kan leda till att man uppdagar fler felaktigheter. Samtidigt anser han att OECD:s vägledningar borde leda till en mer korrekt prissättning. Om det uppkommer konflikter mellan två stater löses detta genom att företag, efter att ha fått sin talan förd i nationell domstol, begär att skattemyndigheterna skall inleda ett förfarande om ömsesidig överenskommelse (Mutual Agreement Procedure - MAP). Enligt Bergqvist kan man inte garantera att en tvist löses genom denna procedur men staterna strävar alltid efter att nå en lösning på en uppkommen dubbelbeskattningssituation. I EU-konventionen finns det vissa tidsramar angivna så att konflikten inte blir alltför utdragen.

I annat fall kan konflikten lösas genom en skiljenämnd. Exakt hur länge ett sådant förfarande kan ta kan Stefan Bergqvist inte precisera närmare mer än att det kan sträcka sig över många år.

Några beräkningar görs inte regelmässigt på risken för dubbla skatteanspråk, men Mikael Burlin säger att han själv försökt räkna på det men då det rör sig om en hel uppsjö av subjektiva bedömningar så bedömde han resultatet som otillförlitligt. De transaktioner där det föreligger störst risk för dubbla skatteanspråk är kopplade till så kallade *management fees*. Det kan också gälla royaltys. Gäller det royalty för marknadsföringsaktiviteter som härrör från immateriella tillgångar föreligger det störst risk jämfört med andra typer av royaltys. Det kan vara svårt att klargöra vem som upprätthåller varumärket. Gustav Haglund anser också att *management fees* kan vara ett stort problem. Stefan Bergqvist anser att transaktioner kopplade till immateriella tillgångar och royaltys är speciellt svårbedömda transaktionsslag.

Enligt Mikael Burlin skulle ett optimalt system för att hantera problematiken kring koncerners beskattning vara det som man kallar för *risk stripping*. Med det menas att man placerar den centrala enheten för företaget i ett land med en låg eller normal skattesats. Denna enhet tar på sig alla stora funktioner, risker och äger de immateriella rättigheterna. Därefter skriver företaget kontrakt med de andra enheterna om tillverkning, forskning och försäljning. De positiva effekter som Mikael Burlin ser är att vinsterna till stora delar hamnar där beskattningen är låg eller åtminstone normal. Den andra aspekten är att man i praktiken använder Transfer Pricing som ett koncernbidrag med full kvittning. Om de utplacerade enheterna istället varit fristående bolag hade deras resultat varierat mycket mer. I det här upplägget garanteras de en viss ersättning för kostnader plus en viss vinstmarginal, oberoende av hur enhetens resultat blir. Det totala resultatet samlas hos den centrala enheten, där till exempel en förlust i enhet kan kvittas mot en vinst i en annan.

Dessa intervjuer syftade till att komplettera undersökningarna gjorda av Kommissionen och Business Europé. Syftet var att stämma av sekundärdata med primärdata. Dessa intervjuer konfirmerade uppgifterna från de tidigare nämnda undersökningarna.

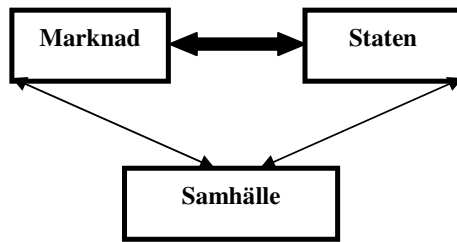


Bild 7

Dessa fyra respondenterna representerar de olika faktorerna i den modell som modifierats utifrån Puxty et al:s modell för reglering. Gustav Haglund representerar samhället i egenskap av skattejurist på en revisionsbyrå. Puxty et al placerar revisorer i den faktorn. Kaj Rask och Stefan Bergkvist utgör statens representanter. Mikael Burlin är företrädare för marknaden. Det är två respondenter från staten då teorin säger att staten fått ett större inflytande genom EU-medlemskapet.²⁶¹ Kaj Rask och Stefan Bergkvist har lite olika uppfattning om i vilken utsträckning Transfer Pricing används i syfte att allokera vinster till länder med lägre skattesats. Streek and Schmitter menar att finns spänningar mellan de olika faktorerna och även inom de enskilda grupperna. De olika uppfattningarna inom Skatteverkets olika enheter visar att teorin överensstämmer med författarnas teori.

Både Puxty et al och Sten Jönsson menar att marknaden och den faktorn som benämns samhället står i motsättning till varandra. I denna studie finns dock en stor samstämmighet mellan deras åsikter. Dessa två faktorer kan anses stå närmare varandra än som synes i modellen. En sådan situation kallar Puxty et al för associationism.²⁶²

Transfer Pricing och främst dokumentationsskyldigheten är ett problem för företagen och även för skattemyndigheten. Det skapar en administrativ börda och en extrakostnad. Den modell som denna studie utgår ifrån skapades av Streeck och Schmitters som en bild av social ordning. Detta kritiseras av Puxty et al som anser att triangeln inte visar en statisk ordning utan att ett kapitalistiskt samhälle kännetecknat av ständiga kriser.²⁶³ Nils H. Håkanson påpekar att reglering är nödvändiga för att marknaden ska fungera men att regleringar är dyra.²⁶⁴ Gällande problemet med Transfer Pricing svarar Kaj Rask att staterna har känt sig tvungna att reglera internprissättningen som ett sätt att skydda den egna skattebasen. Staterna har reglerat TP och denna reglering har skapat problem för företagen liksom för den statliga

²⁶¹ Puxty et al. (1987) s 284

²⁶² Ibid.

²⁶³ Ibid.

²⁶⁴ Håkansson. N H (1978) s 717-725

verksamheten. Dokumentationskraven och uppföljningen kräver stora resurser. En debatt har uppstått som följd av denna reglering. Teorin säger också att en offentlig debatt används som ett medel för att skapa förändring. Den uppkommer enligt Jönsson när det finns en generell känsla av oordning.²⁶⁵ Detta kan ses i Mikael Burlins kommentar om att det var så mycket prat om så lite gällande dubbla beskattningsanspråk. Även om det än så länge inte förekommit så många fall av upptaxering på grund av TP-dispyter så har debatten uppstått. Staten, i författarnas modell i form av den överstatliga Kommissionen, har bland annat genom återkommande attitydundersökningar lyssnat till den offentliga debatten och försöker åstadkomma en förändring genom CCCTB. Kommissionen blir i detta fall den budbärare som Jönsson skriver om²⁶⁶ och har kommit med en potentiell lösning, CCCTB. Den grupp av experter som arbetar med den tekniska utformningen utgörs i vår kontext av CCCTB Working Group.

Reglering bygger enligt teorin på att staten är beroende av acceptans från samhället och marknadskrafterna. Stater använder OECD:s riktlinjer för att legitimera sin lagar. Burlin nämner att det finns tolkningsproblematik i fråga om dessa riktlinjer vilket bidrar till ekonomisk osäkerhet och ur ett juridiskt perspektiv, minskad rättssäkerhet och förutsebarhet.

7.2 Diskussion om EGD

I december 2008 fördes en diskussion gällande gränsöverskridande förlustavdrag med Christina Moell, professor på Juridiska fakulteten och Cecile Brokelind, docent på Handelsrättsliga institutionen, båda vid Lunds Universitet. Det blev inte så mycket en formell intervju utan en löst hållen diskussion om förhållningssättet till den juridiska aspekten av ämnet.

De menade att EG-fördraget blir allt viktigare. Enskilda medlemsstater förlorar makt samtidigt som de tar tillvara alla chanser som ges för att skydda den egna skattebasen från erosion.

Cecilé Brokelind hänvisade till nya avgöranden och förslag till avgöranden, från EGD, som inte följde tidigare rättspraxis gällande gränsöverskridande förlustavdrag.

²⁶⁵ Jönsson. S (1991) s 545

²⁶⁶ Ibid.

Rättfärdigandegrunderna ändras över tiden. Detta medför att situationer blir oklara och oförutserbara för företagen och för medlemsstaterna. EG-rätten är så dynamisk att ur akademisk synvinkel krävs det att vid en beskrivning av rättsläget ett klargörande måste göras för vilket datum som analysen avser. Detta på grund av att rättsläget kan vara ändrat vid publicering en akademisk uppsats.

Den här diskussionen ingår, som påpekats ovan, i den juridiska delen av uppsatsen. Trots det finns även här likheter mellan den valda teorin och empirin. Gränsöverskridande förlustavdrag är också en regleringsfråga vilket ger utslag inom den nationella regleringen. I vår modifierade modell så har vi delat upp den statliga faktorn i en nationell faktor och en överstatlig, EU. Streeck och Schmitter beskriver att det finns en inneboende spänning inom faktorerna. I och med att medlemsstaterna har förlorat den totala suveräniteten över sin skattebas genom undertecknandet av fördraget är en aspekt att konflikten ökar mellan dessa två enheter inom faktorn staten.

Här vill författarna också göra en återkoppling göras till kommentaren om den mediala debatten som har återgivits angående TP. Även här förmedlar den mediala debatten den känsla av oordning som parterna upplever beträffande rättsläget.

