

Genomförande av regler i EU:s direktiv mot skatteundandraganden för att neutralisera effekterna av hybrida mismatchningar

Innehållsförteckning

Sammanfattning	5
1 Lagtext	6
1.1 Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)	6
1.2 Förslag till lag om skatteavtal mellan Sverige och Grekland	16
1.3 Förslag till lag om upphävande av kungörelsen (1972:539) om kupongskatt för person med hemvist i Grekland, m.m.	18
1.4 Förslag till lag om ändring i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt	19
1.5 Förslag till lag om ändring i lagen (1988:1614) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Bulgarien	21
1.6 Förslag till lag om ändring i förordningen (1989:97) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Bulgarien	23
1.7 Förslag till lag om ändring i lagen (1989:686) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Cypern	24
1.8 Förslag till lag om ändring i förordningen (1989:901) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Cypern	26
1.9 Förslag till förordning om upphävande av förordningen (1988:336) om befrielse från och nedsättning av grekisk skatt för person med hemvist i Sverige	27
2 Bakgrund	28
2.1 OECD:s arbete med att motverka skatteplanering med hybrida mismatchningar	28
2.1.1 BEPS-paketet	28
2.1.2 Hybrida mismatchningar med företag och finansiella instrument	28
2.1.3 Mismatchningar med fasta driftställen	29
2.2 EU:s arbete med att motverka skatteplanering med hybrida mismatchningar	31
2.3 Nya skatteregler för företagssektorn	32
3 Genomförande av regler i EU:s direktiv mot skatteundandraganden för att neutralisera effekterna av hybrida mismatchningar	34
3.1 Hybridreglerna bör utökas	34
3.2 Tillämpningsområde	37
3.3 Definitioner	40
3.4 Hybrida finansiella instrument	42
3.4.1 Avdragsförbud vid avdrag utan inkludering som kan hänföras till skillnader i klassificeringen av finansiella instrument	42

3.4.2	Någon inkluderingsbestämmelse av inkomst på grund av skillnader i klassificering av finansiellt instrument föreslås inte.....	46
3.4.3	Avdrag utan inkludering genom hybridöverföringar.....	48
3.5	Hybrida företag och mismatchningar med fasta driftställen.....	55
3.5.1	Avdragsförbud vid avdrag utan inkludering på grund av skillnader i klassificeringen av det betalande företaget.....	55
3.5.2	Någon inkluderingsbestämmelse vid skillnader i klassificeringen av det betalande företaget föreslås inte	58
3.5.3	Avdragsförbud vid avdrag utan inkludering på grund av skillnader i klassificeringen av det mottagande företaget.....	60
3.5.4	Någon inkluderingsbestämmelse vid skillnader i klassificeringen av det mottagande företaget föreslås inte	62
3.5.5	Avdragsförbud vid avdrag utan inkludering på grund av skillnader i bedömningen av förekomst av ett fast driftställe.....	64
3.5.6	Avdragsförbud vid avdrag utan inkludering på grund av att stater gör olika bedömning av om inkomst ska hänföras till ett fast driftställe	67
3.5.7	Avdragsförbud vid avdrag utan inkludering på grund av en fiktiv betalning från ett fast driftställe i Sverige.....	71
3.5.8	Några inkluderingsbestämmelser för inkomst vid avdrag utan inkludering på grund av fördelning av inkomst i fast driftställe föreslås inte	74
3.6	Importerade mismatchningar	75
3.7	Dubbla avdrag	78
3.7.1	Dubbla avdrag genom fast driftställe i en annan stat.....	78
3.7.2	Dubbla avdrag genom fast driftställe i Sverige.....	88
3.7.3	Dubbla avdrag i olika företag	93
3.7.4	Dubbla avdrag genom mismatchning med dubbel hemvist.....	95
3.8	Obeaktat fast driftställe.....	99
3.9	Begränsad avräkning av utländsk skatt vid hybridöverföring.....	104
4	Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser.....	108
5	Konsekvensanalys.....	109

5.1	Syfte och alternativa lösningar	109
5.2	Offentligfinansiella effekter	110
5.3	Konsekvenser för enskilda och företag	112
5.3.1	Statistik över svenska aktiebolag med verksamhet i andra länder.....	114
5.3.2	Statistik över utländska företag med verksamhet i Sverige	114
5.3.3	Företag som berörs	116
5.3.4	Kategorier av företag som berörs	117
5.3.5	Administrativa kostnader.....	117
5.3.6	Företagens förutsättningar	118
5.4	Konsekvenser för Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna.....	119
5.5	Konsekvenser för den ekonomiska jämställdheten mellan kvinnor och män	119
5.6	Övriga konsekvenser	120
6	Författningskommentar.....	120
6.1	Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).....	120
6.2	Förslaget till lag om ändring i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt	139
Bilaga 1	Rådets direktiv (EU) 2016/1164 av den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknadens funktion ...	140
Bilaga 2	Rådets direktiv (EU) 2017/952 av den 29 maj 2017 om ändring av direktiv (EU) 2016/1164 vad gäller hybrida mismatchningar mot tredjeländer	141

Sammanfattning

Olikheter i nationell lagstiftning vad gäller den skattemässiga behandlingen av finansiella instrument, företag och fasta driftställen (s.k. hybrida mismatchningar) gör det möjligt för skattskyldiga att använda gränsöverskridande skatteplaneringsstrategier för att undkomma skatt. Inom ramen för OECD:s BEPS-arbete (Base Erosion and Profit Shifting) har rekommendationer tagits fram för att neutralisera effekterna av hybrida mismatchningar (åtgärd 2).

Den 12 juli 2016 antog rådet direktiv (EU) 2016/1164 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknadens funktion (direktivet mot skatteundandraganden). Direktivet innebär att EU:s medlemsstater samordnar genomförandet av vissa av OECD:s åtgärds punkter mot BEPS, däribland åtgärd 2 om hybrida mismatchningar. Den 29 maj 2017 antog rådet direktiv (EU) 2017/952 om ändring av direktiv (EU) 2016/1164 vad gäller hybrida mismatchningar med tredjeländer (ändringsdirektivet).

Den 1 januari 2019 trädde nya bestämmelser i inkomstskattelagen (1999:1229) om avdragsförbud för ränteutgifter i vissa gränsöverskridande situationer i kraft (prop. 2017/18:245, bet. 2017/18:SkU25, rskr. 2017/18:398). Bestämmelserna är ett första steg i genomförandet av OECD:s BEPS-rekommendationer, åtgärd 2, samt de motsvarande reglerna i direktivet mot skatteundandraganden och ändringsdirektivet.

I denna promemoria föreslås att de nämnda bestämmelserna i inkomstskattelagen ska utökas till att omfatta fler situationer med hybrida mismatchningar samt att bestämmelserna ska omfatta även andra utgifter än ränteutgifter. Det föreslås också att tillämpningsområdet utökas till att omfatta förfaranden som har ingått i syfte att medföra en skatteförmån. Det föreslås även ändringar i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt (avräkningslagen) för att direktivets regler ska uppfyllas. Vidare anpassas lagar om skatteavtal med vissa medlemsstater för att motsvara direktivets krav.

De nya bestämmelserna föreslås träda i kraft den 1 januari 2020.

1 Lagtext

1.1 Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

Härigenom föreskrivs¹ i fråga om inkomstskattelagen²
dels att 24 kap. 15 a–15 e §§ ska upphöra att gälla,
dels att rubrikerna närmast efter 24 kap. 15 § och närmast före 24 kap. 15 a och 15 c §§ ska utgå,
dels att 24 kap. 1, 25, 35 och 39 §§ ska ha följande lydelse,
dels att det ska införas ett nytt kapitel, 24 b kap., av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

24 kap.

1 §³

I detta kapitel finns bestämmelser om

- vad som avses med ränteutgifter och ränteinkomster i 2–4 §§,
- tillämpning i inkomstslaget näringsverksamhet av vissa bestämmelser i inkomstslaget kapital i 5 och 6 §§,
- partiell fission i 7 §,
- kapitalrabatt på optionslån i 8 §,
- avdragsförbud för ränteutgifter på vissa efterställda skulder i 9 §,
- avdragsrätt för ränteutgifter på vinstandelslån i 10–15 §§,
- *avdragsförbud för ränteutgifter vid vissa gränsöverskridande situationer i 15 a–15 e §§,*
- särskild avdragsbegränsning för ränteutgifter på vissa skulder till företag i intressegemenskap i 16–20 §§,
- avdragsbegränsning för negativa räntenetton i 21–29 §§,
- avdrag för lämnad utdelning i 30 §, och
- skattefria utdelningar i 31–42 §§.

En bestämmelse om skattefrihet för utdelning från privatbostadsföretag finns i 15 kap. 4 §.

¹ Jfr rådets direktiv (EU) 2016/1164 av den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknads funktion och rådets direktiv (EU) 2017/952 av den 29 maj 2017 om ändring av direktiv (EU) 2016/1164 vad gäller hybrida mismatchningar med tredjeländer.

² Lagen omtryckt 2008:803.

Senaste lydelse av

24 kap. 15 a § 2018:1206

24 kap. 15 b § 2018:1206

24 kap. 15 c § 2018:1206

24 kap. 15 d § 2018:1206

24 kap. 15 e § 2018:1206

rubriken närmast efter 24 kap. 15 § 2018:1206

rubriken närmast före 24 kap. 15 a § 2018:1206

rubriken närmast före 24 kap. 15 c § 2018:1206

³ Senaste lydelse 2018:1206.

25 §⁴

Avdragsunderlaget utgörs av resultatet av näringsverksamheten före avdragsbegränsning för negativt räntenetto enligt 24 § och före avdrag för kvarstående negativt räntenetto enligt 26 §

ökat med

– ränteutgifter för vilka – ränteutgifter för vilka avdragsrätten inte har begränsats avdragsrätten inte har begränsats enligt andra bestämmelser i detta enligt andra bestämmelser i detta kapitel än 24 §, kapitel än 24 § *eller 24 b kap.*,

– årliga värdeminskningsavdrag enligt 18 kap. 3 §, 19 kap. 4 och 26 §§ samt 20 kap. 4 och 17 §§,

– avdrag enligt 19 kap. 7 § och 28 § andra stycket samt 20 kap. 7 §, och

– avdrag för avsättning till periodiseringsfond enligt 30 kap. 5 §,

minskat med

– ränteinkomster,

– överskott som belöper sig på andelar i svenska handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer, och

– återfört avdrag för avsättning till periodiseringsfond enligt 30 kap.

Om ett företag har ett underskott av näringsverksamheten före avdrag för negativt räntenetto enligt 24 § och kvarstående negativt räntenetto enligt 26 §, ska avdragsunderlaget öka även med avdrag för tidigare års underskott enligt 40 kap. 2 §, dock högst med ett belopp som motsvarar beskattningsårets underskott före avdrag för negativt räntenetto och kvarstående negativt räntenetto.

Ett investmentföretag ska även öka avdragsunderlaget med avdrag för utdelning enligt 39 kap. 14 § och minska underlaget med utdelningar som skulle ha tagits upp även om företaget i stället hade varit ett sådant ägarföretag som kan inneha en näringsbetingad andel enligt 32 §, dock högst med det belopp som dragits av för utdelning. En ekonomisk förening som får göra avdrag för utdelning enligt 39 kap. 23 § ska även öka avdragsunderlaget med avdrag för sådan utdelning och minska det med utdelningar som ska tas upp, dock högst med det belopp som dragits av för utdelning.

35 §⁵

Utdelning på en näringsbetingad andel ska inte tas upp i annat fall än andel ska inte tas upp i annat fall än som anges i 38–40 §§. som anges i 38–40 §§ *eller*

24 b kap. 7 §.

39 §⁶

Utdelning på andel som lämnas av ett företag som hör hemma i en annan stat ska tas upp till den del utdelningen får dras av som ränta eller liknande i det företag som lämnar utdelningen.

⁴ Senaste lydelse 2018:1206.

⁵ Senaste lydelse 2018:1206.

⁶ Senaste lydelse 2018:1206.

Med uttrycket hör hemma i en annan stat avses detsamma som i 15 b §.

Med uttrycket hör hemma i en annan stat avses detsamma som i 24 b kap. 4 §.

24 b kap. Särskilda bestämmelser vid hybridsituationer

Innehåll

1 §

I detta kapitel finns särskilda bestämmelser vid vissa situationer med gränsöverskridande inslag (hybridsituationer).

Det finns bestämmelser om

- tillämpningsområde (2 §),*
- definitioner (3 och 4 §§),*
- situationer med avdrag för utgifter utan att motsvarande inkomster tas upp till beskattning (5–12 §§),*
- situationer med avdrag för utgifter till företag utanför Europeiska unionen (13 §), och*
- situationer med avdrag för samma utgifter (14–18 §§).*

Tillämpningsområde

2 §

Bestämmelserna i 5–11, 13 och 14 §§ tillämpas på

- 1. företag som är i intresse- gemenskap, eller*
- 2. förfaranden som medför en skatteförmån.*

Första stycket 2 gäller bara om företaget eller någon i samma intressegemenskap som företaget rimligen kunde ha förväntats känna till förfarandet och har tagit del av värdet av skatteförmånen.

Definitioner

3 §

Företag ska vid tillämpning av detta kapitel anses vara i intresse- gemenskap om

- 1. företagen ingår i en koncern av sådant slag som anges i 1 kap.*

4 § årsredovisningslagen
(1995:1554),

2. ett av företagen, direkt eller indirekt, innehar minst 25 procent av kapitalet eller rösterna i det andra företaget eller har rätt till minst 25 procent av vinsten i det andra företaget, eller

3. en och samma person, direkt eller indirekt, innehar minst 25 procent av kapitalet eller rösterna i företagen.

Vid bedömningen av om företagen är i intressegemenskap ska personer som agerar tillsammans i fråga om innehav av kapitalet eller rösterna i ett annat företag behandlas som en enda person.

Vid tillämpning av 8–11, 13 och 14 §§ ska, i stället för 25 procent i första stycket 2–3, 50 procent gälla.

4 §

Ett företag ska vid tillämpning av detta kapitel anses höra hemma i en viss stat om företaget enligt lagstiftningen i denna stat hör hemma i staten i skattehänseende och inte anses ha hemvist i en annan stat på grund av ett skatteavtal. Om företaget enligt ett skatteavtal anses ha hemvist i en annan stat, ska det anses höra hemma i denna andra stat. Om ett företag inte hör hemma i någon stat i skattehänseende, ska det anses höra hemma i den stat där det är bildat eller registrerat.

Situationer med avdrag för utgifter utan att motsvarande inkomster tas upp till beskattning

Skillnader i klassificeringen av finansiella instrument och betalningar enligt dessa

5 §

Ett företag får inte dra av utgifter som betalas till ett företag enligt ett finansiellt instrument till den del motsvarande inkomst inte tas upp till beskattning i den stat där det andra företaget hör hemma eller i någon annan stat där inkomsten ska anses behandlad som mottagen, om detta kan hänföras till skillnader i den rättsliga klassificeringen mellan Sverige och den andra staten av det finansiella instrumentet eller betalningen i skattehänseende.

En inkomst ska inte anses tas upp till beskattning i den utsträckning inkomsten uppfyller kraven för en skattelättnad enbart på grund av hur den rättsligt klassificeras i en annan stat.

En inkomst ska anses tas upp till beskattning om den tas upp inom tolv månader räknat från utgången av det beskattningsår som utgifterna hänför sig till.

6 §

Vid tillämpning av 5 § ska en ersättning som motsvarar underliggande avkastning på en överförd tillgång behandlas som en utgift enligt ett finansiellt instrument, om även ett företag som hör hemma i en annan stat behandlas som mottagare av avkastningen i skattehänseende enligt lagstiftningen i den staten.

7 §

Utdelning på andel ska tas upp till den del utdelningen får dras av som ränta eller liknande av ett

företag som hör hemma i en annan stat, om även det företaget behandlas som mottagare av utdelningen i skatthänseende enligt lagstiftningen i den staten.

Skillnader i klassificeringen av betalande företag

8 §

Ett företag får inte dra av utgifter till ett företag till den del motsvarande inkomst inte tas upp till beskattning i den stat där det andra företaget hör hemma eller i någon annan stat där inkomsten ska anses behandlad som mottagen, om detta beror på skillnader i den rättsliga klassificeringen av det förstnämnda företaget i skatthänseende mellan Sverige och någon annan stat.

Första stycket gäller inte till den del inkomst som företaget tar upp även tas upp till beskattning inom tolv månader i den andra staten, räknat från utgången av det beskattningsår som utgifterna hänför sig till.

Skillnader i klassificeringen av mottagande företag

9 §

Ett företag får inte dra av utgifter till ett företag till den del motsvarande inkomst inte tas upp till beskattning, om detta beror på skillnader mellan två stater i den rättsliga klassificeringen i skatthänseende av det senare företaget eller annat företag som behandlas som mottagare av motsvarande inkomst.

Skillnader i bedömning av förekomst av ett fast driftställe

10 §

Ett företag får inte dra av utgifter till ett företag, om detta företag enligt lagstiftningen i den stat där det hör hemma har ett fast driftställe i Sverige eller i en annan stat och motsvarande inkomst anses hänförlig till detta fasta driftställe.

Första stycket gäller till den del motsvarande inkomst inte tas upp till beskattning i någon stat, om detta beror på att den stat där det andra företaget hör hemma gör en annan bedömning i fråga om förekomsten av det fasta driftstället än den stat där det företaget, enligt lagstiftningen i den stat där det hör hemma, har det fasta driftstället.

Skillnader i fördelning av inkomst i fast driftställe

11 §

Ett företag får inte dra av utgifter till ett annat företag som har fast driftställe i Sverige eller i en annan stat till den del motsvarande inkomst inte tas upp till beskattning i någon stat, om detta beror på att den stat där det andra företaget hör hemma och en stat där det bedriver verksamhet från fast driftställe, eller två stater där företaget bedriver verksamhet från fast driftställe, gör olika bedömningar av om inkomsten ska hänföras till ett fast driftställe.

12 §

Vid fastställande av inkomst från fast driftställe i Sverige ska avdrag inte göras för utgift på grund av ersättning som det fasta driftstället anses ha till en annan del av företaget till den del företaget inte beskattas för ett belopp

motsvarande ersättningen i någon stat, om detta beror på att staterna där företaget hör hemma eller bedriver verksamhet från ett annat fast driftställe inte beaktar ersättningen.

Första stycket gäller inte till den del inkomst som det fasta driftstället tar upp även tas upp till beskattning inom tolv månader i den andra staten, räknat från utgången av det beskattningsår som utgifterna hänför sig till.

Situationer med avdrag för utgifter till företag utanför Europeiska unionen

13 §

Ett företag får inte dra av utgifter till ett företag i en stat utanför Europeiska unionen till den del motsvarande inkomst får kvittas, direkt eller indirekt,

1. mot utgift som får dras av i en stat utan att motsvarande inkomst tas upp till beskattning i en annan stat, om det är en sådan situation som avses i artikel 2.9 första stycket a–f i rådets direktiv (EU) 2017/952 av den 29 maj 2017 om ändring av direktivet (EU) 2016/1164 vad gäller hybrida mismatchningar med tredjeländer, eller

2. mot utgift som får dras av både i den stat där utgiften betalas och i en annan stat.

Första stycket gäller inte till den del

– någon av de andra staterna har regler av sådant slag som avses i rådets direktiv (EU) 2017/952, eller

– utgifterna i första stycket 1 och 2 motsvarar inkomster som tas upp i båda staterna när det gäller situationer som motsvarar artikel 2.9 första stycket e, f och g i rådets direktiv (EU) 2017/952.

Situationer med avdrag för samma utgifter

Avdrag för samma utgifter i olika företag

14 §

Ett företag får inte göra avdrag för utgifter om ett företag som hör hemma i en annan stat får göra avdrag för samma utgifter, till den del avdrag görs mot inkomst i ett annat företag och avdrag inte nekas i den andra staten.

Första stycket gäller inte till den del avdragen motsvaras av inkomst som tas upp till beskattning i båda staterna.