7.3 Diskussion om CCCTB

Pete Lowe driver och äger företaget R2R vilket är etablerat strax utanför Köpenhamn. Peter är också politiskt verksam. Krister Andersson är bland annat chef på skatteavdelningen på Svenskt Näringsliv.

7.3.1 CCCTB och regleringsprocessen

Krister Andersson tror att finanskrisen påverkat CCCTB-processen positivt. Krisen har skapat ett ökat intresse för samordning och koordinering. ”Lite mer momentum”. Kommissionen anordnade den årliga skattekonferensen i slutet på mars. För första gången var tongångarna mycket positiva till CCCTB. Även under en debatt i Europaparlamentet framkom positiva åsikter. Detta tyder på ett ökat intresse. Från medlemsstaternas sida tror Krister att ett ökat intresse kommer när krisen lagt sig. I och med att förluster inte genererar skatteintäkter till statskassan kan intresset ha svalnat lite på grund av krisen.

Krister säger att det också det kan komma en attitydförändring till CCCTB på grund av att Transfer Pricing- problematiken hela tiden tilltar samt ett ökat behov av förlustutjämnningar hos företagen. Detta påverkar EU-ländernas inställning till CCCTB. Medlemsstaterna behöver finna en lösning för dessa problem gemensamt.

Peter Lowe tror inte att finanskrisen påverkar själva arbetet med CCCTB på EU-nivå. Han säger att när en process väl är igång kommer den att fortsätta. Processer går långsamt, diskussioner förs fram och tillbaka mellan olika parter innan beslut fattas. Peter exemplifierar med Lissabonfördraget som kommer att ta en ny vända år 2010. Det som krisen kan ge upphov till, enligt Peter, är däremot protektionistiska krafter hos de enskilda medlemsstaterna.

Krister Andersson anser också att det största hindret mot en implementering av CCCTB är just suveränitetsaspekten och värnandet om den egna skattebasen. Även vid vinster måste medlemsstaterna minska sina skattebaser med förluster från andra marknader. Medlemsstaterna upplever då att de ”säljer ut” sin skattebas. De får endast en andel av nettot, vilket de inte vill vara med om. Det är enligt Krister suveränitetsaspekten som den mediala debatten delvis handlar om, CCCTB som skattebas skulle innebära ett systemskifte. Medlemsstaterna tror att de kan förlora skatteintäkter. Detta kan ju också komma att ske för vissa medlemsstater initialt. Eventuella förluster kan skapa en rädsla hos politikerna för att inte bli omvalda. Även Peter Lowe anser att politikerna har en hemmaopinion att ta hänsyn till, vilket kan göra att beslut angående CCCTB kan komma att skjutas upp.

Enligt Peter Lowe är det också rädslan för det okända som är största hindret för ett mer harmoniserat Europa. Enligt Peter kan det vara anledningen till att det finns en skepticism mot

CCCTB. Peter exemplifierar denna rädsla för det okända med diskussionen i svensk media angående den ”sociala shoppingen” som antogs bli resultatet av öppenheten inom EU. Enligt Peter Lowe var den oron obefogad då det kom kanske 700 personer till Sverige för att arbeta. Peter ser samma diskussion gällande möjligheten att välja vård i valfri medlemsstat. Detta motarbetas av de flesta medlemsstater. Lowe fortsätter med att påpeka att när ett regelverk väl är genomfört accepteras det också. För att exemplifiera citerade han en svensk Euromotståndare som sagt att om nu Euron kommer att införas även i Sverige skulle det nog också gå bra. Peter själv är väldigt positiv till EU och stöder allt som bidrar till en harmonisering av EU-länderna. Han talade om kittet i EU. Det Peter Lowe kallar för ”kittet” i EU är allt som bidrar till att människor känner samhörighet. Idag säger folk i Storbritannien ”ni i Europa” och i Sverige säger vi samma sak om dem. Peter känner dock inte till så många detaljer kring CCCTB, men är positiv till allt som kan förstärka ”kittet” mellan medlemsstaterna.

7.3.2 Transfer Pricing

Enligt Krister Andersson innebär CCCTB en eliminering av dubbelbeskattningsproblematiken för interna transaktioner. Han säger att dokumentationskrav för koncerninterna transaktioner kommer att försvinna helt inom gruppen. Dessa blir ”icke-transaktioner” med CCCTB som skattebas och därmed försvinner också redovisningsskyldigheten. Det är resultatet för hela gruppen som kommer att utgöra underlag för beräkandet av koncernens skattebas, vilket gör att det inte finns något behov att hålla reda på priser mellan företagen i koncernen. Gällande allkokeringsmöjligheter till andra medlemsstater med hjälp av Transfer Pricing säger Krister Andersson att i teorin kommer det inte finnas incitament för att påverka prissättningen i koncernen. Eventuellt i startläget skulle CCCTB kunna ge incitament till försök att påverka fördelningsnycklarna bakvägen, genom att allokera resurser och produktion. Ett av syftena är dock att det inte ska gå att göra detta. Att ”trixa” med prissättning är inte heller så lätt som man tror då investerare kommer att undra vad bolagen håller på med om marginalerna skiljer sig mycket åt inom en koncern. I och med att med CCCTB inte ger skattepåverkan på interna transaktioner kommer sannolikt rätt pris att sättas redan från början.

7.3.3 Gränsöverskridande förlustutjämnings

Gällande förlustutjämnings säger Krister Andersson att den nuvarande situationen är komplex, om det överhuvudtaget är möjligt med gränsöverskridande förlustavdrag. Andersson säger att nya svenska avgöranden kommit i Regeringsrätten under våren och att det nu finns

vissa möjligheter i svensk rättspraxis. För företag är det dock fortfarande svårt bedöma avdragsrätten, vilket kan hämma investeringar. Med CCCTB skulle förutsebarheten gällande avdragsrätt för förluster göra en väsentlig skillnad då regelverket ger automatisk förlustutjämning. Krister exemplifierar med att berätta om ett företag där det totala skatteuttaget på det totala resultatet uppgick till närmare 400 procent. Detta för att koncernen hade vinster i vissa medlemsstater och enorma förluster i andra. Med CCCTB som skattebas hade denna situation inte kunnat uppstå. Beskattning hade utgått på koncernens nettoresultat, vilket är en enorm skillnad mot idag då varje enhet i stort sett beskattas för sig.

Med CCCTB som skattebas tror Krister Andersson att investeringarna kommer att öka på grund av möjligheten till förlustutjämnings, eliminerandet av problemen med Transfer Pricing samt en minskad administrativ börda, då det förhoppningsvis endast blir en skattedeklaration för hela gruppen.

Även Peter Lowe anser att det förenklar att arbeta med en uppsättning regler. I sitt dagliga arbete som företagare arbetar Peter Lowe med tre olika regelverk, det danska rättssystemet, Öresundsöverenskommelsen och EG-rätt. Ett annat arbete inom EU som verkar för att stärka gemenskapen är det gemensamma gireringssystemet som ska vara genomfört 2011. Detta system tillsammans med en gemensam skattebas skulle det göra än enklare för företag i Europa.

Krister Andersson anser att finanskrisen har lett till ett ökat intresse för CCCTB. Enligt teorin kan kriser förändra hur regleringar utformas och ge oanade resultat.²⁶⁷ På skattekonferensen som Krister refererade till var tongångarna för första gången mycket positiva till CCCTB. Detta kan ses som att krisen gett incitament till förändring av skattereglering på den inre marknaden. Däremot säger Krister Andersson att medlemsstaterna fortfarande är tveksamma till att utvidga avdragsrätten och därmed ytterligare erodera skattebasen i kristider. Teorin säger också att vid kriser förskjuts makten från en faktor till en annan.²⁶⁸ Generellt går det att säga att marknadskrafterna har haft stor makt under 2000-talet. Redovisningen har varit baserad på IFRS, som utgår från ett verkligt värde och har ett investerarperspektiv. Nu när krisen är ett faktum så har krav framförts i debatten på ökad reglering av företagen. Det kan leda till att staterna får mer makt vid reglering för att komma till rätta med krisens effekter.

²⁶⁷ Jönsson. S (1991) s 545

²⁶⁸ Ibid.

Medlemsstaterna försöker värna om suveräniteten vilket kan leda till att dessa inte vill implementera den gemensamma skattebasen då detta kanske skulle kunna leda till ett minskat inflöde av skatteintäkter. Å andra sidan finns det enligt Krister Andersson ett intresse av samordning och koordinering. Detta kan verka för en implementering av CCCTB. Marknaden har dock fått stort stöd i krisens spår vilket kan ses som positivt för marknaden oavsett hur regleringar kommer att utformas. Att implementera CCCTB skulle kunna vara ett stöd för företag som lider av den ekonomiska krisen. Medlemsstaterna bör vara intresserade av att främja sysselsättning och tillväxt. Detta kan göra att de blir villiga att ge upp en del av sin suveränitet.

Både Peter Lowe och Krister Andersson nämner debatten i sina respektive intervjuer. I teorin menas det att en offentlig debatt utvecklar regleringen i riktning mot någon av de tre faktorerna.²⁶⁹ Det återstår att se vilken riktning debatten kommer att föra CCCTB.

7.4 Sammanfattning

Gällande den juridiska situationen för gränsöverskridande förlustavdrag anses det att rättfärdigandegrunderna ändras över tiden. Detta medför att situationen blir oklar och oförutsebar för företagen och för medlemsstaterna. EG-rätten är dynamisk och komplex.

I empirin säger respondenter med olika bakgrund att TP är ett problem för internationella företagsgrupper. Ett problem med TP är den administrativa börda som åläggs företagen genom dokumentationskraven. Detta gör att TP är väldigt resurskrävande. Även här ses att det finns tolkningsproblematik och att det är problematiskt för företagen.

Gällande CCCTB kan det komma en attitydförändring på grund av att Transfer Pricing-problematiken hela tiden tilltar samt ett ökande behov av förlustutjämnings över gränserna hos företagen. Detta påverkar EU-ländernas inställning till CCCTB. Medlemsstaterna behöver finna en lösning för dessa problem gemensamt.

Den offentliga debatten utpekade som viktig både för att påtala problemen och för att komma fram till en lösning.

²⁶⁹ Puxty et al. s 287

DEL IV

Här ligger slutdiskussion samt analysen av den teoretiska diskussionen. Vi avslutar med att redogöra för vårt förslag till framtida forskning och våra slutliga tankar om det här arbetet.

8 Slutdiskussion

I detta kapitel kommer först att diskuteras huruvida det finns några incitament för företag med etableringar inom olika medlemsstater att använda CCCTB i avsnitt 8.2 utvecklas teorierna för regleringen av redovisningen och hur de stämmer med empirin.

Syftet med uppsatsen är att undersöka vilka incitament som skulle kunna föreligga hos företagen att använda CCCTB som skattebas utifrån frågorna Transfer Pricing och gränsöverskridande förlustutjämnningar. För att kunna definiera incitamenten är det viktigt att studera förslaget till en gemensam konsoliderad skattebas och hur CCCTB-processen utformas. Forskningsfrågan är;

- Vilka incitament har företagen för att använda en gemensam konsoliderad skattebas utifrån frågorna om Transfer Pricing och gränsöverskridande förlustavdrag?

Tanken är att börja besvara forskningsfrågan ur ett interdisciplinärt perspektiv. Beskattning och redovisning är sammanflätade och påverkar varandra även när beskattningen är frikopplad. I studien går det att se och även från utifrån författarnas förståelse att dessa områden bör behandlas tillsammans. CCCTB skulle innebära en högre grad av frikoppling mellan skattebasen och redovisningen, vilket ur en ekonomisk perspektiv kan anses vara en fördel. Även om områdena fortfarande har en viss påverkan vid en teknisk frikoppling så finns det flera skäl till att föredra en frikoppling. Redovisningen skulle inte utlösa några skattekonsekvenser. Vid en frikoppling skulle redovisningen ge ett tydligare investerarperspektiv oavsett om det är verkligt värde eller historiska värden som efterfrågas. Redovisningen skulle därmed bli mer flexibel och det är en fördel för företagen att kunna anpassa redovisningen efter marknadens krav.

I ett redovisningsperspektiv skall en koncernredovisning ge en bild av koncernen som en enhet. Koncernredovisningen är redan harmoniserad inom EU genom införandet av IFRS för noterade bolag. Denna harmonisering av koncernredovisningen anses underlätta för investerare att fatta rationella beslut, en harmoniserad redovisning underlättar också för företagen som verkar inom flera länder. Inom beskattningen finns ett liknande tankesätt. En koncern skall inte beskattas hårdare än om samma verksamhet bedrivits inom ett enda företag.

Många av EU:s medlemsstater har skatteregler som på olika sätt reglerar detta och utjämnar det beskattningsbara resultatet inom en koncern. En harmonisering av reglerna för skattebasen skulle innebära att samma tankesätt var applicerbart för företag etablerade i flera medlemsstater. Det skulle enligt efter denna studie ytterligare tyda på att det underlättar för investerare och för företagen som verkar inom EU. Både redovisningen och beskattningen skulle bli enklare och mer transparenta vid användande av enhetliga regler.

Beskattningssituationen för företagen i dagens EU avviker från den situation som anses önskvärd vid beaktande av de principer som bör ligga till grund för ett skattesystem. Enligt Lissabonfördraget som ratificerats av de flesta medlemsstater skall utvecklingen gå mot en harmoniserad inre marknad. En inre marknad bör, på samma sätt som en stat, behandla företag jämlikt och neutralt oavsett var de är etablerade och oavsett riktningen på dess handelsströmmar och därmed ge företag möjlighet att fatta beslut efter de bästa ekonomiska förutsättningarna. CCCTB skulle erbjuda företagen detta. Behandlingen skulle bli densamma oavsett var transaktionen sker inom EU och oavsett var skattebetalaren är etablerad. Vidare bör en effektiv marknad ha skatteregler som är enkla, transparenta och säkra. Det går att konstatera att dagens förhållande inte uppfyller dessa principer. EU, idag, består av många olika skattesystem. Dessutom är det olika nationella rättssystem som kan ha olika tolkningar av EG-rätten. Ett antagande är att dessa brister dämpar den ekonomiska utvecklingen.

Den gemensamma skattebasen skulle förenkla för företagen. CCCTB skulle leda till större rättsäkerhet och förutsebarhet jämfört med den nuvarande situationen för gränsöverskridande förlustutjämnningar. Vidare skulle den administrativa bördan av att hantera regleringen kring dokumentationskraven för de interna transaktionerna elimineras. Säkerheten skulle också öka både genom högre rättsäkerhet vid förlustutjämnningar över gränserna samt minskad risk för upptaxeringar vid Transfer Pricing. Som synes i debatten ger TP främst incitament till vinstöverföringar vid uttag av källskatter på exempelvis utdelningar. Idag är bland annat Moder/dotterbolagsdirektivet och Ränte/royaltydirektivet implementerat inom EU. Detta gör att betydelsen av att flytta vinster mellan företag i koncerner bör ha minskat då det inte längre ska utgå källskatter på dessa transaktioner. En alltför stor snedvridning av internpriser får även effekter på den interna styrningen. Detta ifrågasätter den börda som åläggs företagen inom EU i förhållande till incitamenten för allokering.

Enligt debatten och empirin läggs det ökade resurser på att granska interna transaktioner av de olika skattemyndigheterna. Förvisso finns det dem som kan ha en egen vinning att belysa att det finns en ökad risk för revision. Men dessa har också sin trovärdighet att tänka på. Den utveckling som visats är att medlemsstaterna värnar om, och försöker förhindra en erosion av, den egna skattebasen. Detta gör att fler företag förmodligen kommer att bli granskade av de fiskala myndigheterna. Denna revision betyder inte automatisk att det uppstår en upptaxering och leder till en dubbelbeskattningssituation. I och med att det finns skilda tolkningar av OECD:s riktlinjer så kan dock en förfrågan från ett lands skattemyndighet bli mycket kostsam. Dels för den alternativa kostnad för den tid som måste läggas för att besvara dessa dels i de fall extern expertis måste anlitas. EU har försökt minska problemen på Transfer Pricing området. EUTPD har införts och det finns möjligheter att använda sig av APA. Flera nackdelar har utpekats med åtgärderna och detta gör att vi anser att ansträngningarna inte lett till optimalt resultat. Endast en eliminering av interna transaktioner kan helt lösa TP-problematiken. Dessa resurser som läggs ned av företag, skulle kunna komma till bättre nytta genom att företag kan fokusera på att generera vinst genom operationell verksamhet. Högre vinster leder ofta till investeringar. Företagen skulle också ha möjlighet att göra omstruktureringar utifrån organisatoriska behov utan att utlösa skattekonsekvenser. Därmed finns det stora fördelar för företag att använda sig av CCCTB inom EU.

Möjligheten till förlustavdrag över gränserna skulle avsevärt minska skattebördan. Förvisso kan företag idag utnyttja förluster mot framtida vinster men endast inom en och samma jurisdiktion. Vid etableringar i olika medlemsstater får företag idag en skattekostnad för en transaktion som inte är en vinst om koncernen skall anses som ett enda företag. Utnyttjandet av förluster i dotterföretag belägna i en annan medlemsstat kanske aldrig kan göras då det inte är säkert att den enheten genererar vinst som kan avdragsrätten kan användas mot. Idag finns det vissa till möjligheter till gränsöverskridande förlustavdrag men det är osäkert i vilka medlemsstater EG-rätten tolkas på detta sätt. Rättsläget är också dynamiskt. Denna osäkerhet kan leda till att företag kan göra valet att avstå från att etablera sig på andra marknader. En etablering är ofta kostsam och riskfylld även utan en osäker beskattningssituation.

I ett makroperspektiv vilket bör betonas då denna problematik härleds ur staters rädsla för erosion av den egna skattebasen, leder ofta investeringar till högre sysselsättning. Minskad arbetslöshet ger mindre transfereringar och högre skatteintäkter. Investeringar leder med andra ord även till högre konsumtion vilket resulterar i en högre efterfrågan hos företagen och

ökade vinstmöjligheter. Åsikten efter denna studie är att CCCTB kräver ett interdisciplinärt förhållningssätt och inte strikt kan ses ur ett enda perspektiv. Därav är åsikten att det är av vikt att medlemsstaterna börjar anlägga "tänket", för att citera Peter Lowe, om den inre marknaden för att nå konkurrenskraft tillsammans.