Avdrag för samma utgifter genom fast driftställe

15 §

Ett företag får inte göra avdrag för utgifter som är hänförliga till ett fast driftställe i en annan stat om avdrag för samma utgifter får göras i den stat där det fasta driftstället finns, till den del avdrag i den andra staten görs mot inkomst i ett annat företag.

Första stycket gäller inte till den del avdragen motsvaras av inkomst som tas upp till beskattning i båda staterna.

16 §

Ett företag får inte göra avdrag för utgifter som är hänförliga till ett fast driftställe i Sverige om avdrag för samma utgifter får göras i en annan stat, till den del avdrag görs mot inkomst i ett annat företag och avdrag inte nekas i den andra staten.

Första stycket gäller inte till den del avdragen motsvaras av inkomst som tas upp till beskattning i båda staterna.

Återföring av avdrag

17 §

Ett företag som har gjort avdrag för utgifter som är hänförliga till ett fast driftställe i en annan stat och som inte motsvarats av inkomster som tas upp till beskattning i båda staterna enligt 15 § andra stycket ska återföra sådana gjorda avdrag, till den del det i den andra staten görs avdrag för tidigare års underskott som hänförs till det fasta driftstället mot inkomst i ett annat företag.

Avdragen ska återföras till beskattning det beskattningsår då avdraget i den andra staten görs.

Företag med dubbel hemvist

18 §

En obegränsat skattskyldig juridisk person som enligt lagstiftningen i en annan stat även är obegränsat skattskyldig i den staten får inte dra av utgifter som även dras av i den andra staten, till den del utgifterna inte motsvaras av inkomst som tas upp i båda staterna.

Första stycket gäller inte om den andra staten

1. inte tillåter att avdragen görs mot inkomst i ett annat företag, eller

2. är medlem i Europeiska unionen och den juridiska personen enligt ett skatteavtal mellan Sverige och den andra staten har hemvist i Sverige.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2020.

2. De nya bestämmelserna tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2019.

3. Vid tillämpning av 24 b kap. 17 § ska underskott som är hänförliga till beskattningsår som börjar före den 1 januari 2020 inte beaktas.

4. De upphävda bestämmelserna i 24 kap. 15 a–15 e §§ gäller fortfarande för beskattningsår som börjar före den 1 januari 2020.

1.2 Förslag till lag om skatteavtal mellan Sverige och Grekland

Härigenom föreskrivs¹ följande.

1 § Det avtal för undvikande av dubbelbeskattning och förhindrande av skatteflykt beträffande skatter å inkomst och förmögenhet som Sverige och Grekland undertecknade den 6 oktober 1961 ska gälla som lag här i landet. Avtalet är avfattat på engelska. Den engelska texten och en svensk översättning av avtalet framgår av bilagan till denna lag.

2 § Avtalets beskattningsregler ska tillämpas endast till den del dessa medför inskränkning av den skattskyldighet i Sverige som annars skulle föreligga.

3 § Bestämmelserna i artikel XXIII § 2 i avtalet ska, i fråga om inkomst hos en svensk juridisk person som får beskattas i Grekland enligt artikel IV i avtalet, inte tillämpas om inkomsten inte beskattas i Grekland på grund av att Grekland inte anser att den juridiska personen bedriver verksamhet från fast driftställe där.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2020.

2. Bestämmelsen i 3 § tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2019.

3. Genom lagen upphävs kungörelsen (1963:497) om tillämpning av ett mellan Sverige och Grekland den 6 oktober 1961 ingånget avtal för undvikande av dubbelbeskattning och förhindrande av skatteflykt beträffande skatter å inkomst och förmögenhet.

¹ Jfr rådets direktiv (EU) 2016/1164 av den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknads funktion och rådets direktiv (EU) 2017/952 av den 29 maj 2017 om ändring av direktiv (EU) 2016/1164 vad gäller hybrida mismatchningar med tredjeländer.

**Convention between the
Government of the Kingdom of
Sweden and the Government of
the Kingdom of Greece for the
avoidance of double taxation and
the prevention of fiscal evasion
with respect to taxes on income
and capital**

**Avtal mellan Konungariket
Sveriges regering och
Konungariket Greklands
regering för undvikande av
dubbelbeskattning och förhind-
rande av skatteflykt beträffande
skatter å inkomst och förmögen-
het**

[Nuvarande lydelse SFS 1963:497 bilaga 1]

1.3 Förslag till lag om upphävande av kungörelsen (1972:539) om kupongskatt för person med hemvist i Grekland, m.m.

Härigenom föreskrivs att kungörelsen (1972:539) om kupongskatt för person med hemvist i Grekland, m.m. ska upphöra att gälla vid utgången av 2019.

1.4 Förslag till lag om ändring i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt

Härigenom föreskrivs¹ att 2 kap. 8 § lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

2 kap.

8 §²

Avräkning får ske med ett belopp som motsvarar summan av

1. den utländska skatt som får avräknas enligt 1 §,
2. utländsk skatt och annat belopp som ger rätt till avräkning enligt skatteavtal, och
3. överskjutande belopp enligt 17–20 §§.

I fråga om en skattskyldig som är juridisk person ska som utländsk skatt enligt första stycket 1 och 2 inte anses sådan utländsk skatt som hänför sig till en intäkt från innehav av finansiella instrument till den del den skattskyldige medges avdrag för utdelnings- eller ränteersättning på grund av villkor vid värdepapperslån eller återköpsavtal avseende de finansiella instrumenten.

Bestämmelserna i andra stycket tillämpas bara om

1. avräkning ges för utländsk skatt på intäkten från de finansiella instrumenten också hos någon annan på grund av att denne, enligt lagstiftningen i dennes hemviststat, anses uppbära intäkten, och

2. utdelnings- eller ränteersättningen ingår i ett förfarande som annars ger rätt till avräkning för den skattskyldige och den skattskyldige rimligen kunde ha förväntats känna till förfarandet.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2020.

¹ Jfr rådets direktiv (EU) 2016/1164 av den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknads funktion och rådets direktiv (EU) 2017/952 av den 29 maj 2017 om ändring av direktiv (EU) 2016/1164 vad gäller hybrida mismatchningar med tredjeländer.

² Senaste lydelse 2008:1350

2. Lagen tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2019.

1.5 Förslag till lag om ändring i lagen (1988:1614) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Bulgarien

Härigenom föreskrivs¹ att det i lagen (1988:1614) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Bulgarien ska införas två nya paragrafer, 4 och 5 §§, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

4 §²

Bestämmelserna i artikel 21 punkt 2 b) i avtalet ska, i fråga om inkomst hos en svensk juridisk person som får beskattas i Bulgarien enligt artikel 6 i avtalet, inte tillämpas om inkomsten inte beskattas i Bulgarien på grund av att Bulgarien inte anser att den juridiska personen bedriver verksamhet från fast driftställe där.

5 §

Följande gäller om en person med hemvist i Sverige förvärvar inkomst som enligt bestämmelserna i artikel 16 punkt 2 eller artikel 17 i avtalet beskattas endast i Bulgarien eller enligt bestämmelserna i artikel 21 punkt 2 b) i avtalet ska undantas från svensk skatt och personen i fråga beskattas till statlig inkomstskatt för annan inkomst. Först uträknas den statliga inkomstskatt som skulle ha påförts om den skattskyldiges hela inkomst hade beskattats endast i Sverige. Därefter fastställs hur stor procent den sålunda uträknade skatten utgör av hela den beskattningsbara inkomst på vilken skatten har beräknats. Med den fastställda procentsatsen tas skatt ut på den inkomst som ska

¹ Jfr rådets direktiv (EU) 2016/1164 av den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknads funktion och rådets direktiv (EU) 2017/952 av den 29 maj 2017 om ändring av direktiv (EU) 2016/1164 vad gäller hybrida mismatchningar med tredjeländer.

² Tidigare 4 § upphävd genom 2011:1333.

beskattas i Sverige. Förfarandet ska användas endast om detta leder till högre skatt.

-
1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2020.
 2. Bestämmelsen i 4 § tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2019.

1.6 Förslag till lag om ändring i förordningen (1989:97) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Bulgarien

Härigenom föreskrivs att 2 § förordningen (1989:97) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Bulgarien ska upphöra att gälla vid utgången av 2019.

1.7 Förslag till lag om ändring i lagen (1989:686) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Cypern

Härigenom föreskrivs¹ att det i lagen (1989:686) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Cypern ska införas två nya paragrafer, 4 och 5 §§, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

4 §²

Bestämmelserna i artikel 21 punkt 2 b) i avtalet ska, i fråga om inkomst hos en svensk juridisk person som får beskattas i Cypern enligt artikel 7 i avtalet, inte tillämpas om inkomsten inte beskattas i Cypern på grund av att Cypern inte anser att den juridiska personen bedriver verksamhet från fast driftställe där.

5 §

Följande gäller om en person med hemvist i Sverige förvärvar inkomst som enligt bestämmelserna i artikel 18 punkterna 1 och 2 i avtalet beskattas endast i Cypern eller enligt bestämmelserna i artikel 21 punkt 2 b) ska undantas från svensk skatt och personen i fråga beskattas till statlig inkomstskatt för annan inkomst. Först uträknas den statliga inkomstskatt som skulle ha påförts om den skattskyldiges hela inkomst hade beskattats endast i Sverige. Därefter fastställs hur stor procent den sålunda uträknade skatten utgör av hela den beskattningsbara inkomst på vilken skatten har beräknats. Med den fastställda procentsatsen tas skatt ut på den inkomst som ska beskattas i Sverige. Förfarandet

¹ Jfr rådets direktiv (EU) 2016/1164 av den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknadens funktion och rådets direktiv (EU) 2017/952 av den 29 maj 2017 om ändring av direktiv (EU) 2016/1164 vad gäller hybrida mismatchningar med tredjeländer.

² Tidigare 4 § upphävd genom 2011:1335.

*ska användas endast om detta leder
till högre skatt.*

-
1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2020.
 2. Bestämmelsen i 4 § tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2019.

1.8 Förslag till lag om ändring i förordningen (1989:901) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Cypern

Härigenom föreskrivs att 2 § förordningen (1989:901) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Cypern ska upphöra att gälla vid utgången av 2019.

1.9 Förslag till förordning om upphävande av förordningen (1988:336) om befrielse från och nedsättning av grekisk skatt för person med hemvist i Sverige

Härigenom föreskrivs att förordningen (1988:336) om befrielse från och nedsättning av grekisk skatt för person med hemvist i Sverige ska upphöra att gälla vid utgången av 2019.

2 Bakgrund

2.1 OECD:s arbete med att motverka skatteplanering med hybrida mismatchningar

2.1.1 BEPS-paketet

OECD har under flera år arbetat med att motverka aggressiv skatteplanering. Våren 2013 påbörjade OECD med understöd av G20 ett projekt för att motverka skattebaseroering och vinstförflyttning ("Base Erosion and Profit Shifting Project", BEPS-Project). I oktober 2015 publicerades 13 rapporter (avseende 15 åtgärdsområden) och ett sammanfattande dokument som tillsammans utgör det s.k. BEPS-paketet. Såväl OECD-som G20-länderna har godkänt BEPS-paketet. I januari 2016 enades OECD:s skattekommitté om ett inkluderande ramverk för genomförande och övervakning av åtgärderna enligt BEPS-paketet. Ramverket godkändes sedan av G20-länderna i februari 2016. Över 100 jurisdiktioner deltar i det inkluderande ramverket.

Ett skäl till att BEPS-paketet har tagits fram är att det är svårt för ett enskilt land att på egen hand motverka BEPS. Detta eftersom den del av bolagsskattebasen som utgörs av multinationella företag kan anses vara mycket rörlig. Det betyder att om ett land unilateralt, dvs. på egen hand, inför vissa åtgärder för att motverka skattebaseroering och vinstförflyttning är det ofta möjligt för multinationella företag att kringgå dessa åtgärder. Unilaterala åtgärder kan dessutom skada ett lands konkurrenskraft när det gäller att attrahera investeringar. Vidare kan regler som ett enskilt land antar för att motverka skattebaseroering och vinstförflyttning i stället leda till internationell dubbelbeskattning. OECD anser mot bakgrund av detta att det är nödvändigt att regler som ska motverka skattebaseroering och vinstförflyttning är gemensamma.

BEPS-paketet innehåller därför åtgärder för ett koordinerat internationellt tillvägagångssätt för att reformera företagsbeskattningen utifrån ett internationellt perspektiv. Till vissa av åtgärderna följer rekommendationer och medlemsländerna i OECD har gemensamt tagit fram detaljerade kommentarer till dessa.

2.1.2 Hybrida mismatchningar med företag och finansiella instrument

En av åtgärderna i det ovan nämnda BEPS-paketet rör internationell skatteplanering där olikheter i nationell lagstiftning vad gäller den skattemässiga behandlingen av företag och finansiella instrument (s.k. hybrida mismatchningar) utnyttjas. Både företag och finansiella instrument kan utgöra hybrider. Som exempel kan ett finansiellt instrument anses vara ett hybridinstrument i de fall instrumentet behandlas som en skuld i en stat och som eget kapital i en annan stat. På ett liknande sätt kan ett företag anses vara ett hybridföretag om företaget behandlas som ett eget skattesubjekt av en stat samtidigt som det behandlas som delägarbeskattat av en annan stat. Sådan olikbehandling stater emellan kan

leda till dubbel icke-beskattning vid gränsöverskridande situationer, vilket kan utnyttjas av företag för att minimera eller helt undgå beskattning.

I arbetet har ett antal olika rekommendationer tagits fram för att neutralisera de skattemässiga effekter som kan uppstå vid hybrida mismatchningar. Rekommendationerna återfinns i OECD:s rapport "Final report on action 2: Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements" (OECD:s BEPS-rekommendationer, åtgärd 2). Rekommendationerna är indelade i dels specifika rekommendationer, dels hybrida mismatchningsregler. De specifika rekommendationerna avser utformningen av nationella regler och syftar till att förhindra att situationer med hybrida mismatchningar överhuvudtaget uppstår. De hybrida mismatchningsreglerna syftar till att neutralisera effekterna av uppkomna hybridsituationer genom lagstiftning som justerar det skattemässiga resultat som uppstår vid en hybrid mismatchning. Det rör sig om lagstiftning som kan beskrivas som "länkningsregler" (linking rules) där den skattemässiga behandlingen av ett företag eller ett finansiellt instrument i en stat anpassas till den skattemässiga behandlingen i en annan stat.

OECD:s BEPS-rekommendationer (åtgärd 2) behandlar hybrida mismatchningar som kan ge upphov till tre olika resultat:

Avdrag utan inkludering – dvs. avdrag för en betalning får göras i en stat samtidigt som motsvarande betalning inte tas upp till beskattning i den mottagande staten.

Dubbla avdrag – dvs. avdrag för samma betalning får göras i två stater.

Indirekt avdrag utan inkludering – dvs. avdrag för en betalning får göras i en stat samtidigt som motsvarande inkomst kan kvittas mot utgifter som ger upphov till hybrida mismatchningar, s.k. importerade mismatchningar.

För att undvika risken för dubbelbeskattning har vissa av de olika rekommendationerna en inbördes turordning, s.k. primär- och sekundärregler, så att en stat inte behöver tillämpa sina regler för att neutralisera effekterna av en hybrid mismatchning, om effekten kommer att neutraliseras i den andra staten. Primärreglerna innebär att en stat ska vägra avdrag för betalningar i den utsträckning som de inte inkluderas i eller även får dras av i den andra staten, t.ex. en stat där en betalning tas emot. Tillämpas inte primärregeln kan den andra staten i stället enligt sekundärreglerna inkludera inkomsten alternativt neka s.k. duplicerat avdrag, beroende av vilken typ av hybrid mismatchningssituation det rör sig om.

Därutöver finns i OECD:s BEPS-rekommendationer (åtgärd 2) en specifik rekommendation avseende avräkning av utländsk skatt.

2.1.3 Mismatchningar med fasta driftställen

Mismatchningar med fasta driftställen uppstår när den skattemässiga behandlingen av fasta driftställen skiljer sig åt mellan olika länder. Som exempel kan staten där ett företag hör hemma undanta inkomst från ett fast driftställe utomlands samtidigt som staten där det fasta driftstället finns inte tar upp samma inkomst till beskattning. På ett liknande sätt kan det

finnas skillnader i länders bedömning om verksamheten som bedrivs i en viss stat ger upphov till ett fast driftställe.

Missmatchningar med fasta driftställen skulle kunna undvikas om alla länder anslöt sig till en internationell standard när det gäller fasta driftställen. Inom några av BEPS-projektets åtgärdsområden lämnas förslag på modifiering av internationell standard i syfte att förhindra att missmatchningar med fasta driftställen uppstår. Rekommendationerna i OECD:s rapporter ”Final report on Action 7: Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status” och ”Final report on Actions 8–10: Aligning Transfer Pricing outcomes with Value Creation” skulle, om samtliga länder tillämpade dessa, motverka missmatchningar med fasta driftställen. Dessa rekommendationer utgör dock inte någon minimistandard.

Arbetet med att ta fram rekommendationer för att neutralisera effekterna av missmatchningar med fasta driftställen inleddes kort efter att OECD:s BEPS-rekommendationer (åtgärd 2) publicerades. Arbetet resulterade i ett antal rekommendationer och återfinns i OECD:s rapport ”Neutralising the Effects of Branch Mismatch Arrangements” (OECD:s BEPS-rekommendationer om fasta driftställen). Rapporten behandlar fem situationer med missmatchningar med fasta driftställen:

1. Obeaktade fasta driftställen – dvs. fast driftställe eller skattepliktig närvaro uppstår inte för ett fast driftställe i den stat där det fasta driftstället finns. Detta kan leda till avdrag utan inkludering.
2. Obeaktade betalningar – dvs. staten där det fasta driftstället finns anser att en betalning ska hänföras till företagets huvudkontor medan staten där företaget hör hemma anser att betalningen ska hänföras till det fasta driftstället. Detta kan leda till avdrag utan inkludering.
3. Fiktiva betalningar – dvs. ett företags fasta driftställe anses i skattehänseende göra en betalning till en annan del av företaget. Betalningen motsvaras inte av någon faktisk utgift och någon motsvarande inkomst tas inte upp i staten där den andra delen av företaget hör hemma.
4. Dubbla avdrag – dvs. avdrag för samma betalning får göras både i staten där företagets fasta driftställe finns och i staten där företaget hör hemma.
5. Importerade missmatchningar – dvs. inkomst kan kvittas mot utgifter som ger upphov till missmatchningar med fast driftställe.

Följande rekommendationer har tagits fram för att neutralisera effekterna av situationerna med missmatchningar med fasta driftställen:

1. Om en betalning ger upphov till avdrag utan inkludering, ska betalarstaten neka avdrag för utgiften.
2. Om en fiktiv betalning ger upphov till en missmatchning, ska betalarstaten neka avdrag för utgiften.
3. Om en betalning ger upphov till dubbla avdrag, ska i första hand staten där företaget hör hemma neka avdrag för utgiften och i andra hand staten där det fasta driftstället finns neka avdrag för utgiften.
4. Om en betalning ger upphov till avdrag utan inkludering genom arrangemang med importerade missmatchningar, ska betalarstaten neka avdrag för utgiften.

För att begränsa uppkomsten av mismatchningar med fasta driftställen rekommenderas stater, som undantar inkomst från fasta driftställen, att överväga att begränsa omfattningen av sådana undantag. Rekommendationen avser inte att påverka staters åtaganden enligt dubbelbeskattningsavtal.

2.2 EU:s arbete med att motverka skatteplanering med hybrida mismatchningar

Inom EU har arbete för att motverka skadlig skattekonkurrens pågått under en längre tid. I december 1997 antog rådet en resolution om en uppförandekod för företagsbeskattningen. Syftet med koden är att motverka skadlig skattekonkurrens. En särskild högnivågrupp inom rådet inrättades 1998 för att genomföra uppförandekodens principer (uppförandekodgruppen). Uppförandekodgruppen har sedan 2009 arbetat med frågor om snedvridande effekter av olikheter i medlemsstaternas skattesystem, bl.a. hybrida mismatchningar. Uppförandekodgruppen har tagit fram riktlinjer för att motverka mismatchningar med hybridföretag och fasta driftställen inom EU samt mellan EU och tredjeland. Även om medlemsstaterna har enats kring dessa riktlinjer så är de inte juridiskt bindande för medlemsstaterna.