Företag har flera incitament för att använda sig av CCCTB. Vissa nackdelar kvarstår dock. Varje medlemsstat har rätt att själva definiera "the bridge" alltså hur den interna regleringen kring beskattning och redovisning skall anpassas till de företag som väljer att använda CCCTB. Detta kanske skulle leda till nya ojämlikheter och osäkerheter för företagen.

Studien behandlar inte den så kallade "waters edge" problematiken liksom problemen med EU-länder som väljer att inte införa CCCTB. Men för att besvara forskningsfrågan behövs det kortfattat beröra situationen där ett företag har dotterbolag i länder utanför CCCTB- området för att diskutera incitament argument för eller emot ett användande av CCCTB. CCCTB skulle ta bort problemen med TP, vilket diskuterats ovan, för transaktioner inom den del av koncernen som definieras som en företagsgrupp men problemen skulle kvarstå i förhållande till de enheter där ägarandelen är alltför låg för att ingå i gruppen. Därmed kvarstår en del av den problematiken. Huruvida CCCTB erbjuder en fördel för företagen i fråga om TP skulle bli avhängigt av hur koncernen är uppbyggd och om det vore önskvärt för företagen att öka sin ägarandel i de enheter som föll utanför CCCTB. I fråga om gränsöverskridande förlustavdrag innebär CCCTB definitivt en fördel för företagen inom CCCTB. Varför betala skatt på 100 om det reella resultatet är 50?

8.1 Studiens teoretiska bidrag

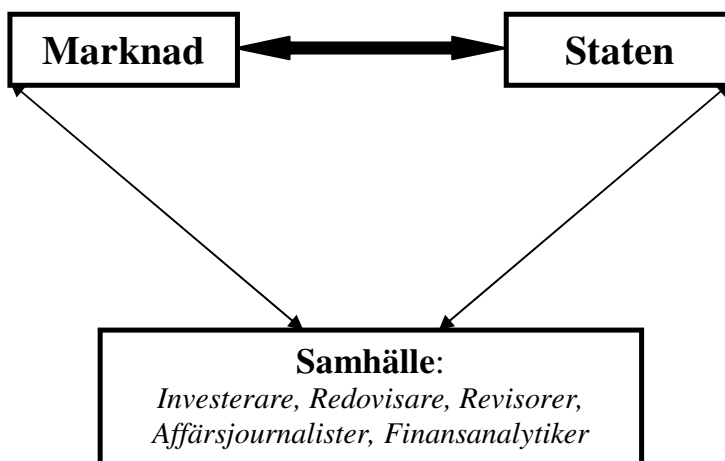


Bild 8

I bild 5 i kapitel tre definierades författarnas syn på regleringen av redovisningen utifrån Puxtys modell. I denna studie har det visats att denna bild stämmer relativt väl in på CCCTB-processen. Här är det EU-kommissionen som är drivande. Kommissionen har tagit hjälp vid utvecklandet av skattebasen av akademiker från olika universitet i hela västvärlden som leder arbetet genom The Commission Service. Arbetsgruppen har som nämnts i kapitel sex, bestått av experter från medlemsländerna representanter för näringslivets organisationer och akademiker. Experterna har tagit del av arbetet inte främst som representanter för sina länder men det kan antas att de har lagt förslag och debattinlägg utifrån sina respektive länders perspektiv eftersom alla länder har olika skattelagstiftning och redovisningsregler. Vidare har, under hela processen olika professionella sammanslutningar bjudits in att delta med rapporter om detaljer i de framlagda förslagen. Som vi ser det kommer parterna genom detta arbetssätt att närma sig varandra. CCCTBs utformning skulle i slutändan vara väl förankrat och genomarbetad vilket kan anses leda till större stabilitet och stöd för genomförandet. Bild nr 9 är en schematisk bild av detta. Processen är naturligtvis, på grund av detta arbetssätt, långsam och omständlig men det kan vara en nödvändighet för att kunna få ett beständigt resultat.

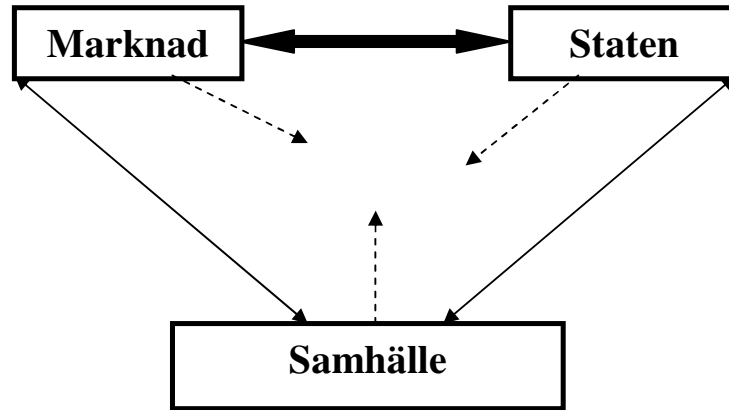


Bild 9

Ett annat sätt att se processen visas i bild nr 10 nedan. De olika aspekterna av internationella etableringar och de problem de medför, här i uppsatsen har det koncentrerats på TP och gränsöverskridande förlustutjämnningar, måste passera genom analystriangeln för att kunna nå en enhetlig lösning. I teorin går det att se att de företagsekonomiska teorierna inte räcker som förklaringsmodell. Däremot vid behandling av ämnet företagsekonomi som om det vore juridik och tar ett problem, en teknisk aspekt i taget, så ser man lättare hur reglering går till och hur den påverkar företagens arbetsklimate. Detta stämmer väl in på det konventionella synsättet att närma sig en teori för regleringen av redovisningen.

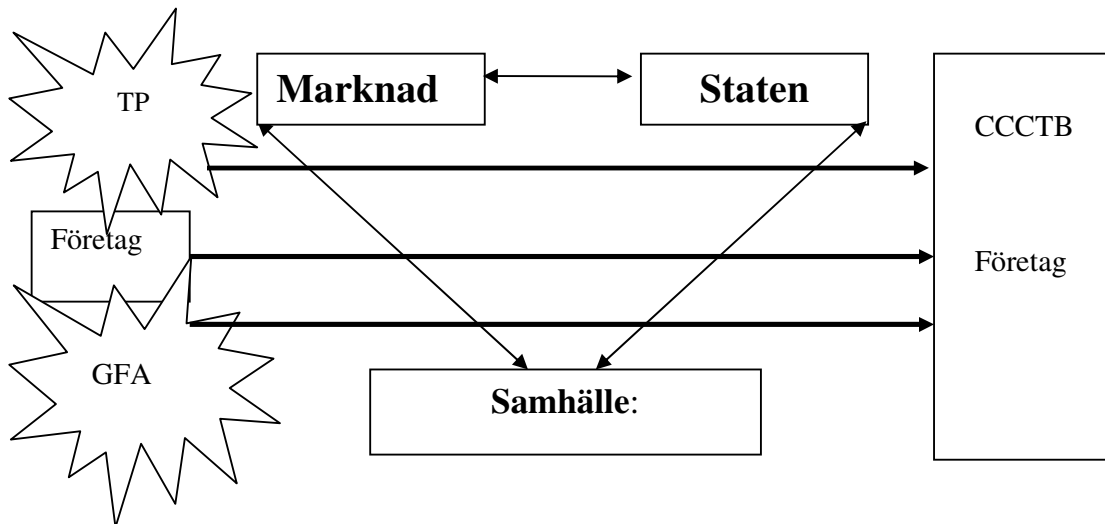


Bild 10

Efter denna studie är åsikten att det finns flera incitament för företag att vilja använda CCCTB. Detta har redovisats i avsnittet ovan. En avgränsning har gjorts mot staternas

situation utom i de fall där det direkt berör våra frågeställningar. Om det visar sig att staterna inte är intresserade av att implementera CCCTB så kan företagen påverka utvecklingen genom den offentliga debatt som det har referats till i detta arbete och som också Puxty et al diskuterar i sin teori.

En aspekt av Puxty et als modell som det dock delvis går att vända sig mot är att den framställer skeendet som en konfrontation mellan skilda parter som visserligen är beroende av varandra och samarbetar på olika sätt men som är åtskilda och konkurrerar om makten. Utvecklingen har varit att individer rör sig mellan dessa faktorer så att det inte kan sägas finnas några klart avgränsade grupper. Ett påpekande görs på att det samarbete och beroende som finns mellan grupperingarna är starkare än vad Puxty et al anser. Samhället och marknaden har ett nära samarbete, det som Puxty et al kallar för associationism. I modellen i bild 11 formar samhälle och marknaden tillsammans en mer enhetlig faktor med en stark kommunikationskanal emellan dessa i form av personliga kontakter och individer som byter arbete och rör sig mellan faktorerna. I modellen nedan har en extra faktor lagts till ovanpå det ”statliga hörnet”. Denna extra faktor utgörs av EU. Den maktkamp och konkurrens som finns inom triangeln tycks i dagsläget snarare finnas mellan faktorerna staten och den överstatliga faktorn, EU. Bild 11 är tänkt att visa situationen idag. Stjärnan i mitten symboliserar att alla parter kommunicerar med varandra och försöker påverka varandra på olika sätt.

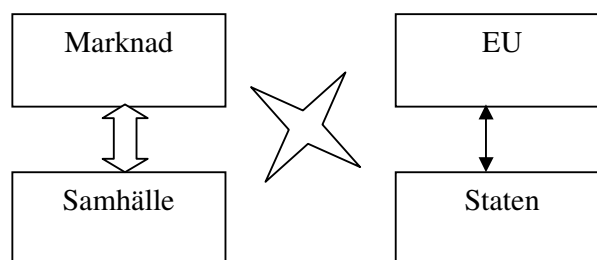


Bild 11

Uppfattningen att spänningen mellan staten och EU är större än spänningen mellan andra faktorer. Den tunnare pilen är tänkt att visa på att statliga politiker visserligen kan kommunicera med EU, och det en sker en övergång av individer mellan EU och staten också. De nationella politikerna är mer bundna av hemmaopinionen som påverkar regleringen. Politikerna måste ta hänsyn till opinionen för att bli omvalda. EU har en politisk agenda för

den inre marknaden och harmonisering. Det är denna agenda som skapar spänningar i dagens situation. I den här uppsatsen har författarna studerat CCCTB. I denna kontext yttrar sig spänningen mellan medlemsstaterna genom värnande om den egna skattebasen och EU:s strävan efter en harmonisering.

Dagens situation kan kallas för associationism men det går även att hävda att det är korporationism som är betecknande. Staterna strävar efter att legitimera sina regleringar genom de grupper som betecknas samhälle. Detta sker genom att de standarder som dessa grupper har utarbetat som till exempel IFRS som används i statens reglering. Detta understryker ytterligare den slutsats som ges i avsnitt 8.1, att parterna står mycket närmare varandra än vad Puxty et al menar. Enligt samma linje är det inte så mycket konflikter mellan staterna och marknaden utan snarare ett starkt beroende. Marknaden är beroende av staten för stabilitet och rättsäkerhet. Vid åtskilliga tillfällen går det att se att marknaden inte kan reglera sig själv. Staterna är beroende av marknaden för att generera arbetstillfällen och inkomster. Därav är beroendet och påverkan, liksom den sociala rörligheten, mellan de tre ursprungliga faktorerna idag alltför stor för att kunna definiera faktorerna på det sätt som Puxty et al gör i deras modell.

8.2 Reflektioner över studiens slutsatser

Denna uppsats har spänt över ett brett område och vi har diskuterat avgränsningar under hela arbetet. En djupare analys hade kunnat göras om det endast koncentrerats på en frågeställning. Dock fann författarna att en undersökning av CCCTB genom dessa två områden gav en mer fullständig bild av de problem som skattebasen är tänkt att lösa.

Det statliga perspektivet har uteslutits för att minska omfånget på den här uppsatsen men för att förankra slutsatserna borde även frågeställningar rörande denna faktor ha undersökts. Ett djupare makroekonomiskt perspektiv hade behövts för att till fullo belysa forskningsfrågan.

En svårighet i studien har varit komma i kontakt med personer som har goda kunskaper om CCCTB och är negativa. Detta gör att de åsikter som framkommit i uppsatsen är övervägande positiva till EU:s integration och därmed till CCCTB. Därav valet att inkludera en sammanställning av KPMG:s undersökning i en bilaga för att belysa den generella kunskapsnivån bland företag om CCCTB. Det kunde ha gjorts val att vända sig till personer med ett mer kritiskt förhållningssätt men de negativa aspekterna låg på en mer statlig nivå.

Det finns även kritik mot CCCTB som rör det civilrättsliga. Detta ligger också utanför denna studies syfte.

Denna studie behandlar inte heller den tekniska utformningen i någon större detalj. Detta för att ett beslut ännu inte är fattat angående den slutliga tekniska utformningen.

8.3 Förslag på fortsatta studier

I och med detta arbete har det funnits en känsla av att ha öppnat Pandoras ask, det har under hela arbetet dykt upp möjligheter till andra inriktningar och fördjupningar.

En undersökning av praxis med kvantitativ inriktning för att ta reda på företagens attityder till förhållandet mellan beskattning och redovisning. Samma undersökning kunde också vända sig till skatteexperter och revisorer. På så sätt skulle en studie mellan praktik och teori.

Forskning om Transfer Pricing och gränsöverskridande förlustutjämnningar skulle kunna göras i större detalj om vid val att studera ett av ämnesområdena. Frågor som vad är de reella kostnaderna för dessa områden? I vilken mån används de för att flytta vinster till lågskatteområden? Man kan tänka sig fler forskningsfrågor inom detta område.

En studie kunde också ta avstamp i Puxty et als modell över faktorer som påverkar regleringen för redovisningen. Med djupintervjuer kunde en forskare undersöka förhållandet mellan de tre faktorerna, hur individer ser på sina egna roller och förmåga till påverkan och så vidare och i förlängningen hur dessa förhållanden påverkar regleringen.

Angående CCCTB finns det en uppsjö av möjliga studier. Konsekvenser ur ett civilrättsligt perspektiv är ett område som är intressant. Frågor som behandlar fördelningsmekanismen för att fördela skattebasen skulle också kunna utgöra grunden för en studie. Ytterligare en fråga som skulle vara intressant att studera är den såkallade att waters-edge problematiken.

Litteraturlista

Skriftliga källor

- Artsberg. Kristina (2003) *Redovisningsteori –policy och praxis*, Malmö, Liber AB
- Arvidsson. Richard (1990), *Dolda vinstöverföringar*, Stockholm, Juristförlaget AB
- Glaser. Barney G (1994) *More Grounded Theory methodology: A reader*, Sociology process 1:a uppl
- Bell. Emma, Bryman. Alan (2005) *Företagsekonomiska forskningsmetoder*, Ljubliana, Liber AB
- Bryman. Alan (2006) *Samhällsvetenskapliga metoder*, Malmö, Liber AB
- Carlsson. Bertil (1991) *Kvalitativa forskningsmetoder*, Falköping, Almqvist&Wiksell Förlag AB, 1:a Uppl
- Corbin. Juliet, Strauss. Anselm (1990) *Basics of Qualitative research*, California, Sage publications inc
- Dahlberg Mattias (2005) *Internationell beskattning – En lärobok*, Lund, Studentlitteratur AB
- Glaser. Barney G(1994) *More Grounded Theory methodology A reader*, Sociology process 1:a uppl,
- Guvå.Gunilla, Hylander. Ingrid (2003) *Grundad Teori –ett teori genererande forskningsperspektiv*, Stockholm, Liber AB, 1:a uppl
- Kjaer Jensen Mogens (1991) *Kvalitativa metoder för samhälls- och beteendevetare*, Köpenhamn, 2: uppl
- Lundahl. Ulf, Skärvad. Per- Hugo (1999) *Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer*, Lund, Studentlitteratur AB 3:e uppl
- Norberg. Claes, Thorell. Per (2007) *Redovisningsfrågor i skattepraxis*, Uppsala, Iustus förlag AB,
- Patel. Runa, Tebelius. Ulla (1987), *Grundbok i forskningsmetodik*, Lund, Studentlitteratur AB
- Ståhl Kristina, Persson-Österman Roger.(2008) *EG-skatteätt*, , Uppsala, Iustus Förlag, 2a uppl
- Terra. Ben, Wattel Peter (2008) *”European Tax Law”* Nederländerna, Kluwer Law International

Wahlström. Gunnar (2000) ”Nya förutsättningar för reglering av externa redovisning, - en praxisundersökning mot bakgrund av finansiella instrument”. Handelshögskolans vid Göteborgs Universitet.

Wallen. Göran (1996) *Vetenskapsteori och forskningsmetodik*, Lund, Studentlitteratur, 2:a uppl

Tidskriftsartiklar

Dr Thoemmes Otmar et al. (2004) ”*Thin capitalization rules and Non discrimination*” *Intertax*, vol 32, no 3, s126-137

Bizioli. Gianluigi (2008) “*Balancing the fundamental freedoms and tax sovereignty: Some thoughts on recent ECJ Case Law on Direct Taxation*” *European Taxation*, vol 48, No, 3 s 133-140

Carendi. Isabell, Grive. Magnus(2007) *Internprissättning - Skatteverkets nya föreskrifter*, Skattenytt 5/2007

Fuest. Clemens (2008) “*The European Commission's proposal for a common consolidated corporate tax base*” *Oxford Review of Economic Policy*, Vol, 24 No 4, s 720-739

Halkos George E. et al (2006) *Is tax competition harmful and is the EU an optimal tax area?* *European Journal of Law and Economics* Vol 21 No 2 s 164

Hellerstein, William (2005): "The Case for Formulary Apportionment", *International Transfer Pricing Journal*, Vol. 3,

Holmdahl. Sven-Erik, Ohlsson, Fredrik (2008) ”*Fler rättsfall om gränsöverskridande koncernbidrag*” *Skattenytt* nr 5, s18-23

Hoogendoorn. Martin N (1996) “*Accounting and Taxation in Europe – A comparative overview*” *The European Accounting Review*, Vol 5, supplement, s 783-794

Håkansson. Nils H (1978) “*Review Article: Where We are in Accounting: A Review of Statement on Accounting Theory and Theory Acceptance*” *Accounting review*, vol 53, No 3 s 717-725