Vid Ekofin-rådets möte den 8 december 2015 antogs rådsslutsatser om OECD:s BEPS-arbete i EU. I rådsslutsatserna understryks bl.a. behovet av gemensamma lösningar på EU-nivå samt en effektiv och snabb koordinerad implementering av BEPS-åtgärderna av medlemsstaterna. Den 12 juli 2016 antog rådet direktiv (EU) 2016/1164 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknadens funktion (direktivet mot skatteundandraganden). Direktivet finns i bilaga 1. Direktivet innebär att EU:s medlemsstater samordnar genomförandet av vissa av OECD:s åtgärds punkter mot BEPS. Direktivet utgör en minsta skyddsnivå för medlemsstaternas bolagsskattebasen (artikel 3). Det betyder att striktare regler kan införas för att skydda skattebasen. Direktivet mot skatteundandraganden innehåller bl.a. regler om hybrida mismatchningar (artikel 9). Artikeln är bara tillämplig på transaktioner inom EU. I artikeln anges hur medlemsstaterna ska agera vid två olika typer av situationer med hybrida mismatchningar. Det är dels fråga om situationer med dubbla avdrag, dels situationer med avdrag utan inkludering.

När direktivet mot skatteundandraganden antogs av rådet gav finansministrarna samtidigt kommissionen i uppdrag att ta fram ett förslag med regler om hybrida mismatchningar som involverar tredjeländer och som är förenliga med och inte mindre effektiva än OECD:s BEPS-rekommendationer om hybrida mismatchningar. Den 29 maj 2017 antog rådet direktiv (EU) 2017/952 om ändring av direktiv (EU) 2016/1164 vad gäller hybrida mismatchningar med tredjeländer (ändringsdirektivet). Ändringsdirektivet finns i bilaga 2. Genom ändringsdirektivet utvidgas tillämpningsområdet för de antagna hybridreglerna i direktivet mot skatteundandraganden till att även omfatta tredjeländer. Ändringsdirektivet innehåller även fler regler om hybrida

missmatchningar. Det gäller hybridregler som involverar fasta driftställen, hybridöverföringar, importerade missmatchningar och missmatchningar som rör företag med dubbel hemvist och en regel avseende den skattemässiga behandlingen av vissa transparenta företag. Ändringsdirektivet är i linje med OECD:s BEPS-rekommendationer (åtgärd 2) och i skälen till direktivet hänvisas till tillämpliga förklaringar och exempel i rekommendationerna som en källa till illustration eller tolkning i den mån dessa överensstämmer med bestämmelserna i ändringsdirektivet och unionsrätten (skäl 28).

Genom ändringsdirektivet ändras lydelsen i befintliga artiklar och nya artiklar införs i direktivet mot skatteundandraganden. När denna promemoria författas finns inte någon konsoliderad version tillgänglig. När det i promemorian hänvisas till en viss artikel i direktivet mot skatteundandraganden avses den lydelse som artikeln har efter ändring genom ändringsdirektivet. Ändringsdirektivet har däremot ett relativt omfattande skälavsnitt som endast gäller för de ändringar som följer av ändringsdirektivet. När det i promemorian hänvisas till något av dessa skäl anges det att det är skälen i ändringsdirektivet som avses.

Enligt ändringsdirektivet ska hybridreglerna vara genomförda i svensk rätt senast den 31 december 2019 och tillämpas senast från och med den 1 januari 2020. Bestämmelserna avseende den skattemässiga behandlingen av vissa transparenta företag (artikel 9a) ska dock vara genomförda i svensk rätt senast den 31 december 2021 och tillämpas från och med den 1 januari 2022.

2.3 Nya skatteregler för företagssektorn

Den 1 januari 2019 trädde nya skatteregler för företagssektorn i kraft (prop. 2017/18:245, bet. 2017/18:SkU25, rskr. 2017/18:398). De nya reglerna innebär bl.a. att det infördes en generell begränsning av ränteavdrag i bolagssektorn i form av en EBITDA-regel. Med detta avses en regel som är baserad på resultatmåttet EBITDA ("Earnings Before Interest and Tax, Depreciation and Amortization"). Avdragsutrymmet uppgår till 30 procent av EBITDA. Samtidigt sänktes bolagsskatten och expansionsfondsskatten. Dessutom snävades dagens riktade ränteavdragsbegränsningsregler in till att i princip avse rena missbruksfall. Införandet av en generell ränteavdragsbegränsningsregel föranleddes av direktivet mot skatteundandraganden (artikel 4) samt av OECD:s BEPS-rekommendationer avseende ränteavdragsbegränsningar (åtgärd 4).

De nya skattereglerna för företagssektorn innebar även att det – som ett första steg i genomförandet av OECD:s BEPS-rekommendationer om hybrida missmatchningar (åtgärd 2), direktivet mot skatteundandraganden och ändringsdirektivet – infördes avdragsförbud för ränteutgifter vid vissa gränsöverskridande situationer. Bestämmelserna gäller företag som är i intressegemenskap med varandra och omfattar två olika missmatchnings-situationer. Det är dels situationer där avdrag för en och samma ränteutgift får göras av två olika företag i två stater (dubbla avdrag), dels situationer där avdrag för en ränteutgift får göras i en stat utan att motsvarande inkomst tas upp till beskattning i den mottagande staten (avdrag utan

inkludering). Situationerna med avdrag utan inkludering involverar både s.k. hybridföretag och s.k. hybridinstrument.

För att motverka situationer med dubbla avdrag gäller från och med den 1 januari 2019 att avdrag för ränteutgifter inte får göras om avdrag för samma utgifter får göras av ett företag som hör hemma i en annan stat och som ingår i samma intressegemenskap och ränteutgifterna betalas av företaget i den andra staten. Avdrag får heller inte göras om ränteutgifterna betalas av företaget i Sverige och avdrag inte nekas i den andra staten (24 kap. 15 c § första stycket inkomstskattelagen [1999:1229], förkortad IL).

Avdrag får dock göras i den mån inkomsten som företaget i Sverige tar upp även tas upp i den stat där det andra företaget hör hemma (s.k. dubbel inkludering). För att dubbel inkludering ska anses föreligga ska inkomsten tas upp inom tolv månader räknat från utgången av det beskattningsår som ränteutgifterna hänför sig till (24 kap. 15 c § andra stycket IL).

När det gäller hybrida mismatchningar som innebär att avdrag för en betalning får göras i en stat utan att motsvarande inkomst tas upp i den mottagande staten behandlar hybridreglerna i inkomstskattelagen tre olika situationer. Den första situationen avser betalningar av ett hybridföretag, den andra situationen avser betalningar till ett hybridföretag och den tredje situationen avser betalningar enligt hybrida finansiella instrument.

För att neutralisera effekterna av att avdrag för ränteutgifter får göras i en stat utan att motsvarande inkomst tas upp i den stat där betalningen tas emot infördes den 1 januari 2019 regler om avdragsförbud. Enligt dessa regler får avdrag för ränteutgifter till ett företag som hör hemma i en annan stat inte göras om motsvarande inkomst inte tas upp till beskattning i den stat där det andra företaget hör hemma. Inkomsten kan antingen tas upp av det andra företaget eller av delägarna om företaget är delägarbeskattat. Skälet till att inkomsten inte tas upp till beskattning av det andra företaget eller av delägarna, om det är ett delägarbeskattat företag, ska vara skillnader i den rättsliga klassificeringen i skattehänseende av något av företagen, det finansiella instrumentet eller betalningen. Skillnaderna i den rättsliga klassificeringen ska föreligga mellan Sverige och den andra staten eller, som i fallet med betalningar till hybridföretag, mellan två eller flera andra stater. I fråga om mismatchningar med hybrida finansiella instrument gäller att en inkomst ska anses vara inkluderad om inkomsten tas upp till beskattning inom tolv månader räknat från utgången av det beskattningsår som ränteutgiften hänför sig till. Bestämmelserna finns i 24 kap. 15 d – 15 e §§ IL.

Vad som avses med intressegemenskap definieras i 24 kap. 15 a § IL. Vid tillämpning av hybridreglerna i inkomstskattelagen anses ett företag höra hemma i en viss stat, om företaget enligt lagstiftningen i denna stat hör hemma i staten i skattehänseende och inte anses ha hemvist i en annan stat på grund av ett skatteavtal. Om företaget enligt ett skatteavtal anses ha hemvist i en annan stat ska det anses höra hemma i denna andra stat. Reglerna omfattar även delägarbeskattade juridiska personer som inte kan sägas höra hemma i någon stat i skattehänseende. Sådana företag som inte hör hemma i någon stat i skattehänseende anses höra hemma i den stat där företaget är bildat eller registrerat (24 kap. 15 b § IL).

3 Genomförande av regler i EU:s direktiv mot skatteundandraganden för att neutralisera effekterna av hybrida mismatchningar

3.1 Hybridreglerna bör utökas

Bedömning: Hybridreglerna i inkomstskattelagen som trädde i kraft den 1 januari 2019 bör utökas till att omfatta även andra utgifter än ränteutgifter och ytterligare hybridsituationer. Även tillämpningsområdet för dessa regler bör utökas.

Förslag: Bestämmelserna ska placeras i ett nytt kapitel i inkomstskattelagen. Om avdrag för ränteutgifter vägras enligt hybridreglerna ska det ske före tillämpningen av avdragsbegränsningen för negativa räntenetton. Lagen om avräkning av utländsk skatt kompletteras med bestämmelser om avräkning vid värdepapperslån och återköpsavtal i vissa fall. I lagarna om skatteavtal med Bulgarien, Cypern och Grekland införs bestämmelser om beskattning av fast driftställe i visst fall.

Skälen för bedömningen och förslaget

Hybridreglerna i direktivet mot skatteundandraganden genomförs i flera steg

Den 1 januari 2019 trädde nya regler om avdragsförbud för ränteutgifter vid vissa gränsöverskridande situationer i kraft (prop. 2017/18:245, bet. 2017/18:SkU25, rskr. 2017/18:398). Införandet av dessa regler utgjorde ett första steg i genomförandet av OECD:s BEPS-rekommendationer (åtgärd 2) samt reglerna om hybrida mismatchningar i direktivet mot skatteundandraganden och ändringsdirektivet. De nya reglerna är begränsade till mismatchningar med hybridföretag och hybrida finansiella instrument och omfattar endast avdragsrätten för ränteutgifter. Tillämpningsområdet är också begränsat till företag som är i intressegemenskap med varandra. Av förarbetena framgår att avsikten är att reglerna ska utökas i ett andra steg till att avse även andra betalningar, strukturerade arrangemang samt ytterligare situationer med hybrida mismatchningar. Det gäller situationer som involverar fasta driftställen, hybridöverföringar, importerade mismatchningar och mismatchningar som rör företag med dubbel hemvist (prop. 2017/18:245 s. 159 och 160). I denna promemoria behandlas de aviserade utökningarna av hybridreglerna. Enligt ändringsdirektivet ska hybridreglerna vara genomförda i svensk rätt senast den 31 december 2019 och tillämpas senast från och med den 1 januari 2020.

I ett tredje steg kommer bestämmelserna i direktivet mot skatteundandraganden avseende den skattemässiga behandlingen av vissa transparenta företag behandlas (artikel 9a). Denna regel ska vara genomförd i svensk rätt senast den 31 december 2021 och hanteras i ett senare lagstiftningsärende.

Utgångspunkter för genomförandet av direktivet

Hybrida mismatchningar gör det möjligt för skattskyldiga, särskilt företag i intressegemenskap med företag i andra stater, att använda gränsöverskridande skatteplaneringsstrategier för att undkomma skatt. Skatteplanering med hybridföretag, hybridinstrument och mismatchningar med fasta driftställen kan påverka effektiviteten på marknaden och kan leda till snedvridning av konkurrensen mellan företag som ingår i en internationell intressegemenskap och de som inte ingår i en sådan gemenskap. Användandet av hybrider för att undkomma skatt riskerar även att erodera staters sammanlagda skattebaser. Det är således angeläget att komma till rätta med de situationer där dubbel icke-beskattning uppkommer på grund av skillnader i den skattemässiga behandlingen i olika stater av företag, finansiella instrument och fasta driftställen.

Direktivet mot skatteundandraganden syftar till ett samordnat genomförande av OECD:s BEPS-rekommendationer (bl.a. åtgärd 2 och fasta driftställen). Ett direktiv är bindande avseende det resultat som ska uppnås inom en bestämd tid, medan det överläts till medlemsstaterna att bestämma form och tillvägagångssätt för genomförandet i nationell rätt. Direktivet mot skatteundandraganden utgör en minsta skyddsnivå för medlemsstaternas bolagsskattebaser (artikel 3) och är tänkt att utgöra en ram som är förenlig med och inte mindre effektiv än OECD:s BEPS-rekommendationer (åtgärd 2, se skäl 7 i ändringsdirektivet). Medlemsstaterna har således möjlighet att införa striktare regler.

Genomförandet av hybridreglerna i svensk rätt bör utformas på ett sådant sätt att sådana missbruk som identifierats inom ramen för BEPS-arbetet förhindras, i syfte att skydda den svenska skattebasen och säkerställa att vinster beskattas där de uppkommit. Genomförandet syftar i förlängningen även till att uppnå konkurrensneutralitet och mer rättvisa förhållanden mellan verksamheter som bedrivs av multinationella koncernföretag och företag som enbart bedriver verksamhet i en stat.

Mot detta bör vägas att bestämmelserna bör genomföras på ett sådant sätt att hänsyn tas till svenska förhållanden och svenska företags förutsättningar. Det är centralt att regelverket inte verkar avskräckande för gränsöverskridande investeringar, oavsett om dessa sker av utländska företag som investerar i Sverige eller av svenska företag som investerar utomlands. Hybridreglerna är mycket komplexa. Som utgångspunkt bör regelbördan och den administration som den medför för företagen hållas nere så långt det är möjligt. Reglerna bör mot denna bakgrund inte ges en bredare utformning än vad direktivet kräver och inte heller omfatta andra situationer än vad som följer av direktivet.

Bestämmelserna bör vidare utformas så att de passar väl in i det svenska skattesystemet. För att hybridreglerna ska fungera i en internationell miljö där även andra stater genomför OECD:s BEPS-rekommendationer samt direktivet bör samtidigt de bestämmelser som genomförs i svensk rätt ansluta förhållandevis nära till direktivbestämmelsernas och rekommendationernas utformning. Samtidigt finns det inget egenvärde i att ersätta redan existerande, välfungerande system om de är förenliga med direktivets bestämmelser. Redan etablerade begrepp bör användas i möjligaste mån.

Ingen begränsning till enbart ränteutgifter

De hybrida mismatchningsreglerna i OECD:s BEPS-rekommendationer (åtgärd 2 och fasta driftställen) samt motsvarande regler i direktivet mot skatteundandraganden behandlar betalningar som ger upphov till hybrida mismatchningar, dvs. situationer med dubbla avdrag eller avdrag utan inkludering.

Termen betalning definieras i OECD:s BEPS-rekommendationer (åtgärd 2) som alla former av värdeöverföringar. Det kan vara utdelning, kredit samt framtida förpliktelser och utfästelser om att erlägga betalning liksom upplupna betalningar. En betalning ska anses ha gjorts när en skyldighet uppstår enligt lagstiftningen i betalarstaten eller när betalningen anses mottagen enligt lagstiftningen i mottagarstaten. Med termen betalning avses även del av en betalning.

Någon definition av vad som avses med betalning finns inte i direktivet mot skatteundandraganden. I skäl 28 i ändringsdirektivet finns dock en generell hänvisning till OECD:s BEPS-rekommendationer för tillämpliga förklaringar och exempel som en källa till illustration eller tolkning.

Termen betalning har ingen självständig betydelse i inkomstskattelagen. I inkomstskattelagen används termerna inkomster och utgifter som ett allmänt uttryck för att tala om resultatet av vissa intäkter och kostnader. Termerna intäkter och kostnader används i sin tur för periodiserade och beskattningsårsanknutna inkomster och utgifter. För varje inkomstslag anges vad som ska tas upp som inkomst och vad som ska dras av som utgift. I inkomstslaget näringsverksamhet gäller som huvudregel att ersättningar för varor, tjänster och inventarier, avkastning av tillgångar, kapitalvinster samt alla andra inkomster i näringsverksamheten ska tas upp som intäkt (15 kap. 1 § IL) samt att utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster, ränteutgifter och kapitalförluster ska dras av som kostnad (16 kap. 1 § IL).

De begränsningar av avdragsrätten som föreslås i denna promemoria bör mot denna bakgrund som utgångspunkt omfatta samtliga utgifter som kan dras av som kostnad. Vilka utgifter det kan handla om behandlas i respektive avsnitt.

Fler hybridsituationer

OECD:s BEPS-rekommendationer (åtgärd 2) och hybridreglerna i direktivet mot skatteundandraganden omfattar som anges ovan även andra hybridsituationer än mismatchningar med hybridföretag, hybrida finansiella instrument och dubbla avdrag. Det gäller hybridsituationer som involverar fasta driftställen, hybridöverföringar, importerade mismatchningar och mismatchningar som rör företag med dubbel hemvist. Det bör därför i svensk rätt införas regler som neutraliserar effekterna av sådana hybridsituationer. Även de regler som trädde i kraft den 1 januari 2019 bör utökas i olika avseenden, bl.a. i fråga om vem som kan anses vara betalningsmottagare.

Utökat tillämpningsområde

OECD:s BEPS-rekommendationer (åtgärd 2 och fasta driftställen) och hybridreglerna i direktivet mot skatteundandraganden är, i fråga om hybrida mismatchningar som uppstår mellan olika företag, begränsade till

företag som är i intressegemenskap med varandra och till strukturerade arrangemang. Tillämpningsområdet för de hybridregler som trädde i kraft den 1 januari 2019 bör därför utökas till att även omfatta strukturerade arrangemang. Tillämpningsområdet för hybridreglerna behandlas i avsnitt 3.2.

Bestämmelsernas placering i inkomstskattelagen

Med hänsyn till att hybridreglerna ska omfatta fler hybridsituationer och inte heller vara begränsade till ränteutgifter bör dessa regler inte vara placerade i 24 kap. IL som innehåller bestämmelser om räntor och utdelningar i inkomstslaget näringsverksamhet. Hybridreglerna, som är relativt omfattande med egna definitioner och tillämpningsområde, tar sikte på specifika situationer med gränsöverskridande inslag och bör därför hållas samlade i ett nytt kapitel.

Någon förändring i turordningen i förhållande till avdragsbegränsningen för negativa räntenetton (24 kap. 24 § IL) föreslås inte i anledning av att bestämmelserna samlas i ett nytt kapitel. I den mån som avdrag för ränteutgifter kan nekas med de nya reglerna ska det ske före en eventuell tillämpning av avdragsbegränsningen för negativa räntenetton. Det avdragsunderlag som negativt räntenetto får dras av mot (24 kap. 25 § IL) ska även fortsättningsvis bestämmas utifrån ränteutgifter för vilka avdragsrätten inte har begränsats enligt andra bestämmelser.

Lagförslag

Förslaget föranleder att ett nytt kapitel införs i inkomstskattelagen, 24 b kap., att 24 kap. 15 a–15 e §§ IL ska upphöra att gälla samt ändringar i 24 kap. 1 och 25 §§ IL. Förslaget föranleder vidare en ny lag om skatteavtal mellan Sverige och Grekland, nya 4–5 §§ i lagen (1988:1614) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Bulgarien samt nya 4–5 §§ i lagen (1989:686) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Cypern. Kungörelsen (1972:539) om kupongskatt för person med hemvist i Grekland m.m. upphävs. Förordning (1988:336) om befrielse från och nedsättning av grekisk skatt för person med hemvist i Sverige upphävs. Förslaget föranleder även ändringar i 2 kap. 8 § lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt (avräkningslagen, AvrL).

3.2 Tillämpningsområde

Förslag: Bestämmelserna som avser hybrida mismatchningar som uppstår mellan företag ska tillämpas på

1. företag som är i intressegemenskap, eller
2. förfaranden som medför en skatteförmån.

Punkten 2 gäller bara om företaget eller någon inom samma intressegemenskap som företaget rimligen kunde ha förväntats känna till förfarandet och har tagit del av värdet av skatteförmånen.

Skälen för förslaget: Direktivet mot skatteundandraganden är, såvitt nu är av intresse, tillämpligt på samtliga skattskyldiga som omfattas av bolagsbeskattning i en eller flera medlemsstater, inbegripet fasta

driftställen i en eller flera medlemsstater som tillhör subjekt vilka är skattemässigt hemmahörande i tredjeland (artikel 1.1). Tillämpningsområdet för hybridreglerna i direktivet som tar sikte på missmatchningar mellan företag är, i likhet med OECD:s BEPS-rekommendationer (åtgärd 2 och fasta driftställen), begränsade till transaktioner mellan närstående företag och strukturerade arrangemang. I OECD:s BEPS-rekommendationer används termerna närstående person och kontrollgrupp. Tillämpningsområdet har avgränsats på detta sätt eftersom alltför breda hybridregler skulle vara svåra att tillämpa och administrera. Tillämpningsområdet har vidare anpassats till respektive hybridsituation för att varje regel ska vara tillräckligt omfattande, träffsäker och administrativt hanterbar. Något skäl att utvidga tillämpningsområdet i förhållande till BEPS-rekommendationerna och direktivet mot skatteundandraganden finns inte.

De hybridregler som trädde i kraft den 1 januari 2019 (prop. 2017/18:245, bet. 2017/18:SkU25, rskr. 2017/18:398) är tillämpliga på företag som är i intressegemenskap med varandra. Definitionen av begreppet intressegemenskap behandlas i avsnitt 3.3. Som anges i avsnitt 3.1 bör tillämpningsområdet för hybridreglerna utökas till att även omfatta strukturerade arrangemang.

I OECD:s BEPS-rekommendationer (åtgärd 2) definieras strukturerat arrangemang dels som arrangemang där den hybrida missmatchningen är prissatt i villkoren mellan parterna, dels som arrangemang där omständigheterna visar att arrangemanget har utformats för att leda fram till en hybrid missmatchning (rekommendation 10). Omständigheter som visar på att ett arrangemang har utformats för att leda till en hybrid missmatchning kan exempelvis vara att det marknadsförs som ett i skattehänseende fördelaktigt upplägg där skattefördelen härrör från den hybrida missmatchningen, att det innehåller ett villkor, ett steg eller en transaktion i syfte att skapa en hybrid missmatchning eller att arrangemanget inte skulle vara ekonomiskt fördelaktigt för parterna om det inte vore för effekten av den hybrida missmatchningen. Definitionen av arrangemang inkluderar flera separata transaktioner som ingår i samma plan eller upplägg. Bedömningen av om arrangemanget är strukturerat ska göras utan hänsyn till de inblandade parternas intentioner och i stället grunda sig på en objektiv bedömning av om arrangemanget har gjorts för att skapa en missmatchning. Det krävs dock att den skattskyldige är en del i arrangemanget, direkt eller genom en ställföreträdare. Även delägare i exempelvis transparenta företag kan anses ingå i arrangemang som företaget är en del i. En skattskyldig ska inte anses vara en del i ett strukturerat arrangemang om varken denne eller någon inom samma kontrollgrupp inte rimligen kunde ha förväntats känna till den hybrida missmatchningen eller inte tog del av den skattefördel som blev resultatet av missmatchningen.

Definitionen av strukturerat arrangemang i direktivet mot skatteundandraganden följer definitionen i OECD:s BEPS-rekommendationer (åtgärd 2). Enligt direktivet avses med strukturerat arrangemang ett arrangemang som involverar en hybrid missmatchning, där missmatchningen har prissatts i villkoren för arrangemanget eller ett arrangemang som har utformats för att leda fram till en hybrid missmatchning. Liksom i OECD:s BEPS-rekommendationer anges i direktivet att det inte är fråga

om ett strukturerat arrangemang om den skattskyldige eller ett närstående företag inte rimligen kunde ha förväntats känna till den hybrida missmatchningen och heller inte tog del av värdet av den skattefördel som den hybrida missmatchningen gett upphov till.

Uttrycket strukturerat arrangemang förekommer inte i den svenska skattelagstiftningen. Det ligger därför nära till hands att se om det finns något uttryck som kan anses motsvara strukturerat arrangemang och som kan användas i stället.

I lagen (1995:575) mot skatteflykt används bl.a. uttrycket förfarande som medför en väsentlig skatteförmån. Att en rättshandling, ensam eller tillsammans med annan rättshandling, ingår i ett förfarande som medför en väsentlig skatteförmån är ett av fyra rekvisit som ska vara uppfyllt för att skatteflyktslagen ska tillämpas. Med skatteförmån avses i skatteflyktslagen inte bara de skattefördelar som kan utläsas vid en jämförelse mellan det valda förfarandet och det närmast till hands liggande förfarandet, utan även i princip allt som innebär en lättnad eller fördel vid beskattningen (prop. 1982/83:84 s. 17). Skatteförmånen ska tillkomma den skattskyldige själv. Högsta förvaltningsdomstolen har bl.a. funnit att ett förfarande medför en skatteförmån när det tillskapas en avdragsrätt (RÅ 1986 ref. 54) eller när det skattemässigt sammantaget ger upphov till underskott trots att det ekonomiskt sett inte har lett till vare sig vinst eller förlust (RÅ 1997 ref. 67).

Förutsättningen att skatteförmånen ska vara väsentlig innebär att förfarandet ska ge upphov till en betydligt större skatteförmån än något tusental kronor, skälen för detta är bl.a. processekonomiska (prop. 1996/97:170 s. 45).

Uttrycket förfarande som medför en skatteförmån bedöms utgöra en lämplig motsvarighet till uttrycket strukturerat arrangemang. Varken i OECD:s BEPS-rekommendationer eller i direktivet mot skatteundandraganden finns det något krav på att förfarandet ska ge upphov till en skatteförmån som uppgår till ett visst belopp för att det ska röra sig om ett strukturerat arrangemang. Något krav på att skatteförmånen ska vara väsentlig bör därför inte införas.

Om företaget eller någon inom samma intressegemenskap som företaget inte rimligen kunde ha förväntats känna till förfarandet eller inte har tagit del av värdet av skatteförmånen, ska bestämmelserna inte tillämpas.

Några av de hybrida missmatchningar som behandlas i denna promemoria avser missmatchningar inom ett och samma företag. Nu aktuella begränsningar av tillämpningsområdet är inte relevanta i sådana situationer. Något särskilt tillämpningsområde föreslås därför inte för avdragsförbudet för avdrag utan inkludering på grund av en fiktiv betalning från ett fast driftställe i Sverige (12 §) eller bestämmelserna om dubbla avdrag genom fast driftställe (15–17 §§) eller dubbla avdrag genom missmatchning med dubbel hemvist (18 §).

Vad avser hybrida missmatchningar i form av dubbla avdrag genom fasta driftställen kan det även – beroende på t.ex. den andra statens lagstiftning – uppstå sådana situationer att de duplicerade avdragen görs av två olika företag. Så kan vara fallet om den stat där ett fast driftställe finns tillåter att ett annat företag inom ramen för ett resultatutjämningsystem får dra av utgifter som är hänförliga till det fasta driftstället. För sådana situationer föreslås inte heller något särskilt

tillämpningsområde för de föreslagna avdragsförbuden (15 och 16 §§) eller den föreslagna återföringsbestämmelsen (17 §).

Lagförslag

Förslaget föranleder att en ny paragraf, 24 b kap. 2 §, införs i inkomstskattelagen.

3.3 Definitioner

Bedömning: De definitioner av intressegemenskap och när ett företag ska anses höra hemma i en viss stat som gäller för hybridreglerna som trädde i kraft den 1 januari 2019 bör inte ändras.

Förslag: Vid tillämpning av avdragsförbuden vid avdrag utan inkludering på grund av skillnader i klassificeringen av det betalande eller mottagande företaget, avdragsförbudet vid avdrag utan inkludering på grund av skillnader i bedömningen av förekomst av ett fast driftställe, avdragsförbudet vid avdrag utan inkludering på grund av att stater fördelar inkomst i ett fast driftställe olika, importerade mismatchningar eller avdragsförbudet vid dubbla avdrag i olika företag ska, i stället för 25 procent, 50 procent av kapitalet eller rösterna i företaget gälla.

Skälen för bedömningen och förslaget: Som anges i avsnitt 3.2 ska hybridreglerna gälla för företag som ingår i samma intressegemenskap. I de nya skattereglerna för företagssektorn som trädde i kraft den 1 januari 2019 (prop. 2017/18:245) har en definition av termen intressegemenskap tagits in i 24 kap. 15 a § IL. Definitionen gäller vid tillämpning av hybridreglerna i 24 kap. 15 c–15 e §§ IL.

Enligt den definitionen anses till att börja med företag som ingår i en koncern av sådant slag som avses i 1 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554) ingå i samma intressegemenskap. Förenklat innebär årsredovisningslagens koncerndefinition att om ett företag, moderföretaget, innehar mer än hälften av rösterna i en annan juridisk person, dotterföretaget, så ingår företagen i samma koncern. Detsamma gäller om ett företag äger andelar i den juridiska personen och förfogar över mer än hälften av rösterna, har rätt att utse eller avsätta mer än hälften av ledamöterna i dess styrelse eller har rätt att ensamt utöva ett bestämmande inflytande över denna. Alla fysiska och juridiska personer som direkt eller indirekt omfattas av en årsredovisning, koncernredovisning eller delårsrapport kan vara moderföretag.

Vidare anses företag vara i intressegemenskap med varandra om ett av företagen, direkt eller indirekt, innehar minst 25 procent av kapitalet eller rösterna i det andra företaget eller har rätt till minst 25 procent av vinsten i det andra företaget. Företag anses även vara i intressegemenskap med varandra om en och samma person, direkt eller indirekt, innehar minst 25 procent av kapitalet eller rösterna i företagen.

För att förhindra att innehav sprids ut på flera personer för att undvika avdragsförbudet, ska personer som agerar tillsammans i fråga om innehav av kapitalet eller rösterna i ett företag anses som en person.

Definitionen av termen intressegemenskap ansluter till termerna närstående person och kontrollgrupp i OECD:s BEPS-rekommendationer (åtgärd 2) samt termen närstående person i direktivet mot skatteundandraganden. Det finns därför inte några skäl att ändra definitionen när hybridreglerna nu utökas som ett andra steg i genomförandet av direktivet mot skatteundandraganden.

Vid tillämpning av de föreslagna avdragsförbuden i det nya 24 b kap. vid avdrag utan inkludering på grund av skillnader i klassificeringen av det betalande eller mottagande företaget (8 och 9 §§), avdragsförbudet vid avdrag utan inkludering på grund av skillnader i bedömningen av förekomst av ett fast driftställe (10 §), avdragsförbudet vid avdrag utan inkludering på grund av att stater fördelar inkomst i ett fast driftställe olika (11 §), importerade mismatchningar (13 §) eller avdragsförbudet vid dubbla avdrag i olika företag (14 §) ska, i stället för 25 procent, 50 procent av kapitalet eller rösterna i företaget gälla. Även i denna del ansluter förslaget till direktivet mot skatteundandraganden.

Vid tillämpning av vissa av hybridreglerna är det av betydelse om ett företag ska anses höra hemma i en viss stat. En definition av vad som avses med att ett företag hör hemma i en viss stat vid tillämpning av de hybridregler som trädde i kraft den 1 januari 2019 finns i 24 kap. 15 b § IL. I likhet med bedömningen ovan avseende definitionen av termen intressegemenskap saknas det skäl att ändra definitionen av vad som avses med att ett företag hör hemma i en viss stat.

I OECD:s BEPS-rekommendationer (åtgärd 2 och fasta driftställen) och i direktivet mot skatteundandraganden är tillämpningsområdet inte begränsat till en viss typ av företag eller företag som bedrivs i en viss form. Några sådana inskränkningar bör därför inte heller införas i nu aktuellt förslag. Det förhållandet att uttrycket företag inte definieras innebär att det inte finns några inskränkningar avseende exempelvis i vilken form företaget bedrivs.

Lagförslag

Förslaget föranleder att två nya paragrafer, 24 b kap. 3 och 4 §§, införs i inkomstskattelagen samt en ändring i 24 kap. 39 § IL. De nya paragraferna ersätter 24 kap. 15 a och 15 b §§ IL.

3.4 Hybrida finansiella instrument

3.4.1 Avdragsförbud vid avdrag utan inkludering som kan hänföras till skillnader i klassificeringen av finansiella instrument

Förslag: Ett företag får inte dra av utgifter som betalas till ett företag enligt ett finansiellt instrument till den del motsvarande inkomst inte tas upp till beskattning i den stat där det andra företaget hör hemma eller i någon annan stat där inkomsten ska anses behandlad som mottagen, om detta kan hänföras till skillnader i den rättsliga klassificeringen mellan Sverige och den andra staten av det finansiella instrumentet eller betalningen i skattehänseende.

En inkomst ska inte anses tas upp till beskattning i den utsträckning inkomsten uppfyller kraven för en skattelättnad enbart på grund av hur den rättsligt klassificeras i en annan stat.

En inkomst ska anses tas upp till beskattning om den tas upp inom tolv månader räknat från utgången av det beskattningsår som utgifterna hänför sig till.

Bedömning: Det finns inte skäl att införa något undantag från den föreslagna bestämmelsen för vissa ränteutgifter i banksektorn.

Skälen för förslaget och bedömningen

Gällande rätt

Den 1 januari 2019 trädde en ny bestämmelse om avdragsförbud vid vissa gränsöverskridande situationer med hybridinstrument i kraft (24 kap. 15 e § IL). Enligt den nya bestämmelsen får avdrag för ränteutgifter inte göras till ett företag som hör hemma i en annan stat om motsvarande inkomst inte tas upp till beskattning av det företag som tar emot inkomsten och detta beror på skillnader i den rättsliga klassificeringen av det underliggande finansiella instrumentet eller betalningen i skattehänseende i Sverige och i den andra staten (s.k. avdrag utan inkludering).

Som ett exempel nämns i propositionen att ett finansiellt instrument i Sverige klassificeras som ett skuldinstrument och att ett svenskt företag gör avdrag för ränteutgifter som betalas enligt instrumentet, samtidigt som staten där det mottagande företaget hör hemma betraktar samma instrument som eget kapital och de till utgifterna motsvarande inkomsterna betraktas som skattefri utdelning (prop. 2017/18:245 s. 167).

Bestämmelsen utgår alltså från en jämförelse mellan hur Sverige respektive staten där det mottagande företaget hör hemma behandlar ett finansiellt instrument och ränteutgifter som betalas enligt instrumentet. Av den nya bestämmelsen framgår även att inkomsten som mottas av företaget i den andra staten anses tas upp till beskattning om den tas upp inom tolv månader räknat från utgången av det beskattningsår som ränteutgifterna hänför sig till.

Även andra utgifter än ränteutgifter

Som anges i avsnitt 3.1 ovan bör hybridreglerna som trädde i kraft den 1 januari 2019 utökas till att inte enbart omfatta ränteutgifter.

Avdragsförbudet som trädde i kraft den 1 januari 2019, föreslås nu därför utvidgas till att omfatta utgifter enligt finansiella instrument. En sådan utvidgning är i linje med den motsvarande direktivbestämmelsen (artikel 2.9 första stycket a) och direktivets definition av begreppet finansiellt instrument (artikel 2.9 tredje stycket j) samt den motsvarande rekommendationen i BEPS-rapporten ("Hybrid Financial Instrument Rule" i rekommendation 1).

I artikel 2.9 i direktivet mot skatteundandraganden definieras begreppet finansiellt instrument på följande sätt, varje instrument i den mån det ger upphov till avkastning på investeringar eller eget kapital som beskattas i enlighet med bestämmelserna för beskattning av skulder, eget kapital eller derivat i lagstiftningen i antingen betalningsmottagarens eller betalarens jurisdiktion och omfattar en hybridöverföring. Även i OECD:s BEPS-rapport anges att rekommendationerna inte syftar till att harmonisera hur staterna bedömer olika finansiella instrument och att frågan vad som utgör ett finansiellt instrument lämnas till nationell rätt att avgöra. Varken i inkomstskattelagen eller årsredovisningslagen finns någon definition av begreppet finansiellt instrument, utan det är i stället i Sverige god redovisningssed som avgör vad som är ett finansiellt instrument. Det innebär att de utgifter som omfattas av det nu föreslagna avdragsförbudet är sådana utgifter som behandlas som avkastning på investeringar eller eget kapital.

Vad som anges i de nämnda definitionerna av begreppet finansiellt instrument i rekommendationen och direktivet om s.k. hybridöverföringar behandlas i avsnitt 3.4.3 nedan.

Vem som kan vara betalningsmottagare och mot vilken stat som prövningen ska göras

Den nya bestämmelsen i 24 kap. 15 e § IL innebär en prövning i två steg.

Det första steget är att avgöra om det uppstår en situation med avdrag för en ränteutgift som betalas enligt ett finansiellt instrument, utan att den motsvarande inkomsten tas upp till beskattning – dvs. vad som i direktivet definieras som ett avdrag utan inkludering (artikel 2.9 tredje stycket c). Detta kan även beskrivas som en prövning av om det råder en s.k. mismatchning.

Det andra steget är att bedöma om en sådan mismatchning har ett samband med eventuella skillnader i hur Sverige och den andra staten rättsligt klassificerar det finansiella instrumentet eller betalningen enligt instrumentet. Detta kan i sin tur beskrivas som den s.k. hybriditetsprövningen.

För att bedöma det första steget, dvs. mismatchningen, är det nödvändigt att känna till vem som är betalningsmottagaren. I det andra steget, dvs. hybriditetsprövningen, har betalningsmottagaren också betydelse – eftersom det avgör mot vilken lagstiftning som hybriditetsprövningen ska göras.

Avdragsförbudet är i dag utformat så att prövningen ska göras i förhållande till den stat där det andra företaget hör hemma. Med hänsyn till att en betalning till t.ex. ett delägarbeskattat företag kan tas upp i en eller flera andra stater än den stat där företaget hör hemma, bör prövningen

av såväl mismatchningen som hybriditeten kunna göras i förhållande till fler stater än den stat där företaget som tar emot betalningen hör hemma.

Av OECD:s BEPS-rekommendation framgår att staten som mottar inkomsten är varje stat där personen som mottar betalningen är skattskyldig. Det är ett vitt begrepp och utesluter således inte att det är delägaren till ett delägarbeskattat företag som ska anses vara den som mottar inkomsten eller att prövningen kan göras mot en stat där ett företag är skattskyldig på grund av verksamhet från fast driftställe. Detsamma gäller för direktivet mot skatteundandraganden som ansluter sig till OECD:s BEPS-rekommendation. Det föreslås därför att prövningen av mismatchningen och hybriditeten ska göras mot dels den stat där det andra företaget hör hemma, dels mot annan eller andra stater där den motsvarande inkomsten ska anses behandlad som mottagen.

Även situationer där betalningen inte har gått direkt till ett företag i en annan stat omfattas. Betalningen behöver med andra ord inte vara gränsöverskridande. Exempelvis kan en betalning gå till ett svenskt handelsbolag vars delägare hör hemma i andra stater än Sverige och delägarna inte är skattskyldiga i Sverige för handelsbolagets inkomster. I en sådan situation kommer mismatchningen och hybriditeten prövas i förhållande till den eller de stater där delägarna hör hemma, trots att själva betalningen inte innehåller något gränsöverskridande moment.