Jönsson. Sten (1991). *Role making for accounting while state is watching*, *Accounting Organization and Society*, vol 16, No 5/6, pp 521-546

Kirsch. Hanno ,Olsson. Stefan (2008) “*Financial accounting and tax accounting: Germany and Sweden as examples*” *SkatteNytt* nr 12

Kuschnik. Bernhard (2008) “*Transfer Pricing in a global market*” *Corporate taxation*, vol 35 No 1, s 17-24

Lamb. Margaret, Lymer. Andrew (1999) “*Taxation research in an accounting context: future prospects and interdisciplinary perspectives*” *The European Accounting Review* 1999, 8:4 sid 749-776

- Leijonhuvud. Margareta(2007) “*Dokumentationskrav vid internprissättning*” Svensk skattetidning nr 2 , s 139-141
- Mclure JR. Charles E (2002) “*Replacing Separate Entity Accounting and the Arm’s Length Principle with Formula Apportionment*” Bulletin, International Bureau of Fiscal Documentation, s 587- 599
- Monsenego. J(2007)Launching an APA programme in Sweden: a look at the French practice Skattenytt nr 9
- Morris.William, H (2007) “European Tax Policy Common Consolidated Corporate Taxbase”. International Tax Journal; vol 33, no 5;
- Murphy, Gerald (2006) “Common Consolidated Corporation Tax Base the case 'for' is clear, but don't underestimate the problems”..Accountancy Ireland, vol 38 no 3;
- Dr Panayi HJI. Christiana (2008) “*The common consolidated Corporate Tax Base- Issues for Member States Opting Out and Third Countries*” European Taxation, vol 48, no 3 s 114-123
- Puxty A. G, Wilmott Hugh C, Cooper David, et al (1987). “*Modes of regulation in advanced capitalism; locating accountancy in four countries*” Accounting Organization and Society, vol 12, No 3, s 273-291
- Riley. Paul, Ingram. Janelle (2008)”*A new environment for Transfer Pricing*” In The Black vol 78, nr 4, s 54-57
- Ståhl. Kristina (2008) ”*EG-domstolens domar*” Skattenytt nr 6
- Van Thiel. Servaas (2008) “*Justifications in Community Law for Income Tax Restrictions on Free Movement: Acte Clair Rules That Can Be Readily Applied by National Courts - Part 1*” European Taxation vol 48, No 6, s 279-290
- Weichenrieder. Alfons J (1996) “*Transfer Pricing, Double Taxation and the Cost of Capital*” Scandinavian Journal of Economics, vol 98, no 3 s 445- 452
- Wikman. Bertil (2000) *Utjämning av inkomstskattebördan inom en företagsgrupp*, Svensk Skattetidning nr 6-7
- Zalasinski. Adam (2007) ”*Proportionality of Anti- Avoidance and Anti- Abuse Measures in the ECJ’s Direct Tax Case Law*”, Intertax, Vol 35, s 310-321

Svenska Lagar

Lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter,

Rättsfall

Europeiska gemenskapens domstol

Mål 207/83 Avoir Fiscal

Mål 250/95 Futura

Mål C-231/05 OY AA

Mål C-446/03 Mark&Spencer

Regeringsrätten

Mål 6511-06

Mål 6512- 06

Mål 7322-06

Mål 7444-06

Mål 1648-07

Mål 1650-07

Mål 1651-07

Mål 1652-07

Mål 3628-07

Mål 1267-08

Skatterättsnämndens förhandsbesked 2008- 01- 28 dnr 26-07/D

Propositioner/ SOU/ Publikationer

www.taxud.com: besökt 15 mars 2009

CCCTB/WP\001Rev1\doc\EN

CCCTB/WP\017\doc\EN

CCCTB/WP\034\ doc\EN

CCCTB/WP\044\doc\EN

CCCTB/WP\047\doc\EN

CCCTB/WP\048\doc\EN

CCCTB/WP\053\doc\EN

CCCTB/WP\056\doc\EN

CCCTB/WP057\doc\EN

Comission non-paper to informal Ecofin Council, 10 and 11 September 2004 A Common Consolidated EU Corporate Tax Base

COM (2001) 582 final

COM (2003) 726 final

COM (2006) 824

COM (2007) 71 final

DS 2007:48 Lissabonfördraget

KOM (2004) 297 slutlig

Prop. 2005/06:169

Prop 2007/08:1

Skatteverkets handledning för internationell beskattning (2007), SKV M 2007:25

SKVFS 2007:1:

SOU1964:29

2002/C 90/08/ Ansökningsomgång för upprättande av ett gemensamt EU för internprissättning på företagsbeskattningsområdet

90/436/EEG Konventionen om undanröjande av dubbelbeskattning vid justering av inkomst mellan företag i intressegemenskap

ECO/205" Samordning av medlemsstaternas direkta skattesystem p 3.6" (2007)

Elektroniska källor

Virin Niklas. (2009) *Koncernbidrag till utländska dotterbolag- Är det något att förfasa sig över?*. Skatter.se <http://www.skatter.se/index.php?q=node/2083>

http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/common_tax_base/article_3130_en.htm

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/conferences/taxforum2008/Morris.pdf

<http://europa.eu/scadplus/leg/sv/lvb/l26038.htm>. besökt 29 jan 2009 , kod 2006/C 176/ 02

OECD Centre for Tax Policy and Administration, Transfer pricing: Keeping it at arm's length,
[http://www.oecdobserver.org/news/fullstory.php/aid/670/Transfer_pricing: Keeping it at arm's length.html](http://www.oecdobserver.org/news/fullstory.php/aid/670/Transfer_pricing:_Keeping_it_at_arm's_length.html)

<http://www.regeringen.se/sb/d/2812/a/15755>

http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/transfer_pricing/forum/index_en.htm#background

Intervjuer

Personlig intervju

Krister Andersson, chef för Skatteavdelningen på Svenskt Näringsliv, Stockholm, 2009-05-06

Peter Lowe, Ägare av företaget R2R samt politisk aktiv ibland annat Folkpartiet. Köpenhamn 2009-04-20

Gustav Haglund, skattejurist inriktning Transfer- Pricing, PWC Malmö 2008-12-18

Mikael Burlin, Transfer-Pricing Specialist på Alfa Laval 2008-12-15

Christina Moell, professor vid juridiska institutionen på Lunds universitet och Cecile Brokelind, docent vid Handelsrättsliga institutionen på Lunds universitet. Lund 2008-12-13

Mailintervju

Kaj Rask, skattejurist på Skatteverket 2008-12-01

Stefan Bergkvist, skatteexpert på Skatteverket 2008-12-23

Olivier Palat, seconded national expert EU-Kommissionen/DG Taxud 2008-12-15

Övrigt

Undersökning skickad per mail från BusinessEurope (2008) ännu ej publicerad i december 2008, *How to remove corporate Tax obstacles to cross-border activity in the EU*

-

Undersökning av KPMG

Harmonized corporate tax base- are European businesses for or against it?

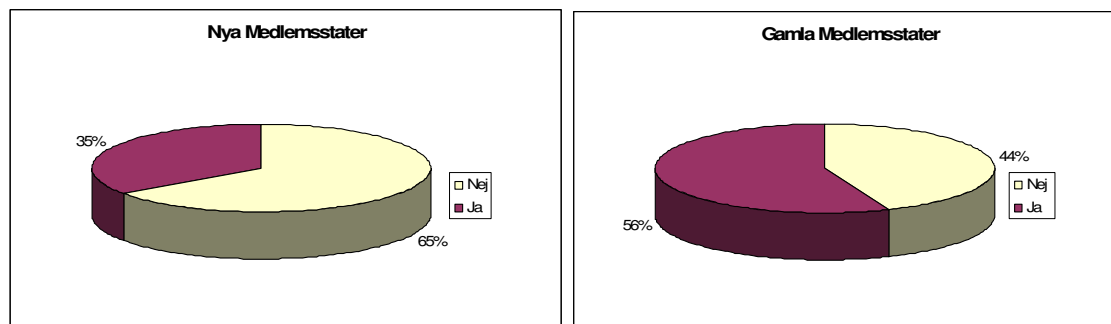
Transfer pricing global reference by Ernst&Young

OECD Articles of the model convention of respect on income and on capital, art. 9

Bilaga 1 Ett urval av Europeiska företags åsikter om CCCTB

Det har, som det tidigare påpekats, valts att inte göra någon undersökning av företags åsikter om CCCTB i denna studie. I och med att projektet kommer att beröra företag i hela Europa har valet gjorts att istället redogöra för en undersökning gjord av KPMG. 403 intervjuer gjordes i alla medlemsstater. Av det totala antalet respondenter kände hälften till CCCTB. Alla respondenter arbetade med internationella skattefrågor. Respondenterna var antingen skattedirektörer, verkställande direktörer eller finansansvariga på företag som har verksamheter i mer än en medlemsstat. De största företagen, vilka motsvarade 20 procent av urvalet hade en omsättning större än 12,5 billioner SEK²⁷⁰, 80 procent av de tillfrågade hade en omsättning under denna varav minsta omsättning var 6,25 billioner SEK i möjligaste mån.²⁷¹

Kännedom om CCCTB i nya respektive gamla medlemsstater



Det skilde sig dock åt mellan de gamla²⁷² och de nya²⁷³ medlemsstaterna angående kännedomen om projektet. 65 procent i de gamla medlemsstaterna jämfört med 35 i de nya

²⁷⁰ Med omräkning till SEK i april 2009

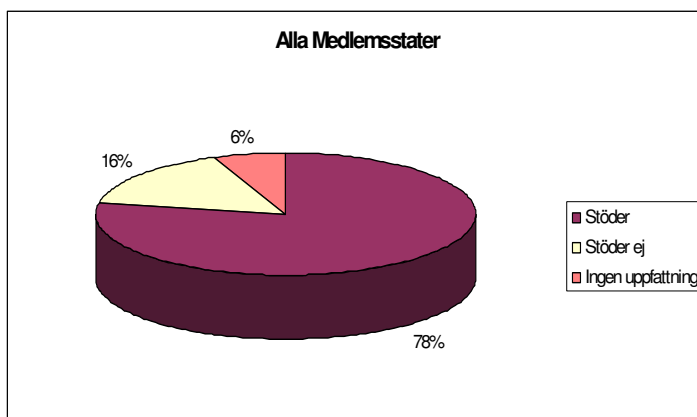
²⁷¹ Undersökningen Harmonized corporate tax base- are European businesses for or agianst it?