Om hybriditeten i sig är tillräcklig för att skapa en mismatchning ska bestämmelsen tillämpas

I direktivet mot skatteundandraganden anges att en betalning enligt ett finansiellt instrument inte ska ge upphov till en hybrid mismatchning, om den skattelättnad som beviljats i betalningsmottagarens jurisdiktion enbart beror på betalningsmottagarens skattemässiga status eller på att instrumentet omfattas av villkoren för en särskild ordning (skäl 16 i ändringsdirektivet, se även definitionen av begreppet inkludering i artikel 2.9 tredje stycket e). I OECD:s BEPS-rekommendation uttrycks det på liknande sätt, dvs. att en mismatchning inte ska anses bero på skillnader i den rättsliga klassificeringen om skillnaden enbart är hänförlig till någon parts skattemässiga status.

Om en betalning enligt ett finansiellt instrument ger upphov till ett avdrag utan inkludering och en sådan mismatchning kan förklaras såväl av skillnader i den rättsliga klassificeringen av instrumentet som av att betalningsmottagaren har en särskild skatterättslig status, så anger både direktivet och BEPS-rekommendationen att bestämmelsen ändå ska tillämpas. I en sådan situation uppstår mismatchningen i form av avdrag utan inkludering nämligen inte enbart på grund av betalningsmottagarens skattemässiga status. Det finns alltså inget krav i bestämmelsen på ett orsakssamband på så sätt att avdraget utan inkludering beror på skillnaderna i den rättsliga klassificeringen av det finansiella instrumentet. Det är i stället så att om skillnaderna i den rättsliga klassificeringen i sig är tillräckliga för att ge upphov till ett avdrag utan inkludering ska bestämmelsen tillämpas, trots att betalningsmottagarens särskilda skattemässiga status i alla händelser hade förorsakat ett avdrag utan inkludering.

Mot denna bakgrund föreslås att avdragsförbudet ska gälla även i de fall när det inte finns ett orsakssamband mellan skillnaderna i den rättsliga klassificeringen av ett finansiellt instrument och missmatchningen i form av avdrag utan inkludering, utan det ska i stället räcka med att missmatchningen kan hänföras till sådana skillnader.

Avdrag för del av utgift

Enligt OECD:s BEPS-rekommendation ska avdrag nekas i den utsträckning som ett resultat i form av avdrag utan inkludering uppstår. I motsvarande bestämmelse i direktivet mot skatteundandraganden anges att avdrag ska vägras i den mån en hybrid missmatchning leder till ett avdrag utan inkludering (artikel 9.2).

Det kan uppstå situationer där enbart en del av en betalning tas upp till beskattning i den andra staten, t.ex. vid betalningar till ett delägarbeskattat subjekt där en delägare, men inte de andra, tar upp sin del av det delägarbeskattade subjektets inkomster till beskattning. Avdrag ska då bara nekas för del av utgiften. Detta förtydligas i lagtexten.

En inkomst ska inte anses tas upp till beskattning i den utsträckning den omfattas av en skattelättnad enbart på grund av hur den klassificeras

Av definitionerna av begreppen inkludering respektive skattelättnad i direktivet mot skatteundandraganden (artikel 2.9 tredje stycket e och f) framgår att en inkomst kan anses som icke-inkluderad även vid situationer där en inkomst t.ex. omfattas av en sänkt skattesats, eller annan skattelättnad, enbart på grund av hur inkomsten rättsligt klassificerats.

Avdragsförbudet ska således inte enbart vara tillämpligt när den motsvarande inkomsten inte alls tas upp till beskattning. Det föreslås därför att avdragsförbudet även ska omfatta sådana situationer där den motsvarande inkomsten visserligen tas upp till beskattning, men där inkomsten behandlas med en skattelättnad enbart på grund av hur den klassificeras. Avdrag ska i så fall nekas motsvarande skattelättnaden, eftersom syftet med bestämmelsen är att neutralisera den skattefördel som den hybrida missmatchningen annars skapar. Formen eller tekniken saknar betydelse för bedömningen av om en inkomst omfattas av en skattelättnad, utan bedömningen ska utgå från en jämförelse med hur andra inkomster enligt finansiella instrument behandlas skattemässigt. Detta framgår även av definitionen på en skattelättnad i direktivet, där det anges att sådana kan ta sig formen av undantag från skatt, sänkt skattesats eller skatterabatt eller återbetalning av skatt med undantag för avdrag för källskatt. Avräkning för indirekt skatt, dvs. avräkning för det betalande företagens egen skatt, innebär dock – till skillnad från avräkning för utländsk källskatt – en skattelättnad.

Inget undantag för vissa ränteutgifter i banksektorn

Artikel 9.4 b i direktivet tillåter att medlemsstaterna undantar vissa ränteutgifter i banksektorn från tillämpningsområdet för denna bestämmelse. Undantaget är kringgärdat av flera villkor, bl.a. ska det finansiella instrumentet ha funktioner av konvertering, bail-in eller nedskrivning, det ska ha emitterats på en nivå som krävs för att uppfylla tillämpliga krav på förlusttäckningskapacitet och får dessutom inte vara en

del av ett strukturerat arrangemang. Undantaget får dessutom enbart tillämpas till och med den 31 december 2022.

Den nya bestämmelsen i 24 kap. 15 e § IL innehåller inte något sådant undantag som anges i artikel 9.4 b i direktivet och förslaget i denna del möttes inte heller av någon remisskritik.

De utvidgningar som nu föreslås, som bl.a. innebär att inte enbart ränteutgifter ska omfattas av avdragsförbudet, kan inte anses föranleda någon annan bedömning. Av betydelse är också att det enligt inkomstskattelagen saknas avdragsrätt för ränteutgifter på efterställda skulder som får ingå i kapitalbasen vid tillämpning av Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 575/2013 av den 26 juni 2013 om tillsynskrav för kreditinstitut och värdepappersföretag och om ändring av förordning (EU) nr 648/2012. Detta framgår av 24 kap. 9 § IL, som före den 1 januari 2019 betecknades 24 kap. 4 a § IL.

Något undantag från avdragsförbudets tillämpningsområde för vissa ränteutgifter i banksektorn föreslås därför inte.

Lagförslag

Förslaget föranleder att en ny paragraf, 24 b kap. 5 §, införs i inkomstskattelagen. Paragrafen ersätter 24 kap. 15 e § IL.

3.4.2 Någon inkluderingsbestämmelse av inkomst på grund av skillnader i klassificering av finansiellt instrument föreslås inte

Bedömning: Sekundärregeln i artikel 9.2 b i direktivet avseende mismatchningar som uppkommit på grund av skillnader i klassificering av finansiellt instrument eller betalningen i enlighet med ett finansiellt instrument är genomförd genom bestämmelsen i 24 kap. 39 § inkomstskattelagen.

Skälen för bedömningen

Primärregler och sekundärregler

I föregående avsnitt föreslås ett avdragsförbud vid mismatchningar i form av avdrag utan inkludering som kan hänföras till skillnader i klassificeringen av finansiella instrument eller betalningen i enlighet med ett finansiellt instrument. Den föreslagna bestämmelsen motsvarar rekommendation 1 (Hybrid Financial Instrument Rule) i OECD:s BEPS-rapport (åtgärd 2) och artikel 2.9 första stycket a och artikel 9.2 a i direktivet mot skatteundandraganden. Avdragsförbudet är en primärregel.

Förutom en primärregel finns i BEPS-rapporten och direktivet även en sekundärregel. Enligt sekundärregeln ska, om avdraget inte vägras i betalarens jurisdiktion, den del av betalningen som annars skulle ge upphov till en mismatchning inkluderas i inkomsten i den medlemsstat som är betalningsmottagarens jurisdiktion (rekommendation 1 och artikel 9.2 b). Sekundärregeln är således tänkt att fånga upp de situationer när effekten av den hybrida mismatchningen inte har neutraliserats enligt

primärregeln, vilket är fallet när betalarens jurisdiktion inte har implementerat relevant hybridregel.

Motsvarande reglering finns redan i den svenska skattelagstiftningen

Sekundärregeln i direktivet mot skatteundandraganden tar sikte på när en inkomst enligt ett finansiellt instrument inte inkluderas i betalningsmottagarens jurisdiktion vid en situation med avdrag utan inkludering.

I svensk skattelagstiftning är huvudregeln att juridiska personer är skattskyldiga för alla sina inkomster i näringsverksamheten (15 kap. 1 § IL). Det gäller bl.a. kapitalvinster och inkomster på grund av avkastning av tillgångar som t.ex. ränteinkomster och utdelningar. Enligt huvudregeln i svensk rätt inkluderas således inkomst enligt ett finansiellt instrument. Det finns dock ett i sammanhanget relevant undantag till huvudregeln. Det är reglerna om skattefria utdelningar på näringsbetingade andelar. Bestämmelserna om skattefrihet för utdelning för juridiska personer finns i 24 kap. 31–42 §§ IL. Utdelning på andelar som uppfyller villkoren för att vara näringsbetingade är skattefria för en juridisk person. För att andel ska vara näringsbetingad uppställs krav på ägaren samt att andelen uppfyller vissa villkor. Reglerna gäller även utländska bolag med fasta driftställen i Sverige som kan bli föremål för beskattning av utdelning här. Till näringsbetingad andel räknas även utländska motsvarigheter.

Det finns emellertid ett undantag från reglerna om skattefria utdelningar på näringsbetingade andelar. Detta undantag har tagits in i nuvarande 24 kap. 39 § IL (tidigare 24 kap. 19 § IL) för att genomföra rådets direktiv 2014/86/EU av den 8 juli 2014 om ändring av direktiv 2011/96/EU om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater. Bestämmelsen i 24 kap. 39 § IL innebär att utdelning på andel som lämnas av ett företag som hör hemma i en annan stat ska tas upp till den del utdelningen får dras av som ränteutgift eller liknande i det företag som lämnar utdelningen. Vid införandet av avdragsförbudet i 24 kap. 15 e § IL, dvs. det första steget i genomförandet av direktivet mot skatteundandraganden vad avser avdrag utan inkludering som kan hänföras till skillnader i klassificeringen av finansiella instrument, gjordes – med hänvisning till 24 kap. 39 § IL – bedömningen att det i svensk rätt redan finns en bestämmelse som neutraliserar effekten av nu aktuella hybrida mismatchningar (prop. 2017/18:245 s. 167).

Det förhållandet att sekundärregeln enligt direktivet ska omfatta samtliga inkomster och inte bara utdelning föranleder ingen annan bedömning i denna promemoria. Bedömningen påverkas inte heller av att det i 24 kap. 39 § IL ställs upp ett krav på att utgiften i det utdelande företaget får dras av som ränteutgift eller liknande. Det enda relevanta undantag i detta sammanhang från företagets skatteplikt enligt 15 kap. 1 § IL är som sagt bestämmelserna om skattefria utdelningar på näringsbetingade andelar i 24 kap. 31–42 §§ IL. Att de utgifter och inkomster som kan förekomma i en hybrid mismatchning som involverar finansiella instrument skulle kunna vara något annat än ränta respektive utdelning bedöms som osannolikt. Bestämmelsen i 24 kap. 39 § IL har dessutom ett bredare tillämpningsområde än vad en sekundärregel skulle ha eftersom den tillämpas även i situationer där det inte råder

intressegemenskap mellan företagen eller vid förfaranden som medför en skatteförmån och som den skattskyldige direkt eller indirekt har medverkat i. Effekten som bedöms kunna uppkomma i Sverige avseende inkomst från hybrida finansiella instrument neutraliseras således redan genom 24 kap. 39 § IL och bestämmelsen omfattar därmed sekundärregeln i direktivet.

3.4.3 Avdrag utan inkludering genom hybridöverföringar

Förslag: Vid tillämpning av avdragsförbudet vid avdrag utan inkludering som kan hänföras till skillnader i klassificeringen av finansiella instrument eller betalningar enligt dessa ska en ersättning som motsvarar underliggande avkastning på en överförd tillgång behandlas som en utgift enligt ett finansiellt instrument, om även ett företag som hör hemma i en annan stat behandlas som mottagare av avkastningen i skattehänseende enligt lagstiftningen i den staten.

Utdelning på andel ska tas upp till den del utdelningen får dras av som ränta eller liknande i ett företag som hör hemma i en annan stat, om även det företaget behandlas som mottagare av utdelningen i skattehänseende enligt lagstiftningen i den staten.

Bedömning: Det finns inte skäl att införa något undantag för ersättningar som motsvaras av underliggande avkastning på överförda tillgångar när dessa ersättningar betalas inom ramen för värdepappersrörelse.

Skälen för förslaget och bedömningen

BEPS-rapportens rekommendation och direktivets bestämmelse om hybridöverföringar

I OECD:s BEPS-rapport används begreppet hybridöverföringar (hybrid transfers) i rekommendation 1.2 b. I rapporten rekommenderas det att stater behandlar t.ex. utdelningsersättningar eller andra överföringar som avser underliggande avkastning och som görs vid s.k. hybridöverföringar inom ramen för rekommendationen ”Hybrid Financial Instrument Rule”, även om en stat normalt sett betraktar en sådan ersättning som en betalning för ett förvärv av en tillgång.

Även i direktivet mot skatteundandraganden används samma begrepp (artikel 2.9 tredje stycket 1), där begreppet definieras som ett arrangemang för att överföra ett finansiellt instrument där den underliggande avkastningen på det finansiella instrumentet som överförs, för skatteändamål behandlas som att det erhållits samtidigt av fler än en part i detta arrangemang.

Vad som kännetecknar en s.k. hybridöverföring beskrivs närmare nedan.

Vilka situationer tar rekommendationen och direktivet sikte på?

Det anges i BEPS-rapporten att rekommendationen är särskilt inriktad på t.ex. värdepapperslån (securities lending operations), där sådana avtal är utformade så att överföraren av värdepapperen – trots att dessa civilrättsligt kan ha bytt ägare – har rätt till avkastning från de överförda värdepapperen. Det innebär t.ex. att en låntagare av värdepapper är skyldig

att ersätta långgivaren för eventuell utdelning eller ränta som låntagaren tar emot i anledning av innehavet av värdepapperen.

Det varierar mellan olika stater vilken part (långgivaren eller låntagaren) i ett sådant avtal som i skattehänseende ska anses som mottagare av lämnad utdelning. Dessa skillnader leder i sin tur till att utdelningsersättningar eller andra liknande betalningar i anledning av t.ex. värdepapperslån klassificeras på skilda sätt i skattehänseende. Dessa skillnader i klassificeringen kan sedan utnyttjas för att uppnå skattefordelar inom en intressegemenskap eller inom ramen för ett strukturerat arrangemang.

Om t.ex. den skattejurisdiktion som långgivaren lyder under betraktar ett sådant avtal enligt sin ekonomiska innebörd, anses långgivaren – trots att staten kan anse att det civilrättsligt skett en ägandeövergång – i skattehänseende ändå vara ägare till de överförda värdepapperen. Den staten kan därmed betrakta långgivaren även som mottagare av utdelning eller annan avkastning från värdepapperen, trots att det är låntagaren som är den ”omedelbara mottagaren” av avkastningen. Den skattejurisdiktion som låntagaren lyder under kan samtidigt betrakta samma avtal enligt dess form, dvs. att den som i den staten civilrättsligt anses som ägare till tillgångarna anses även vara det i skattehänseende. Därmed betraktas låntagaren i den staten även som mottagare av avkastning på grund av innehavet. Om två olika stater intar sådana skilda synsätt på ett värdepapperslån, så behandlas alltså båda parterna i avtalet i skattehänseende som mottagare av avkastningen från värdepapperen. Vid sådana förhållanden är ett värdepapperslån att betrakta som en s.k. hybridöverföring, eftersom det i skattehänseende är fler än en person som anses vara mottagare av avkastning i anledning av ett visst innehav.

Om en låntagare vid ett värdepapperslån betraktas som mottagare av utdelning eftersom den skattelagstiftning som låntagaren lyder under behandlar avtalet enligt dess form, kan den utdelningsersättning (manufactured dividend) som låntagaren lämnar till långgivaren ses som en avdragsgill utgift. Så kan vara fallet eftersom den staten t.ex. betraktar utdelningsersättningen som en utgift för att förvärva värdepapperen eller en utgift för att förvärva rätten till utdelning. Om den stat där långgivaren hör hemma i stället behandlar värdepapperslånet enligt sin ekonomiska innebörd, behandlas samma betalning (dvs. utdelningsersättningen) inte som en del av avtalet mellan långgivaren och låntagaren. I den staten behandlas betalningen i stället som en mottagen utdelning på de utlånade värdepapperen. Om samma stat inte beskattar denna utdelning eller om mottagaren åtnjuter en skattelättnad på sådan inkomst, uppstår ett avdrag utan inkludering.

Själva hybriditeten vid en hybridöverföring bestäms alltså utifrån att stater intar skilda synsätt på vem som i skattehänseende ska betraktas som ägare av en tillgång i den meningen att personen anses som mottagare av utdelning eller annan avkastning på grund av innehavet. Den form av mismatchning som den nu aktuella BEPS-rekommendationen och motsvarande direktivbestämmelse tar sikte på uppstår på grund av att utdelningsersättningen, eller annan ersättning för underliggande avkastning på en överförd tillgång, är avdragsgill för den som har en sådan utgift samtidigt som mottagaren av ersättningen inte tar upp samma ersättning till beskattning.

Vad som utgör ett finansiellt instrument bestäms utifrån nationell rätt

Såväl den aktuella BEPS-rekommendationen som motsvarande bestämmelse i direktivet mot skatteundandraganden anger att vad som utgör ett finansiellt instrument och en betalning enligt ett sådant ska avgöras utifrån nationell rätt. Den föreslagna bestämmelsen i 24 b kap. 5 § IL om avdragsförbud vid avdrag utan inkludering som kan hänföras till skillnader i klassificeringen av finansiella instrument eller betalningar enligt dessa, ska således tillämpas på vad som enligt svensk rätt definieras som finansiellt instrument och vad som i svensk rätt beskattas som avkastning på investeringar eller eget kapital.

Vid tillämpning av avdragsförbudet i den föreslagna 24 b kap. 5 § IL saknar det därför betydelse hur ett företag som är mottagare av en betalning enligt sin stats skatteregler klassificerar ett visst avtal och en betalning enligt samma avtal. En sådan situation där enbart den ena staten betraktar ett visst avtal som ett finansiellt instrument kan exempelvis uppstå vid ett leasingavtal där leasetagare och leasegivare i skattehänseende redovisar betalningarna enligt leasingavtalet på skilda sätt, eftersom den ena staten klassificerar avtalet som en operationell leasing och den andra samma avtal som en finansiell leasing. Den stat som betraktar leasingavtalet som operationell leasing kommer i så fall inte att betrakta detta som ett finansiellt instrument, utan som ett hyresavtal. Den andra staten behandlar dock samma avtal som ett finansiellt instrument, och kan – om den staten i sin skattelagstiftning införlivat rekommendation 1 i BEPS-rapporten – tillämpa sådana bestämmelser som följer av rekommendationen på de utgifter eller inkomster som ska betalas enligt avtalet och som klassificeras som ränteutgifter eller ränteinkomster.

Den aktuella BEPS-rekommendationen och direktivet mot skatteundandraganden (artikel 2.9 tredje stycket j) anger att vid hybridöverföringar så ska ersättningar som avser underliggande avkastning på de överförda tillgångarna, behandlas som utgifter eller inkomster enligt finansiella instrument – oavsett hur sådana betalningar klassificeras i nationell rätt i övrigt. Det är alltså ett undantag från huvudregeln i rapporten och direktivet, dvs. huvudregeln att vad som utgör ett finansiellt instrument och en betalning enligt ett sådant ska avgöras utifrån nationell rätt. Det rör sig dock inte om något krav på att omklassificera sådana utdelningsersättningar eller ränteersättningar i den nationella rätten i stort, utan kravet sträcker sig till att klassificera dessa betalningar på ett sådant sätt vid tillämpningen av de regler som följer av BEPS-rekommendationen ”Hybrid Financial Instrument Rule” (rekommendation 1) och motsvarande direktivbestämmelser.

Ersättning för underliggande avkastning ska behandlas inom ramen för avdragsförbudet vid avdrag utan inkludering som kan hänföras till skillnader i klassificeringen av finansiella instrument eller betalningar enligt dessa

Avgörande för om BEPS-rekommendationen om hybridöverföringar och motsvarande direktivbestämmelse ska implementeras i svensk rätt är hur utdelningsersättningar eller andra ersättningar för underliggande avkastning som kan betalas vid exempelvis värdepapperslån behandlas enligt inkomstskattelagen och om det krävs en bestämmelse som anger att

sådana betalningar ska anses vara utgifter enligt finansiella instrument vid tillämpning av avdragsförbudet vid avdrag utan inkludering som kan hänföras till skillnader i klassificeringen av finansiella instrument eller betalningar enligt dessa.

I Högsta förvaltningsdomstolens avgörande HFD 2013 ref. 20 prövade domstolen ett överklagat förhandsbesked, där frågan om hur utdelningsersättning som skulle lämnas från en låntagare till en långivare vid en blankningsaffär skulle behandlas i skattehänseende av låntagaren (dvs. av den som skulle betala utdelningsersättningen). Av förutsättningarna framgick att låntagaren skulle sälja de lånade aktierna innan utdelning på aktierna lämnats. Högsta förvaltningsdomstolen slog fast att sådan ersättning skulle minska ersättningen för de avyttrade aktierna vid beräkningen av låntagarens kapitalvinst.

Eftersom sådan utdelningsersättning som prövades i Högsta förvaltningsdomstolens avgörande ingår i kapitalvinstberäkningen kan en sådan ersättning inte klassificeras som utdelning eller annan avkastning. Avgörandet avsåg utdelningsersättning som skulle betalas efter det att låntagaren sålt de lånade värdepapperen. I situationer där ett svenskt företag är låntagare av värdepapper och sedan i en blankningsaffär säljer värdepapperen innan utdelningstillfället, bör detta normalt sett inte utgöra någon hybridöverföring mellan långivaren och låntagaren enligt de definitioner av begreppet som lämnas i direktivet och motsvarande BEPS-rekommendation. Anledningen till det är att det låntagande svenska företaget inte betraktas som mottagare av utdelning, i och med att värdepapperen sålts vidare. I så fall avser utdelningsersättning inte en betalning som motsvarar någon underliggande avkastning, eftersom utdelningen tillfaller den som på avstämningsdagen äger aktierna (dvs. den som förvärvat aktierna från låntagaren).

Den situation som framför allt är aktuell att ta ställning till är utdelningsersättningar som lämnas när ett svenskt företag är låntagare och samma företag tar emot utdelning på de lånade värdepapperen. Det rör sig således om värdepapperslån som inte har samband med blankningsaffärer, värdepapperslån där avsikten varit att genomföra en blankningsaffär men där denna avsikt inte alls genomförts eller värdepapperslån där en blankningsaffär genomförts först efter eller innan det att utdelning lämnats. Det kan således ändå röra sig om sådana värdepapperslån där låntagaren (blankaren) beräknar kapitalvinst enligt den särskilda bestämmelsen i 44 kap. 29 § IL.

Skatteverket har i ett ställningstagande den 25 februari 2014 (dnr 131 773436-13/11) ansett att om låntagaren själv får utdelningen ska utdelningsersättningen dras av som en övrig kostnad i inkomstslaget kapital och anger att det ska ses som en kostnad för att förvärva en inkomst i form av utdelningen.

Eftersom utdelningsersättningar och andra ersättningar för underliggande avkastning annars alltså behandlas som utgifter för att förvärva tillgångar eller inkomster föreslås att vid tillämpning av avdragsförbudet vid avdrag utan inkludering som kan hänföras till skillnader i klassificeringen av finansiella instrument eller betalningar enligt dessa, ska en ersättning som motsvarar underliggande avkastning på en överförd tillgång behandlas som en utgift enligt ett finansiellt instrument. Det ska dock enbart gälla om även ett annat företag som hör hemma i en annan stat

i skattehänseende behandlas som mottagare av avkastningen, dvs. i hybridsituationer. En sådan regel medför att ersättningar för underliggande avkastning alltså kan omfattas av det föreslagna avdragsförbudet i 24 b kap. 5 § IL.

Bestämmelsen kan tillämpas även vid aktieåterköp

Som framgått kan stater inta skilda synsätt på vilken part (långivaren eller låntagaren) vid ett värdepapperslån som i skattehänseende ska betraktas som ägare av värdepapperen i den meningen att personen betraktas som mottagare av avkastning i anledning av innehavet. Samma skillnad kan uppkomma även vid återköpsavtal (sale and repurchase), dvs. ett avtal om att någon förvärvar värdepapper mot ersättning och samtidigt avtalar om att värdepapperet ska säljas tillbaka till den ursprungliga ägaren mot en på förhand bestämd ersättning. Detta är vad som ibland även kallas för repa eller en repotransaktion. Den som förvärvar ett värdepapper enligt ett sådant avtal och som förbinder sig att återsälja värdepapperet kallas i det följande för köpare. Den andra parten kallas nedan för säljare.

Den ena staten kan betrakta ett återköpsavtal enligt sin form och alltså behandla den som civilrättsligt förvärvat värdepapper enligt avtalet, dvs. köparen, som ägare av dessa i skattehänseende. Samtidigt kan den andra staten behandla samma avtal enligt sin ekonomiska innebörd och behandlar därför avtalet som ett lån där de överförda värdepapperen ställs ut som säkerhet för lånet. I den senare staten betraktas därför säljaren i skattehänseende som mottagare av utdelning från värdepapperen. Om två olika stater intar sådana skilda synsätt på ett återköpsavtal är överföringen alltså att betrakta som en hybridöverföring, eftersom både köparen och säljaren betraktas som ägare i den meningen att de i skattehänseende behandlas som mottagare av avkastning i anledning av innehavet.

Det kan konstateras att även sådana återköpsavtal, i likhet med värdepapperslån, kan utformas så att en stat som behandlar ett sådant avtal enligt dess form medger köparen avdrag för en ersättning som motsvarar underliggande avkastning samtidigt som en stat som behandlar samma avtal enligt sin ekonomiska innebörd inte beskattar säljaren för samma ersättning. Det är inte nödvändigtvis så att parterna i avtalet själva klassificerar en sådan ersättning som utdelningsersättning eller liknande, utan en sådan ersättning kan t.ex. även ingå som en del av köpeskillingen vid återköpet. Även i sådana fall ska sådan ersättning omfattas av tillämpningen av det föreslagna avdragsförbudet i 24 b kap. 5 § IL.

Inget undantag för värdepappersrörelse

I direktivet mot skatteundandraganden anges att en betalning motsvarande den underliggande avkastningen på ett överfört finansiellt instrument inte ska ge upphov till någon hybrid mismatchning om betalningen görs av en värdepappershandlare inom ramen för en hybridöverföring på marknaden. Som förutsättning för det krävs dock att betalarens jurisdiktion ålägger värdepappershandlaren att som inkomst inkludera alla belopp som mottagits i samband med det överförda finansiella instrumentet (artikel 2.9 andra stycket a). Begreppen värdepappershandlare respektive hybridöverföring på marknaden definieras i direktivet (artikel 2.9 tredje stycket k och m). Av definitionen av det senare begreppet framgår att

hybridöverföringar som är en del av ett strukturerat arrangemang ändå ska omfattas av direktivets tillämpningsområde.

Eftersom lagerandelar i vissa situationer kan vara näringsbetingade andelar och utdelning från sådant innehav inte tas upp till beskattning (24 kap. 34 § IL), kan det för det första konstateras att något generellt undantag från den nu föreslagna bestämmelsen inte kan införas för utdelningsersättningar och andra liknande betalningar som görs inom ramen för värdepappersrörelse. För det andra kan det konstateras att om den utdelning som utdelningsersättningen motsvarar tas upp till beskattning så uppstår ingen skatteförmån i inkomstskattehänseende vid en hybridöverföring och ett sådant förfarande skulle därmed inte betraktas som ett strukturerat arrangemang. Även om det utifrån direktivet skulle kunna bedömas som möjligt att införa ett begränsat undantag för värdepappersrörelse, måste behovet av en sådan bestämmelse därför rimligen bedömas som litet. Det föreslås därför inget undantag från den föreslagna bestämmelsen för ersättningar som motsvarar underliggande avkastning och som görs inom ramen för värdepappersrörelse.

Inkluderingsbestämmelse

Ovan framgår att hybridöverföringar kan användas för att åstadkomma mismatchningar i form av avdrag utan inkludering, där avdrag görs i en stat som behandlar ett avtal om att överföra tillgångar enligt dess form, samtidigt som motsvarande inkomst inte tas upp till beskattning eftersom en annan stat behandlar samma avtal enligt sin ekonomiska innebörd. Mot denna bakgrund har det även föreslagits en bestämmelse om att ersättningar för underliggande avkastning ska betraktas som utgifter enligt finansiella instrument, vid s.k. hybridöverföringar. Även den omvända situationen kan uppkomma vid hybridöverföringar, dvs. att avdrag görs i en stat som behandlar ett avtal enligt sin ekonomiska innebörd, samtidigt som motsvarande inkomst inte tas upp till beskattning i en stat som behandlar samma avtal enligt sin form.

Missmatchningar i form av avdrag utan inkludering kan uppstå i förhållande till återköpsavtal, på så sätt att säljaren gör avdrag och köparen inte tar upp motsvarande inkomst. Så kan t.ex. vara fallet om ett återköpsavtal utformas så att ett köp av aktier sker mot en viss ersättning före ett utdelningstillfälle, och där det avtalas att återförsäljningen ska ske efter utdelningstillfället och till samma ersättning som aktierna förvärvades för. Ett sådant avtal innebär att köparen tillgodogör sig den mottagna utdelningen, vilket i sin tur kan vara en skattefri inkomst för köparen. Om köparen hör hemma i Sverige i skattehänseende kan skattefriheten uppkomma på grund av reglerna om näringsbetingade andelar i 24 kap. IL. Enligt den skattelagstiftning som säljaren lyder under kan återköpsavtalet samtidigt behandlas som ett lån, säljaren får därför göra avdrag för den utdelning som säljaren anses vara mottagare av men som köparen behåller. Anledningen till det kan vara att den utdelning som köparen tar emot och behåller i stället betraktas som en utgift för en kredit, dvs. som en ränteutgift, som säljaren har eftersom den staten inte betraktar det som en försäljning med ett därefter följande återköp utan som ett lån där värdepapperen ställs ut som säkerhet.

Den ena staten behandlar alltså den utdelning som köparen tar emot och behåller som en ränteutgift för säljaren och som säljaren medges avdrag för, samtidigt som den andra staten betraktar samma utdelning som en skattefri inkomst. Ett avdrag utan inkludering uppstår således på grund av de beskrivna skillnaderna i klassificeringen av återköpsavtalet.

Enligt direktivet mot skatteundandraganden ska en sådan hybrid missmatchning i första hand åtgärdas genom att avdrag vägras (artikel 9.2 a). I avsnitt 3.4.1 ovan föreslås ett avdragsförbud vid hybrida missmatchningar med finansiella instrument. Direktivet anger att missmatchningen i andra hand – dvs. för det fall avdrag inte vägras – ska åtgärdas genom att den motsvarande inkomsten tas upp till beskattning (artikel 9.2 b). I avsnitt 3.4.2 ovan görs bedömningen att 24 kap. 39 § IL neutraliserar effekterna av missmatchningar med hybrida finansiella instrument. I de situationer som nu är aktuella krävs det dock en kompletterande bestämmelse. Detta eftersom 24 kap. 39 § IL inte kan användas för att undanta skattefrihet på näringsbetingade andelar i sådana situationer som nu beskrivits, där ett återköpsavtal klassificeras som en hybridöverföring, eftersom den anger att utdelning ska tas upp om utdelningen får dras av som ränta eller liknande i det företag som lämnat utdelningen. I fallet med hybridöverföringar är det i stället någon annan än den som lämnat utdelningen som får dra av denna utdelning.

Mot denna bakgrund föreslås att utdelning på andel ska tas upp till den del utdelningen får dras av som ränta eller liknande i annat företag om även det senare företaget i skattehänseende behandlas som mottagare av utdelningen. Det som föreslås är således ett undantag från reglerna om skattefrihet på näringsbetingade andelar. Eftersom undantaget enbart ska tillämpas vid hybridsituationer inom en intressegemenskap eller vid ett strukturerat arrangemang, ska bestämmelsen – trots att den enbart omfattar utdelningar – införas i det nya 24 b kap.

Lagförslag

Förslaget föranleder att två nya paragrafer, 24 b kap. 6 och 7 §§, ska införas i inkomstskattelagen samt en ändring i 24 kap. 35 § IL.

3.5 Hybrida företag och mismatchningar med fasta driftställen

3.5.1 Avdragsförbud vid avdrag utan inkludering på grund av skillnader i klassificeringen av det betalande företaget

Förslag: Ett företag får inte dra av utgifter till ett företag till den del motsvarande inkomst inte tas upp till beskattning i den stat där det andra företaget hör hemma eller i någon annan stat där inkomsten ska anses behandlad som mottagen, om detta beror på skillnader i den rättsliga klassificeringen av det förstnämnda företaget i skattehänseende mellan Sverige och någon annan stat.

Avdrag får dock göras till den del utgifterna motsvarar inkomster som tas upp till beskattning både i Sverige och, inom tolv månader, i den andra staten, räknat från utgången av det beskattningsår som utgifterna hänför sig till.

Skälen för förslaget

Gällande rätt

Den 1 januari 2019 trädde en ny bestämmelse i kraft som bl.a. avser gränsöverskridande situationer med betalande hybridföretag (24 kap. 15 d § IL). Enligt den nya bestämmelsen får avdrag inte göras för ränteutgifter till ett företag i en annan stat om motsvarande inkomst inte tas upp till beskattning i den stat där det andra företaget hör hemma och det beror på skillnader i den rättsliga klassificeringen av något av företagen i skattehänseende i Sverige och den andra staten eller i två eller flera andra stater (s.k. avdragsförbud vid avdrag utan inkludering).

Den aktuella bestämmelsen behandlar två olika situationer. För det första behandlar den situationer när olika stater betraktar det betalande företaget på skilda sätt och för det andra när olika stater betraktar ett mottagande företag på skilda sätt.

Bestämmelsen delas upp

Av förenklingsskäl bör bestämmelsen om hybridföretag i 24 kap. 15 d § IL delas upp så att situationer med betalande hybridföretag respektive mottagande hybridföretag tas in i två olika paragrafer. I detta avsnitt föreslås ett utvidgat avdragsförbud som tar sikte på den första situationen, dvs. skillnader i den rättsliga klassificeringen av betalande företag. I avsnitt 3.5.3 nedan behandlas den andra situationen, dvs. skillnader i den rättsliga klassificeringen av mottagande företag.

Hybridföretag

Ett företag som klassificeras på skilda sätt i två olika stater är ett hybridföretag. Motsvarande begrepp i direktivet mot skatteundandraganden är hybridsubjekt (artikel 2.9 tredje stycket i). I OECD:s BEPS-rapport (åtgärd 2, rekommendation 3 ”Disregarded hybrid payments rule”) används i stället begreppet ”hybrid payer” för betalande hybridföretag.

Det förhållandet att ett företag i Sverige är ett hybridföretag kan leda till att avdrag för en utgift får göras i Sverige utan att motsvarande inkomst tas upp till beskattning i en stat som klassificerar företaget på ett annat sätt.

Ett företag i Sverige kan exempelvis betraktas som ett hybridföretag om en annan rättsordning tillåter att utländska moderföretag i skattehänseende behandlar svenska dotterbolag som s.k. disregarded entities. Det vill säga att det svenska dotterbolaget i skattehänseende behandlas som en filial till det utländska moderföretaget, och att det skattepliktiga resultatet i den staten beräknas genom att transaktionerna mellan moder- och dotterföretag elimineras. Det svenska aktiebolaget behandlas alltså som eget skattesubjekt i Sverige, men i en annan stat behandlas samma aktiebolag i stället som en filial till ett utländskt moderföretag.

Ett annat exempel på när ett företag i Sverige kan betraktas som ett hybridföretag är följande. Anta att ett företag (företag A2) i stat A bedriver verksamhet i Sverige genom ett fast driftställe. Företag A2 har utgifter till ett moderföretag (företag A1) i stat A och utgifterna allokeras till det fasta driftstället i Sverige. I Sverige görs därför avdrag för dessa utgifter. Stat A tillämpar ett skattekonsolideringssystem, med innebörd att A1 och A2 bildar en skattegrupp. Resultatet för denna skattegrupp beräknas genom att koncerninterna transaktioner elimineras. Vid beräkningen av resultatet bortses därför från de utgifter som A2 haft till A1 och de till utgifterna motsvarande inkomsterna tas därför inte upp till beskattning. Hybriditeten i detta exempel uppstår alltså på grund av att företaget A2 behandlas som ett eget skattesubjekt i Sverige, men som en del av en skattegrupp i en annan stat.

Även andra utgifter än ränteutgifter

Som anges i avsnitt 3.1 ovan bör hybridreglerna som trädde i kraft den 1 januari 2019 utökas till att omfatta samtliga utgifter. Det föreslås därför att begränsningen till ränteutgifter tas bort. I direktivet mot skatteundandraganden finns ingen definition av begreppet utgift. Ledning kan däremot hämtas i BEPS-rekommendationerna. Där anges i fråga om hybridföretag, att utgifter som typiskt sett kan omfattas t.ex. är serviceavgifter, hyror, royalty- och ränteutgifter. Även andra utgifter som normalt kan dras av mot ordinär inkomst kan omfattas men typiskt sett ska inte avskrivningskostnader, amorteringar eller kostnader för att förvärva en tillgång omfattas.

Vem som kan vara betalningsmottagare och mellan vilka stater som prövningen ska göras

En förutsättning för att avdrag inte ska få göras är dels att det föreligger en mismatchning i form av avdrag utan inkludering, dels att denna mismatchning beror på skillnader i den rättsliga klassificeringen av det betalande företaget (s.k. hybriditet). Vid prövningen av båda dessa led är det av betydelse vem som är mottagare av betalningen.

Avdragsförbudet är i dag utformat så att prövningen ska göras i förhållande till den stat där det andra företaget hör hemma. Med hänsyn till att en betalning till t.ex. ett delägarbeskattat företag kan tas upp i en eller flera andra stater än den stat där företaget hör hemma, bör prövningen av såväl mismatchningen som hybriditeten kunna göras i förhållande till

fler stater än den stat där företaget som tar emot betalningen hör hemma. Det föreslås därför att prövningen ska göras mot dels den stat där det andra företaget hör hemma, dels mot annan eller andra stater där den motsvarande inkomsten ska anses behandlad som mottagen.

Även situationer där betalningen inte har gått direkt till ett företag i en annan stat omfattas. Betalningen behöver med andra ord inte vara gränsöverskridande. Exempelvis kan en betalning gå till ett svenskt handelsbolag vars delägare hör hemma i andra stater än Sverige och delägarna inte är skattskyldiga i Sverige för handelsbolagets inkomster. I en sådan situation kommer mismatchningen och hybriditeten prövas i förhållande till den eller de stater där delägarna hör hemma, trots att själva betalningen inte innehåller något gränsöverskridande moment.

Avdrag för del av utgift

Enligt BEPS-rekommendationen ska avdrag nekas i den utsträckning det ger upphov till ett avdrag utan inkludering. I motsvarande bestämmelse i direktivet mot skatteundandraganden anges att avdrag ska vägras i den mån en hybrid mismatchning leder till ett avdrag utan inkludering (artikel 9.2 a).

Det kan uppstå situationer där enbart en del av en betalning tas upp till beskattning i den andra staten eller de andra staterna, t.ex. vid betalningar till ett delägarbeskattat subjekt där en delägare, men inte de andra, tar upp sin del av det delägarbeskattade subjektets inkomster till beskattning. Avdrag ska då bara nekas för del av utgiften. Det föreslås att detta förtydligas i lagtexten.