²⁷² Storbritannien, Italien, österrike, Danmark, Finland, Frankrike, Grekland, Irland, Luxemburg, Nederländerna, Spanien, Sverige samt Schweiz som inte är en medlemsstat men ändå med i undersökningen

²⁷³ Cypern, Tjeckien, Estland, Ungern, Lettland, Litauen, Malta, Polen, Slovakien, Slovenien, Bulgarien och Rumänien.

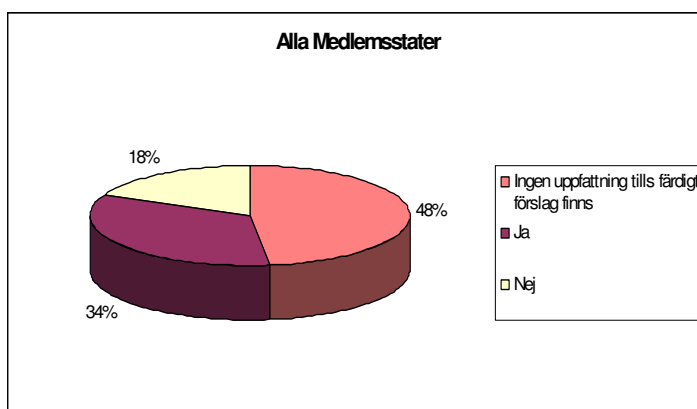
medlemsstaterna kände till CCCTB. I Sverige kände 60 procent av de tillfrågade till den konsoliderade skattebasen och 40 procent hade inte kännedom.

Stöd för skattebasen

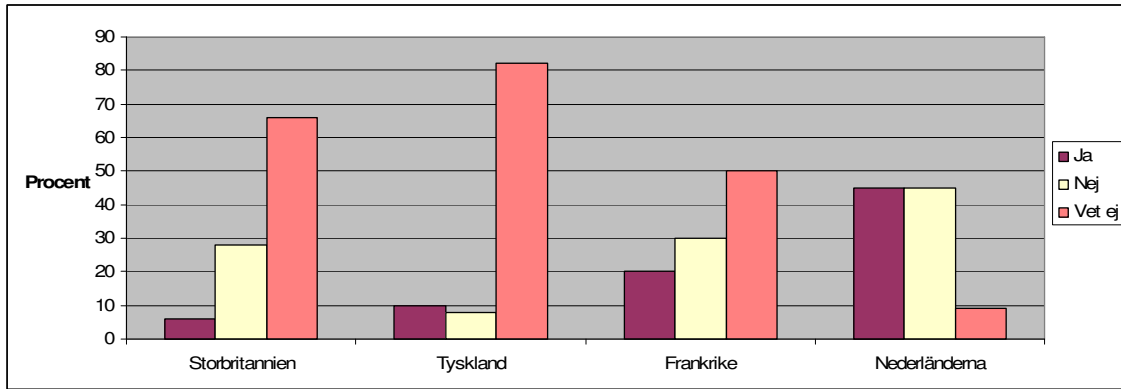


Totalt sett av de 403 respondenterna kan det sägas att det fanns ett stöd för en harmoniserad skattebas. 78 procent var stödjande gentemot CCCTB. 16 procent tilltalades dock inte av idén med harmonisering. I Sverige var 90 procent positivt inställda till CCCTB.

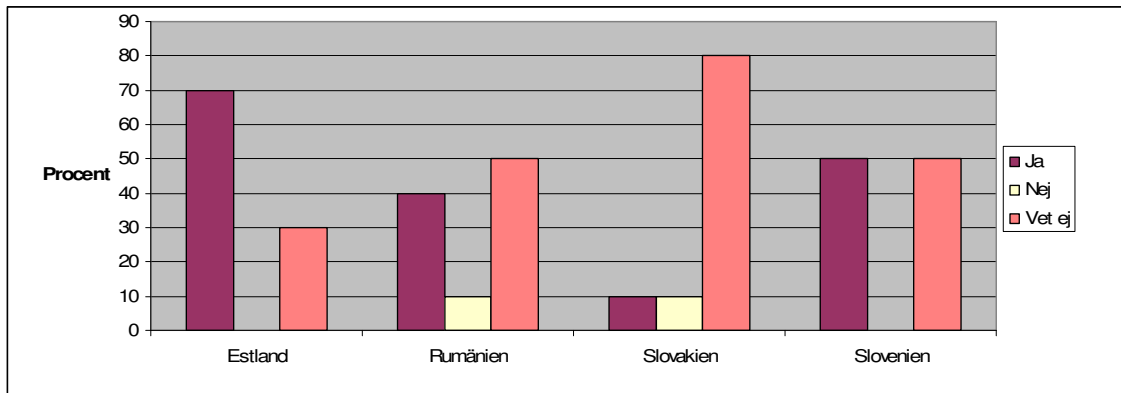
Andel som skulle använda sig av CCCTB



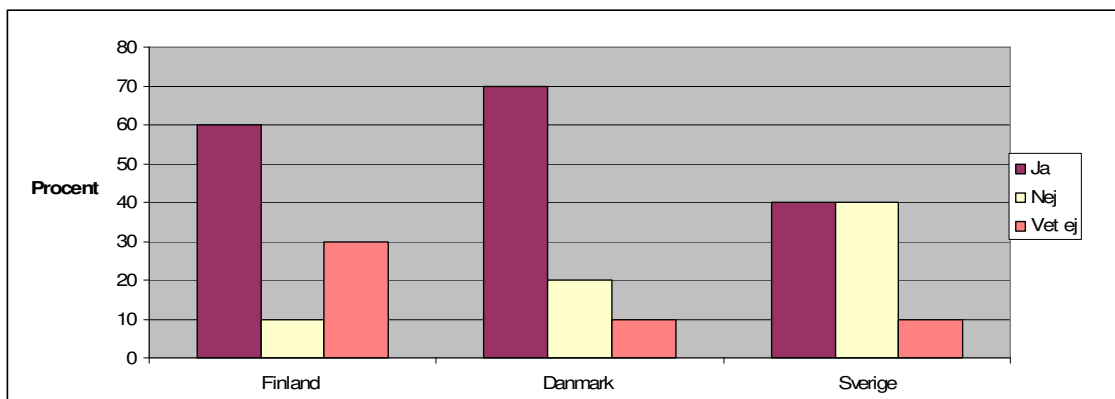
34 procent anger att de skulle använda sig av CCCTB. Dock anger nästan hälften av de tillfrågade, 48 procent, att de vill invänta det färdiga förslaget innan beslut angående användning av den gemensamma skattebasen kan tas.



I ett urval av de gamla medlemsstaterna går det att se att endast 6 procent av företagen i Storbritannien och 10 procent av de tyska företagen skulle använda sig av CCCTB som skattebas. De holländska företagen är mer positivt inställda och där skulle enligt undersökningen 45 procent använda skattebasen. Dock skulle också 45 procent också avstå. För de brittiska och tyska företagen är andelen som inte svarat vare sig nej eller ja högre.