Undantag för dubbel inkludering

Enligt BEPS-rekommendationerna och direktivet mot skatteundandraganden ska situationer med betalande hybridföretag behandlas som en hybrid mismatchning enbart om avdraget i betalarstaten får göras mot inkomst som inte är dubbelt inkluderad, dvs. inkomst som endast tas upp till beskattning i betalarstaten (rekommendation 3.3 och artikel 2.9 andra stycket b). Någon hybrid mismatchning uppstår därmed inte om avdrag görs mot inkomst som är dubbelt inkluderad, dvs. inkomst som tas upp till beskattning i båda staterna (artikel 2.9 tredje stycket g). Det föreslås därför att ett undantag för dubbel inkludering införs för mismatchningar med betalande hybridföretag.

Avsikten med hybridreglerna i OECD:s BEPS-rekommendationer och direktivet mot skatteundandraganden, är inte att dessa ska tillämpas enbart på grund av skillnader mellan staterna vad gäller redovisnings- och värderingsprinciper. En inkomst ska därför anses omfattas av dubbel inkludering, även om den inte tas upp till beskattning under motsvarande period som samma inkomst tas upp till beskattning i Sverige. Även en inkomst som i den andra staten tas upp under den nästföljande redovisningsperioden, ska därför kunna omfattas av dubbel inkludering.

Lagförslag

Förslaget föranleder att en ny paragraf, 24 b kap. 8 §, införs i inkomstskattelagen. Paragrafen ersätter delvis 24 kap. 15 d § IL.

3.5.2 Någon inkluderingsbestämmelse vid skillnader i klassificeringen av det betalande företaget föreslås inte

Bedömning: Missmatchningar av det slag som anges i artikel 2.9 första stycket e i direktivet mot skatteundraganden kan inte förekomma i situationer där Sverige enligt direktivet definieras som betalningsmottagarens jurisdiktion. Den s.k. sekundärregeln enligt artikel 9.2 b behöver därför inte genomföras i svensk rätt i förhållande till sådana missmatchningar.

Skälen för bedömningen

Primärregler och sekundärregler

I avsnitt 3.5.1 ovan föreslås ett avdragsförbud vid missmatchningar i form av avdrag utan inkludering på grund av skillnader i klassificeringen av det betalande företaget. Den föreslagna bestämmelsen motsvarar OECD:s BEPS-rekommendation 3 (Disregarded hybrid payments rule) i BEPS-rapporten (åtgärd 2) och artikel 2.9 första stycket e och artikel 9.2 a i direktivet mot skatteundraganden och tar sikte på situationer när det betalande företaget är skattskyldigt i Sverige. Avdragsförbudet är en s.k. primärregel.

Förutom en primärregel finns i BEPS-rapporten och direktivet mot skatteundraganden en sekundärregel. Sekundärregeln innebär att om inte betalarens jurisdiktion åtgärdar missmatchningen genom att vägra avdrag, ska i stället den stat som i direktivet definieras som betalningsmottagarens jurisdiktion inkludera inkomsten (artikel 9.2 b och rekommendation 3.1 b). Det innebär alltså att missmatchningen i form av avdrag utan inkludering i andra hand ska åtgärdas genom att inkomsten tas upp till beskattning i betalningsmottagarens jurisdiktion.

Sekundärregeln behöver inte införas

Avgörande för om sekundärregeln ska införas i svensk rätt är hur betalningar från hybridföretag till företag i Sverige behandlas enligt gällande rätt. I direktivet mot skatteundraganden används begreppet hybridsubjekt (artikel 2.9 tredje stycket i). Ett hybridsubjekt är enligt direktivet ett subjekt eller arrangemang som anses vara ett skattesubjekt enligt lagstiftningen i en jurisdiktion och vars inkomster eller utgifter behandlas som en eller flera andra personers inkomster eller kostnader enligt lagstiftningen i en annan jurisdiktion.

Exempelvis kan ett företag (företag A) i stat A betraktas som ett eget skattesubjekt i den staten, samtidigt som stat B behandlar företag A som en filial. Företag A utgör i så fall en s.k. disregarded entity. Om företag A gör avdrag för en utgift till ett moderföretag (företag B) i stat B, tas den motsvarande inkomsten inte upp till beskattning i stat B eftersom företag A inte betraktas som ett eget skattesubjekt i stat B.

Svenska aktiebolag som är dotterföretag till utländska företag betraktas ibland som sådana disregarded entities, eftersom det i vissa andra rättsordningar tillåts att moderföretag i skattehänseende behandlar ett utländskt dotterföretag som en filial till moderföretaget. Det medför att det

vid beskattningen av moderföretaget bortses från transaktioner mellan moderföretaget och det svenska dotterbolaget.

Den svenska skatterättsliga klassificeringen av utländska företag görs i två steg. I det första steget bedöms det om det utländska företaget ska betraktas som en juridisk person (6 kap. 8 § IL). Det andra steget avgör om det utländska företaget ska behandlas som eget skattesubjekt eller behandlas som delägarbeskattat, och avgörande för den bedömningen är hur företaget beskattas i den andra staten (2 kap. 5 a § och 5 kap. 2 a § IL). Det innebär att företag som är delägarbeskattade i en annan stat behandlas som delägarbeskattade i Sverige, och att företag som behandlas som skattesubjekt i den andra staten behandlas på samma sätt i Sverige. Det har därför inte identifierats några möjligheter att betrakta utländska dotterföretag till svenska moderföretag som s.k. disregarded entities i svensk rätt.

Missmatchningar med betalande hybridföretag kan även förekomma när en stat tillämpar system med skatteenheter för resultatutjämning. Anta att ett moderföretag (företag A1) och ett dotterföretag (företag A2) hör hemma i stat A i skattehänseende. Dotterföretaget A2 bedriver även verksamhet genom ett fast driftställe i stat B. Företag A2 tar ett lån från företag A1 och lånet allokteras till det fasta driftstället. I stat B görs avdrag för ränteutgifter till företag A1. I stat A tillämpas ett skattekonsolideringssystem med innebörd att företag A1 och A2 bildar en skattegrupp. I skattehänseende bortses från koncerninterna transaktioner och ränteinkomsten tas därför inte upp till beskattning.

Den hybrida missmatchningen i det nu lämnade exemplet uppstår på grund av att den ena staten behandlar dotterföretaget A2 som ett skattesubjekt, samtidigt som den andra staten behandlar samma företag som en del av en skattegrupp. Eftersom det i svensk rätt inte finns något sådant skatteenhetsystem för resultatutjämning inom koncerner, kan en sådan hybrid missmatchning inte uppstå där Sverige enligt direktivet är betalningsmottagarens jurisdiktion.

Det saknas mot denna bakgrund anledning att införa en inkluderingsbestämmelse av det slag som anges i 2.9 första stycket e och artikel 9.2 b i direktivet mot skatteundraganden.

3.5.3 Avdragsförbud vid avdrag utan inkludering på grund av skillnader i klassificeringen av det mottagande företaget

Förslag: Ett företag får inte dra av utgifter till ett företag till den del motsvarande inkomst inte tas upp till beskattning, om detta beror på skillnader mellan två stater i den rättsliga klassificeringen i skattehänseende av det senare företaget eller annat företag som behandlas som mottagare av motsvarande inkomst.

Skälen för förslaget

Gällande rätt

Den 1 januari 2019 trädde en ny bestämmelse i inkomstskattelagen i kraft (24 kap. 15 d §). Enligt den nya bestämmelsen får avdrag inte göras för ränteutgifter till ett företag i en annan stat om motsvarande inkomst inte tas upp till beskattning i den stat där det andra företaget hör hemma och det beror på skillnader i den rättsliga klassificeringen av något av företagen i skattehänseende i Sverige och den andra staten eller i två eller flera andra stater (s.k. avdragsförbud vid avdrag utan inkludering).

Den aktuella bestämmelsen behandlar två olika situationer. För det första behandlar den situationer när olika stater betraktar det betalande företaget på skilda sätt och för det andra när olika stater betraktar ett mottagande företag på skilda sätt.

Bestämmelsen delas upp

I avsnitt 3.5.1 ovan föreslås att bestämmelsen om hybridföretag i 24 kap. 15 d § IL delas upp så att situationer med betalande hybridföretag respektive mottagande hybridföretag tas in i två olika paragrafer. I detta avsnitt föreslås ett utvidgat avdragsförbud som tar sikte på den andra situationen, dvs. skillnader i den rättsliga klassificeringen av det mottagande företaget. I avsnitt 3.5.1 behandlas den första situationen, dvs. skillnader i den rättsliga klassificeringen av betalande företag.

Hybridföretag

Som även framgår i avsnitt 3.5.1 är ett företag som klassificeras på skilda sätt i två olika stater ett hybridföretag. Motsvarande begrepp i direktivet mot skatteundandraganden är hybridsubjekt (artikel 2.9 tredje stycket i). I OECD:s BEPS-rapport (åtgärd 2, rekommendation 4 ”Reverse hybrid rule”) används i stället begreppet ”reverse hybrid” för mottagande hybridföretag. Ett exempel på en situation med betalningar till ett hybridföretag är följande. Anta att ett svenskt aktiebolag ägs av ett företag (företag B) som hör hemma i stat B. Företag B ägs i sin tur av företag C, som hör hemma i stat C. I stat B betraktas företag B som delägarbeskattat, men företag C är inte skattskyldigt i stat B för företag B:s inkomster. Stat C betraktar företag B som ett eget skattesubjekt. En räntebetalning från det svenska aktiebolaget till företag B tas därmed varken upp till beskattning i stat B eller C, på grund av att dessa stater betraktar det mottagande företaget på skilda sätt i skattehänseende.

Även andra utgifter än ränteutgifter

Som anges i avsnitt 3.1 ovan bör hybridreglerna som trädde i kraft den 1 januari 2019 utökas till att omfatta samtliga utgifter. Det föreslås därför att begränsningen till ränteutgifter tas bort. I direktivet mot skatteundandraganden finns ingen definition av begreppet utgift. Ledning kan däremot hämtas i BEPS-rekommendationerna. Där anges i fråga om hybridföretag, att utgifter som typiskt sett kan omfattas t.ex. är serviceavgifter, hyror, royalty- och ränteutgifter. Även andra utgifter som normalt kan dras av mot ordinär inkomst kan omfattas men typiskt sett ska inte avskrivningskostnader, amorteringar eller kostnader för att förvärva en tillgång omfattas.

Vem som kan vara betalningsmottagare och mellan vilka stater som prövningen ska göras

En förutsättning för att avdrag inte ska få göras är dels att det föreligger en mismatchning i form av avdrag utan inkludering, dels att denna mismatchning beror på skillnader i den rättsliga klassificeringen av det mottagande företaget (s.k. hybriditet). En jämförelse ska göras mellan hur den stat där det mottagande företaget hör hemma behandlar företaget och hur en annan stat behandlar samma företag. Det rör sig alltså om en ”stat mot stat”-prövning, men Sverige är inte nödvändigtvis en av dessa stater. Om den stat där det mottagande företaget hör hemma betraktar företaget som delägarbeskattat och den stat där den som äger andelar i företaget hör hemma i stället betraktar samma företag som ett eget skattesubjekt, uppstår en hybrid mismatchning eftersom inkomsten inte tas upp till beskattning i någon av dessa stater. Genom att vägra avdrag för en utgift som omfattas av en sådan situation neutraliseras skatteeffekten som annars uppstår av den hybrida mismatchningen.

Även situationer där betalningen inte har gått direkt till ett företag i en annan stat omfattas. Betalningen behöver med andra ord inte vara gränsöverskridande. Exempelvis kan en betalning gå till ett svenskt handelsbolag vars delägare hör hemma i andra stater än Sverige och delägarna inte är skattskyldiga i Sverige för handelsbolagets inkomster. I en sådan situation kommer mismatchningen och hybriditeten prövas i förhållande till den eller de stater där delägarna hör hemma, trots att själva betalningen inte innehåller något gränsöverskridande moment.

Om exempelvis ett företag har en utgift till ett svenskt handelsbolag vars delägare hör hemma i andra stater än Sverige och delägarna inte är skattskyldiga för handelsbolagets inkomster i Sverige, kan det svenska handelsbolaget utgöra ett hybridföretag om den stat där delägarna hör hemma betraktar det svenska handelsbolaget som ett eget skattesubjekt.

Avdragsförbudet är i dag utformat så att det företag som prövningen avser är det företag som utgiften görs till. Olikbehandlingen kan dock uppstå även i senare led. Anta att en av delägarna i ett svenskt handelsbolag som utgiften görs till är en i utlandet delägarbeskattad juridisk person (företag A) som hör hemma i stat A samt att en delägare till företag A hör hemma i stat B. En hybrid mismatchning kan då uppstå om stat A behandlar företag A som delägarbeskattat och stat B behandlar samma företag som ett eget skattesubjekt. Det föreslås därför att

prövningen ska göras av det företag som utgiften görs till eller av ett annat företag som behandlas som mottagare av inkomsten.

Om en konstaterad hybrid mismatchning av detta slag inte anses utgöra ett strukturerat arrangemang, ska avdragsförbudet tillämpas vid intressegemenskap mellan företagen. Intressegemenskapen ska bedömas mellan det företag som gör avdrag för utgiften och hybridföretaget.

Avdrag för del av utgift

Enligt BEPS-rekommendationen ska avdrag nekast i den utsträckning det ger upphov till ett avdrag utan inkludering. I motsvarande bestämmelse i direktivet mot skatteundandraganden anges att avdrag ska vägras i den mån en hybrid mismatchning leder till ett avdrag utan inkludering (artikel 9.2 a).

Det kan uppstå situationer där enbart en del av en betalning tas upp till beskattning i den andra staten eller de andra staterna, t.ex. vid betalningar till ett delägarbeskattat subjekt där en delägare, men inte de andra, tar upp sin del av det delägarbeskattade subjektets inkomster till beskattning. Avdrag ska då bara nekast för del av utgiften. Det föreslås att detta förtydligas i lagtexten.

Inget undantag för dubbel inkludering

Till skillnad från situationer med betalningar av hybridföretag finns det i direktivet mot skatteundandraganden och i BEPS-rapporten inget undantag för dubbel inkludering vid situationer med betalningar till hybridföretag.

Lagförslag

Förslaget föranleder att en ny paragraf, 24 b kap. 9 §, införs i inkomstskattelagen. Paragrafen ersätter delvis 24 kap. 15 d § IL.

3.5.4 Någon inkluderingsbestämmelse vid skillnader i klassificeringen av det mottagande företaget föreslås inte

Bedömning: Mismatchningar av det slag som anges i artikel 2.9 första stycket b i direktivet mot skatteundandraganden kan inte förekomma i situationer där Sverige enligt direktivet definieras som betalningsmottagarens jurisdiktion. Sekundärregeln enligt artikel 9.2 b behöver därför inte genomföras i svensk rätt i förhållande till sådana mismatchningar.

Skälen för bedömningen

Primärregler, sekundärregler och specifika rekommendationer

I avsnitt 3.5.3 ovan föreslås ett avdragsförbud vid mismatchningar i form av avdrag utan inkludering på grund av skillnader i klassificeringen av det mottagande företaget.

Den föreslagna bestämmelsen motsvarar OECD:s BEPS-rekommendation 4 (Reverse hybrid rule) i BEPS-rapporten (åtgärd 2) samt artikel 2.9 första stycket b och artikel 9.2 a i direktivet mot skatteundandraganden och tar sikte på situationer med betalningar till hybridföretag. Avdragsförbudet är en s.k. primärregel.

Förutom en primärregel finns i direktivet mot skatteundandraganden en sekundärregel. Sekundärregeln innebär att den stat som enligt direktivet definieras som betalningsmottagarens jurisdiktion åtgärdar mismatchningen genom att ta upp inkomsten till beskattning. Det gäller dock enbart om betalarens jurisdiktion inte åtgärdar samma mismatchning genom att vägra avdrag (artikel 9.2 b). Medlemsstaterna får välja att undanta nu aktuella hybrida mismatchningar från tillämpningsområdet för sekundärregeln (artikel 9.4 a). Det finns alltså inte en skyldighet för Sverige att genomföra sekundärregeln för mismatchningar avseende betalningar till hybridföretag.

I OECD:s BEPS-rapport finns ingen motsvarighet till sekundärregeln. Däremot finns en specifik rekommendation för den skattemässiga behandlingen av s.k. reverse hybrida (rekommendation 5.2 "Limiting the tax transparency for non-resident investors"). Rekommendationen är ingen hybrid mismatchningsregel som syftar till att neutralisera effekten av en uppkommen mismatchning, utan en specifik rekommendation som syftar till att förhindra att nu aktuell mismatchning uppkommer. Enligt rekommendationen ska den stat där hybridföretaget är registrerat eller etablerat behandla företaget som ett eget skattesubjekt. Motsvarande bestämmelse finns i artikel 9a i direktivet mot skatteundandraganden. Bestämmelsen ska vara genomförd i svensk rätt senast den 31 december 2021 och kommer att behandlas i ett senare lagstiftningsärende.

Sekundärregeln behöver inte införas

Avgörande för om sekundärregeln ska införas i svensk rätt är hur betalningar till hybridföretag behandlas enligt gällande rätt. I direktivet mot skatteundandraganden används begreppet hybridsubjekt (artikel 2.9 tredje stycket i). Ett hybridsubjekt är enligt direktivet ett subjekt eller arrangemang som anses vara ett skattesubjekt enligt lagstiftningen i en jurisdiktion och vars inkomster eller utgifter behandlas som en eller flera andra personers inkomster eller kostnader enligt lagstiftningen i en annan jurisdiktion.

En hybrid mismatchning i form av avdrag utan inkludering där betalningen sker till ett hybridsubjekt kan uppkomma vid följande förhållanden. Anta att företag A i stat A är moderföretag till företag B i stat B. I stat B betraktas företag B som delägarbeskattat, samtidigt som samma företag betraktas som ett eget skattesubjekt i stat A. Om ett företag i en tredje stat, företag C i stat C, gör avdrag för en utgift till B tas den motsvarande inkomsten inte upp till beskattning i varken stat B eller A.

Att inkomsten inte tas upp till beskattning i stat B beror alltså på att företag B betraktas som delägarbeskattat i den staten, och att inkomsten inte tas upp i stat A beror på att företag B betraktas som ett eget skattesubjekt i stat A.

För att en hybrid mismatchning av det slag som nu är aktuellt ska uppkomma, krävs det således att den stat, där en person som innehar

andelar i ett utländskt företag hör hemma, betraktar det utländska företaget som ett eget skattesubjekt – trots att företaget betraktas som delägarbeskattat i den stat där det är etablerat.

Några sådana möjligheter finns inte i svensk rätt, eftersom definitionen av en i utlandet delägarbeskattad juridisk person i 5 kap. 2 a § inkomstskattelagen utgår från hur den juridiska personen behandlas i skattehänseende i den stat där personen hör hemma. Det innebär att om den utländska juridiska personen är delägarbeskattad i den stat där den hör hemma ses den som delägarbeskattad även i Sverige. Denna följsamhet i beskattningen leder till att hybrida mismatchningar av det slag som nu är aktuellt inte kan uppkomma i situationer där Sverige enligt direktivet utgör betalningsmottagarens jurisdiktion. Mot den bakgrunden saknas det anledning att genomföra sekundärregeln i artikel 9.2 b i förhållande till sådana hybrida mismatchningar (artikel 2.9 första stycket b).

3.5.5 Avdragsförbud vid avdrag utan inkludering på grund av skillnader i bedömningen av förekomst av ett fast driftställe

Förslag: Ett företag får inte dra av utgifter till ett företag, om detta företag enligt lagstiftningen i den stat där det hör hemma har ett fast driftställe i Sverige eller i en annan stat och motsvarande inkomst anses hänförlig till detta fasta driftställe.

Detta gäller till den del motsvarande inkomst inte tas upp till beskattning i någon stat, om detta beror på att den stat där det andra företaget hör hemma gör en annan bedömning i fråga om förekomsten av det fasta driftstället än den stat där det företaget, enligt lagstiftningen i den stat där det hör hemma, har det fasta driftstället.