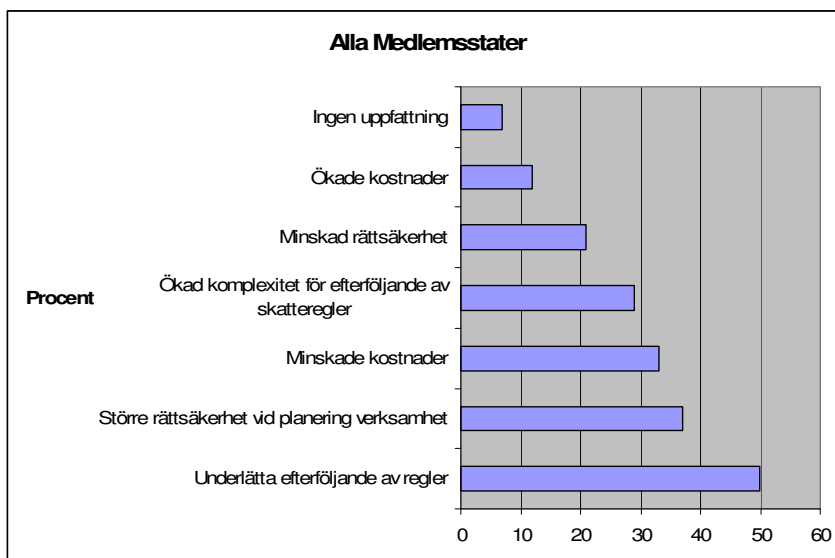


I de nya medlemsstaterna är det dock generellt färre som direkt säger nej till skattebasen i jämförelse med de gamla medlemsstaterna. Endast de slovakiska företagen har en betydligt högre andel som inte kan besvara frågan om de skulle använda sig av CCCTB som skattebas. Generellt i urvalet är andelen som skulle använda sig av skattebasen högre bland de nya medlemsstaterna i jämförelse med de gamla, med undantag för Nederländerna.



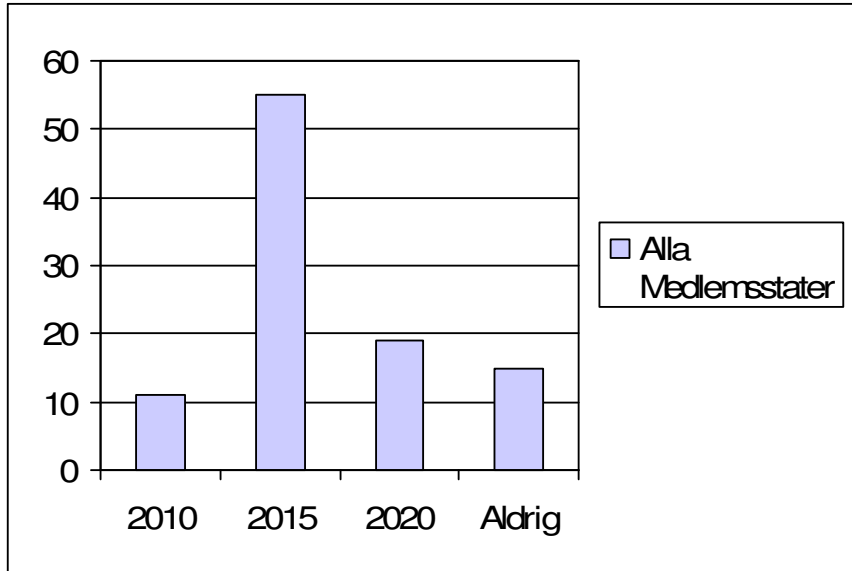
Bland de nordiska medlemsstaterna är också andelen högre som svarat ja för användandet av CCCTB som skattebas. I Sverige, liksom Nederländerna, finns en högre andel som redan bestämt sig för att antingen använda CCCTB eller inte.

Effekter av CCCTB



Många av respondenterna tror att det skulle bli lättare att efterfölja regler vid ett användande av CCCTB. En högre rättsäkerhet är det också många som tror att CCCTB kommer att medföra. Dock tror nästan 30 procent att CCCTB medför en ökad komplexitet vid tillämpningen av skatteregler

Tidsramen för implementeringen av CCCTB



Majoriteten tror att en implementering av CCCTB kommer att ske först 2015. 15 procent tror dock att CCCTB aldrig kommer att genomföras.

Bilaga 2 Frågeformulär

Frågor gällande Transfer Pricing och cross-border losses

Inom den litteratur som vi tagit del av hittills i vårt uppsatsarbete så påstås det att Transfer Pricing är ett stort problem för multinationella koncerner.

1) Anser ni från er sida att transfer pricing är ett problem för multinationella koncerner?

Om ja:

Vad är det största problemet och på vilket sätt är detta en komplikation?

Om nej:

motivera gärna

2) Tror ni att TP används i en stor utsträckning för att allokera vinster till olika länder?

3) På de flesta håll i världen finns en omfattande dokumentationsskyldighet; på vilket sätt underlättar denna dokumentation?

4) Är det vanligt att det uppkommer skatteanspråk från olika länder vid interna transaktioner?

– Hur löser man vanligen sådana konflikter?

– Hur länge kan en sådan process pågå innan den avslutas?

5) I Europa pågår ett projekt, CCCTB, om en konsoliderad skattebas. Enligt förespråkare är fördelarna med denna att TP minimeras. Vad anser ni om CCCTB och dess inverkan på TP-problematiken?

Om inverkan på TP, på vilket sätt?

Frågor gällande gränsöverskridande förluster

Enligt dagens rättspraxis kan koncerner med verksamheter inte göra förlustavdrag när dotter- och moderbolag har olika hemvist.

I en situation där avdrag skulle medges för förluster, tror ni att det skulle ha någon påverkan på företags benägenhet till skatteundandraganden (allokering av vinster) hos företagen i någon riktning?

Hur ser ni på CCCTB generellt?

Vilka fördelar och nackdelar både i perspektiv av den inre marknaden samt gentemot tredje land ser ni ifall företag skulle använda CCCTB som skattebas?

Hur tror ni att Sveriges företagarklimat skulle påverkas av CCCTB?

Varför?

Tror ni att CCCTB kommer att kunna implementeras?

Motivering?

Questionnaire to Mr Palat

General questions

Please, make a brief introduction of yourself. (Earlier jobs, experiences, academic background and so on)

For how long have you been working with the CCCTB?

How is the CCCTB Working Group composed? (Number of members, experience, academic background, special knowledge etc)

What do you think the main advantage/advantages of the CCCTB are, both from a business perspective and a competitive perspective at the internal market?

How does the timeframe look like for the implementation of the CCCTB in the member states?

Regulatory issues

Have the different accounting traditions in the member states been a large problem, or a source of inspiration?

How have you dealt with the problem to bring the taxation and accounting principles together, to fit into a system with a common tax base?

Have there been any major problems with the development of the technical outlines, due to the link between taxation and accounting that existing in some member states, for example Sweden and Germany?

What principles, both taxation principles and accounting principles, have had the greatest influence on the work with CCCTB?

The global economy is now facing a financial crisis; do you think it has affected the process of CCCTB? And if so, in what way has it affected?

How would you describe the debate on the CCCTB, and how it has changed over time as CCCTB becomes more concrete (publication of working papers/technical outlines etc)?

What has the process with the working papers and the technical outlines looked like, for example regarding depreciations?

How will the CCCTB be implemented in the member states, will it be compulsory to have this second tax base as an option?

Are there any assessments made for the administrative burden that the CCCTB might cause the member states, when it is implemented?

What are the member states' opinions about a future implementation of the CCCTB, as a *second* tax base? Do they see it as a good complement or a competitor to their national tax rules, in terms of risk of losing tax revenues?

How do the member states think of the CCCTB, in the light of the ongoing tax competition in the EU?

Concerning intra-group transactions, we notice (in CCCTB/WP/057, paragraph 112) that there are two options on how to consolidate. What are the advantages/disadvantages regarding these options, in your opinion?

What impacts have the different methods on the allocation of the tax base to member states?

Transfer Pricing and Cross - Border Losses

Do you think transfer pricing is a problem for corporations with operations in several EU member states?

If yes: What is the largest problem and why is it a problem?

If no: Please justify.

How exactly will CCCTB solve the transfer pricing issue regarding double taxation (risk of claims from member states' tax authorities) and other issues?

Are there any issues regarding transfer pricing that will remain despite a common tax base?

Do you think that the documentation requirement, and the compliance costs, regarding transfer pricing will be affected of a common tax base?

Frågor till Krister Andersson

Påverkar finanskrisen arbetet med CCCTB i någon riktning?

Vad ser du som det största hindret för att medlemsstaterna skulle vilja implementera CCCTB?

En av fördelarna med CCCTB sägs vara att företagsgrupper inte behöver upprätta flera olika skattedeklarationer men detta gäller bara den del av gruppen som har ett tillräckligt stort ägande

- kan det finnas risk för inlåsnings effekter och därav minskat intresse för CCCTB?
- eller är det tvärtom så att det kan leda till att företagsgrupper inte är intresserade för att ägarandelen i dotterbolagen inte är tillräckligt hög?
- finns det några andra aspekter gällande investeringar som du ser?

Hur tror du företag ställer sig till förutsebarheten och rättssäkerheten gällande förlustutjämnning?

Ser du någon risk för att nya konflikter kan uppstå?

Värdeöverföringar och CCCTB

Skulle ett företag ha bättre möjlighet att understödja ett dotterbolag i ett par år vid nyetablering?

Har du något övrigt att tillägga?

Frågor till Peter Lowe?

Berätta om din arbetssituation och hur EU påverkar den.

Vad anser du om CCCTB?

Positivt?

Negativt?

- Skulle det underlätta för företagen?

- Tror du det skulle innebära minskade kostnader eller skulle det inte bli någon skillnad?

Vilken påverkan tror du att finanskrisen har på CCCTB-processen?

Vad ser du som de största problemen för företag som verkar inom Europa? Håller du med om det som vi har funnit genom vår studie att de största problemen är Transfer Pricing och gränsöverskridande förlustavdrag?

Vad tror du skulle vara de största hindren för införandet av CCCTB?