Skälen för förslaget

OECD:s BEPS-rekommendationer och direktivet mot skatteundandraganden

Som framgår i avsnitt 3.1 bör hybridreglerna som trädde i kraft den 1 januari 2019 utökas till att omfatta ytterligare hybrida mismatchningssituationer som bl.a. involverar fasta driftställen. En sådan situation är hybrida mismatchningar med ett s.k. obeaktat fast driftställe. I rekommendation 2 i OECD:s BEPS-rapport (fast driftställe) benämns denna mismatchningssituation som ”Disregarded branch structure”. Motsvarande bestämmelse i direktivet mot skatteundandraganden är artikel 2.9 första stycket d och 9.2 a.

Hybrida mismatchningar med obeaktat fast driftställe

I direktivet finns definitioner av de situationer som ska anses vara hybrida mismatchningar (artikel 2.9 första stycket a–g). En av dessa hybrida mismatchningar är situationer som involverar en skattskyldig där en betalning ger upphov till ett avdrag utan inkludering som ett resultat av en betalning till ett obeaktat fast driftställe (artikel 2.9 första stycket d). I direktivet finns även en definition av vad som avses med begreppet

obeaktat fast driftställe (artikel 2.9 tredje stycket n). Av definitionen, som är i linje med vad som anges i OECD:s BEPS-rekommendationer, framgår att ett obeaktat fast driftställe är varje arrangemang som enligt lagstiftningen i huvudkontorets jurisdiktion behandlas som om det utgör ett fast driftställe och som enligt lagstiftningen i den andra jurisdiktionen inte behandlas som om det utgör ett fast driftställe.

Som exempel på en hybrid mismatchning med avdrag utan inkludering som involverar ett obeaktat fast driftställe kan nämnas följande. Ett företag i stat A lånar ut pengar, via sitt fasta driftställe i stat B, till ett företag i stat C. Företaget i stat C får göra avdrag för räntebetalningar. Ränteinkomsten tas dock inte upp till beskattning i stat A på grund av att stat A undantar inkomster från fasta driftställen från beskattning. I stat B tas ränteinkomsten inte heller upp på grund av att stat B inte anser att det finns ett fast driftställe där. Därmed finns inget skattskyldigt subjekt som ska ta upp inkomsten i stat B.

Enligt BEPS-rekommendationerna och direktivet ska staten som är betalarens jurisdiktion vägra avdrag för att neutralisera mismatchnings-situationer med obeaktade fasta driftställen i den mån avdraget ger upphov till ett avdrag utan inkludering. Det förtydligas i direktivet att betalarens jurisdiktion är den jurisdiktion där betalningen anses utförd (artikel 2.9 tredje stycket c).

Mot denna bakgrund föreslås därför ett avdragsförbud för företag som har en utgift till ett annat företag, om detta företag enligt lagstiftningen i den stat där det hör hemma har ett fast driftställe i en annan stat och motsvarande inkomst anses hänförlig till detta fasta driftställe. Avdragsförbudet ska gälla till den del motsvarande inkomst inte tas upp till beskattning i någon stat om detta beror på att de nämnda staterna bedömer förekomsten av fast driftställe olika.

Vilka utgifter som omfattas av bestämmelsen

Förslaget innebär ett avdragsförbud som omfattar samtliga typer av utgifter. I direktivet mot skatteundraganden finns ingen definition av begreppet utgift. Ledning kan däremot hämtas i BEPS-rekommendationerna. Där anges i fråga om obeaktade fasta driftställen, att utgifter som typiskt sett kan omfattas t.ex. är serviceavgifter, hyror, royalty- och ränteutgifter. Även andra utgifter som normalt kan dras av mot ordinär inkomst kan omfattas men typiskt sett ska inte avskrivningskostnader, amorteringar eller kostnader för att förvärva en tillgång omfattas.

Bedömningen av förekomsten av fast driftställe

Ett fast driftställe är inte en separat juridisk person utan en del av det företag som driftstället tillhör. Fast driftställe är en term som används i svensk intern rätt och i skatteavtal. Definitionen av ett fast driftställe i intern rätt finns i 2 kap. 29 § IL. Enligt definitionen avses med fast driftställe för näringsverksamhet en stadigvarande plats för affärsverksamhet varifrån verksamheten helt eller delvis bedrivs och uttrycket innefattar särskilt bl.a. plats för företagsledning, filial och kontor. För att underlätta tillämpningen av reglerna i inkomstskattelagen bygger

definitionen av ett fast driftställe på samma principer som OECD:s modellavtal (artikel 5) bygger på (prop. 1986/87:30).

Huruvida det finns eller inte finns ett fast driftställe i en stat har betydelse i skattehänseende både för staten där företaget hör hemma och den stat där det aktuella fasta driftstället finns. Staters bedömning i frågan kan ske utifrån tillämpning av intern lagstiftning och skatteavtal. Resultatet av bedömningen av förekomsten av ett fast driftställe behöver inte vara densamma i intern rätt och enligt ett skatteavtal. Det kan vara så att det enligt intern rätt finns ett fast driftställe men inte enligt skatteavtalet och vice versa.

Två stater ska bedöma förekomsten av fast driftställe olika

Den mismatchning som ska neutraliseras genom den föreslagna bestämmelsen är en situation med avdrag utan inkludering som uppstår när en kostnad är hänförlig till ett fast driftställe i Sverige eller i en annan stat och motsvarande inkomst inte tas upp till beskattning i någon stat på grund av att det mottagande företaget anser att inkomsten är hänförlig till ett fast driftställe i en annan stat än den stat där företaget hör hemma samtidigt som denna andra stat inte anser att något sådant fast driftställe finns.

Vid tillämpning av den nu aktuella bestämmelsen ska det göras en jämförelse mellan hur två stater bedömer förekomsten av ett fast driftställe. Jämförelsen ska göras mellan den stat där företaget hör hemma och den stat där företaget, enligt lagstiftningen i den stat där det hör hemma, har ett fast driftställe. Utgångspunkten är att den stat där företaget hör hemma anser att det finns ett fast driftställe i en annan stat. Jämförelsen ska därför ske utifrån om sistnämnda stat behandlar det fasta driftstället på samma sätt eller inte. Om staten där det fasta driftstället finns inte betraktar verksamheten som att det föreligger ett fast driftställe, uppstår en hybrid mismatchning om den motsvarande inkomsten inte tas upp till beskattning i någon av dessa stater. Genom att neka avdrag för en utgift där motsvarande inkomst omfattas av en sådan olikbehandling, neutraliseras skatteeffekten som annars uppstår av den hybrida mismatchningen.

Situationer då inkomsten kan anses vara inkluderad

Som framgår ovan ska avdragsförbudet bara gälla till den del motsvarande inkomst inte tas upp till beskattning i någon stat. För att inkomsten ska anses vara inkluderad – eller att den tas upp till beskattning – räcker det med att den motsvarande inkomsten inkluderas i någon stat för det inte ska röra sig om en mismatchningssituation. Det finns sålunda inget krav på att inkomsten måste tas upp till beskattning i staten där företaget hör hemma eller i staten där det fasta driftstället finns för att inkomsten ska anses vara inkluderad. Exempel på sådana situationer är när den motsvarande inkomsten beskattas genom CFC-regler (Controlled foreign corporation) eller om företaget är ett delägarbeskattat företag och dess delägare tar upp motsvarande inkomst till beskattning.

Avdragsförbudet kan också gälla för del av en utgift. Detta innebär att om motsvarande inkomst endast delvis tas upp till beskattning får avdrag göras i motsvarande omfattning.

Ett orsakssamband krävs mellan mismatchningen och olikbehandlingen

I likhet med avdragsförbudet vid avdrag utan inkludering på grund av skillnader i klassificeringen av det betalande företaget eller det mottagande företaget (avsnitt 3.5.1 och 3.5.3) krävs det ett orsakssamband mellan olikbehandlingen av det fasta driftstället och mismatchningen i form av avdrag utan inkludering. Det innebär att om t.ex. ett mottagande företag i alla händelser inte skulle behöva ta upp den motsvarande inkomsten på grund av dennes särskilda skatterättsliga status enligt lagstiftningen i den stat det hör hemma, ska bestämmelsen inte tillämpas (jfr skäl 19 till ändringsdirektivet).

Sekundärregeln till avdragsförbudet

Artikel 9.2 a i direktivet är en primärregel. Om avdraget inte vägras enligt primärregeln ska den del av betalningen som annars skulle ge upphov till en mismatchning inkluderas i inkomsten i den medlemsstat som är betalningsmottagarens jurisdiktion. Detta framgår av artikel 9.2 b. Övervägandena i denna del behandlas i avsnitt 3.8 nedan.

Lagförslag

Förslaget föranleder att en ny paragraf, 24 b kap. 10 §, införs i inkomstskattelagen.

3.5.6 Avdragsförbud vid avdrag utan inkludering på grund av att stater gör olika bedömning av om inkomst ska hänföras till ett fast driftställe

Förslag: Ett företag får inte dra av utgifter till ett annat företag som har fast driftställe i Sverige eller i en annan stat till den del motsvarande inkomst inte tas upp till beskattning i någon stat, om detta beror på att den stat där det andra företaget hör hemma och en stat där det bedriver verksamhet från fast driftställe, eller två stater där företaget bedriver verksamhet från fast driftställe, gör olika bedömningar av om inkomsten ska hänföras till ett fast driftställe.

Skälen för förslaget

OECD:s BEPS-rekommendationer och direktivet mot skatteundandraganden

Som anges i avsnitt 3.1 bör hybridreglerna som trädde i kraft den 1 januari 2019 utökas till att omfatta ytterligare hybrida mismatchningssituationer. En sådan situation är hybrida mismatchningar som uppkommer på grund av att stater fördelar (eller allokerar) inkomster i ett fast driftställe på skilda sätt. Denna situation behandlas i rekommendation 2 ”Diverted branch payments” i OECD:s BEPS-rapport (fast driftställe). Motsvarande bestämmelse i direktivet mot skatteundandraganden är artikel 2.9 första stycket c och 9.2 a.

Hybrida mismatchningar på grund av att stater gör olika bedömning av om inkomst ska hänföras till ett fast driftställe

Denna hybrida mismatchning beskrivs i direktivet mot skatteundandraganden som en situation som involverar en skattskyldig där en betalning till ett subjekt med ett eller flera fasta driftställen ger upphov till ett avdrag utan inkludering och att den mismatchningen är ett resultat av skillnaderna i allokeringen av betalningar mellan huvudkontor och fast driftställe eller mellan två eller flera fasta driftställen till samma subjekt enligt lagstiftningen i de jurisdiktioner där subjektet har sin verksamhet (artikel 2.9 första stycket c). Mismatchning har vissa likheter med den mismatchningssituation som behandlas i avsnitt 3.5.5 med obeaktade fasta driftställen. En skillnad är dock att i denna situation är de berörda staterna överens om förekomsten av det ifrågavarande fasta driftstället.

Följande exempel kan illustrera en mismatchningssituation som beror på skillnader i vinstallokering till ett fast driftställe. Anta att ett företag A i stat A betalar ränta till företag B i stat B via företag B:s fasta driftställe i stat C. Enligt skattereglerna i stat B ska ränteinkomsten allokeras till företag B:s fasta driftställe i stat C. Stat C anser dock inte att ränteinkomsten ska allokeras till det fasta driftstället utan i stället till företag B i stat B. Ränteinkomsten tas därmed inte upp till beskattning i vare sig stat B eller C. Avdrag för ränteutgiften får alltså göras i stat A utan att någon motsvarande inkomst tas upp till beskattning.

Av BEPS-rekommendationerna och av artikel 9.2 första stycket a i direktivet mot skatteundandraganden framgår att den staten som är betalarens jurisdiktion ska vägra avdrag för att neutralisera effekterna av denna mismatchningssituation i den mån det ger upphov till ett avdrag utan inkludering. Det förtydligas i direktivet att betalarens jurisdiktion är den jurisdiktion där betalningen anses utförd (artikel 2.9 tredje stycket c).

Det föreslås därför att avdrag för utgifter till ett företag som har fast driftställe i Sverige eller i en annan stat inte får göras av ett företag till den del motsvarande inkomst inte tas upp till beskattning om detta beror på att staten där företaget hör hemma och staten där det fasta finns eller två stater där företaget bedriver verksamhet från fast driftställe, gör olika bedömningar av om inkomsten ska hänföras till ett fast driftställe.

Vilka utgifter som omfattas av bestämmelsen

Förslaget innebär ett avdragsförbud som omfattar samtliga typer av utgifter. I direktivet mot skatteundandraganden finns ingen definition av begreppet utgift. Ledning kan däremot hämtas i BEPS-rekommendationerna. Där anges i fråga om obeaktade betalningar att utgifter som typiskt sett kan omfattas t.ex. är serviceavgifter, hyror, royalty- och ränteutgifter. Även andra utgifter som normalt kan dras av mot ordinär inkomst kan omfattas men typiskt sett ska inte avskrivningskostnader, amorteringar eller kostnader för att förvärva en tillgång omfattas.

Beskattning och vinstallokering till ett fast driftställe

Ett företags huvudkontor och dess fasta driftställen är olika delar av samma företag. Har ett svenskt företag ett fast driftställe i en annan stat är företaget enligt 6 kap. 4 § IL obegränsat skattskyldig för alla sina

inkomster i Sverige och från utlandet. En utländsk juridisk person som har ett fast driftställe i Sverige är enligt 6 kap. 7 och 11 §§ IL begränsat skattskyldig för inkomst från det fasta driftstället. För att undvika dubbelbeskattning har dock både det utländska och svenska företaget rätt till avräkning av utländsk skatt enligt 2 kap. 1 § lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt.

Det saknas särskilda regler i inkomstskattelagen om hur vinstallokering till ett fast driftställe ska göras. De allmänna reglerna för beskattning av näringsverksamhet i Sverige är tillämpliga. Av praxis (RÅ 1971 ref. 50) framgår att vinstallokering till fast driftställe ska beräknas separat. Det innebär att vinstallokering i stort sett ska ske som om det fasta driftstället utgjort ett fristående företag. Bedömningen är inte bunden av det fasta driftställets bokföring utan det får prövas om viss intäkt bör hänföras till det fasta driftstället eller huvudkontoret (prop. 1955:87 s. 64).

Den beskattningsrätt som följer av intern rätt kan begränsas av skatteavtal. I artikel 7 i OECD:s modellavtal framgår att om ett företag i en avtalsslutande stat bedriver rörelse från fast driftställe i en annan avtalsslutande stat får inkomsten beskattas där, men bara om den är hänförlig till det fasta driftstället. Enligt artikel 7 ska armlängdsprincipen användas vid bestämmande av fördelningen av inkomster mellan fast driftställe och huvudkontor. Det innebär att till det fasta driftstället ska hänföras den inkomst som detta driftställe skulle ha förvärvat om det – i stället för att avsluta affärer med huvudkontoret – hade avslutat affärer med ett helt fristående företag som bedrivit verksamhet av samma eller liknande slag under samma eller liknande villkor, med beaktande av de funktioner som utförts, tillgångar som använts och risker som företaget har tagit genom det fasta driftstället och genom andra delar av företaget och avslutat affärer på normala marknadsmässiga villkor.

Två stater ska göra olika bedömning av om inkomsten ska hänföras till ett fast driftställe

Den mismatchning som ska neutraliseras genom den föreslagna bestämmelsen är en situation med avdrag utan inkludering som uppstår när två stater gör olika bedömningar av om inkomsten ska hänföras till ett fast driftställe. För att en mismatchning ska uppstå behöver inte betalningen, eller i detta fall allokeringen av motsvarande inkomst, vara gränsöverskridande, dvs. det fasta driftstället kan antingen finnas i Sverige eller i ett annat land. Om det fasta driftstället finns i Sverige uppfyller detta – till skillnad mot den mismatchningssituation som behandlas i avsnitt 3.5.5 och som involverar obeaktade fasta driftställen – definitionen av fast driftställe i 2 kap. 29 § IL. I denna mismatchningssituation är nämligen, som tidigare nämnts, den stat där företaget hör hemma och den stat där det fasta driftstället finns överens om att det finns ett fast driftställe. Den olikbehandling som resulterar i en situation med avdrag utan inkludering avser i stället att stater allokera det fasta driftställets motsvarande inkomst på skilda sätt.

Den föreslagna bestämmelsen innebär att det ska göras en jämförelse mellan hur staten där företaget hör hemma och den stat där det fasta driftstället finns allokera inkomsten. En mismatchning kan också uppstå mellan staten där det fasta driftstället finns och en annan stat där företaget

bedriver verksamhet från fast driftställe. I den situationen ska jämförelsen i stället göras mellan hur dessa stater allokerar inkomsten. Om det vid jämförelsen framkommer att staterna allokerar den motsvarande inkomsten i det fasta driftstället olika, tas inte inkomsten upp till beskattning i någon stat. Vid sådana förhållanden föreligger en olikbehandling på grund av att två stater allokerar inkomst till ett fast driftställe olika och denna olikbehandling resulterar i att inkomsten inte tas upp till beskattning i någon av dessa stater.

Situationer då inkomsten kan anses vara inkluderad

Som framgår ovan ska avdragsförbudet bara gälla till den del motsvarande inkomst inte tas upp till beskattning i någon stat. För att inkomsten ska anses vara inkluderad – eller att den tas upp till beskattning – räcker det med att den motsvarande inkomsten inkluderas i någon stat för det inte ska röra sig om en mismatchningssituation. Det finns sålunda inget krav på att inkomsten måste tas upp till beskattning i staten där huvudkontoret hör hemma eller i staten där det fasta driftstället finns för att inkomsten ska anses vara inkluderad. Exempel på sådana situationer är när den aktuella inkomsten beskattas genom CFC-regler eller om företaget är ett delägarbeskattat företag och dess delägare tar upp motsvarande inkomst till beskattning.

Avdragsförbudet kan också gälla för del av en utgift. Detta innebär att om motsvarande inkomst endast delvis tas upp till beskattning får avdrag göras i motsvarande omfattning.

Ett orsakssamband krävs mellan mismatchningen och olikbehandlingen

Det krävs att det finns ett orsakssamband mellan skillnaderna i allokeringen av inkomst i det fasta driftstället och mismatchningen i form av avdrag utan inkludering. Det innebär att om t.ex. ett företags huvudkontor i alla händelser inte skulle behöva ta upp den motsvarande inkomsten på grund av dennes särskilda skatterättsliga status enligt lagstiftningen i den stat där företaget hör hemma, ska bestämmelsen inte tillämpas (jfr skäl 18 till ändringsdirektivet).

Sekundärregeln till avdragsförbudet

Artikel 9.2 a i direktivet är en primärregel. Om avdraget inte vägras enligt primärregeln ska den del av betalningen som annars skulle ge upphov till en mismatchning inkluderas i inkomsten i den medlemsstat som är betalningsmottagarens jurisdiktion. Detta framgår av artikel 9.2 b. Övervägandena i denna del behandlas i avsnitt 3.5.8.

Lagförslag

Förslaget föranleder att en ny paragraf, 24 b kap. 11 §, införs i inkomstskattelagen.

3.5.7 Avdragsförbud vid avdrag utan inkludering på grund av en fiktiv betalning från ett fast driftställe i Sverige

Förslag: Vid fastställande av inkomst från fast driftställe i Sverige ska avdrag inte göras för utgift på grund av ersättning som det fasta driftstället anses ha till en annan del av företaget till den del företaget inte beskattas för ett belopp motsvarande ersättningen i någon stat, om detta beror på att staterna där företaget hör hemma eller bedriver verksamhet från ett annat fast driftställe inte beaktar ersättningen.

Första stycket gäller inte till den del inkomst som det fasta driftstället tar upp även tas upp till beskattning inom tolv månader i den andra staten, räknat från utgången av det beskattningsår som utgifterna hänför sig till.

Skälen för förslaget

OECD:s BEPS-rekommendationer och direktivet mot skatteundandraganden

Som anges i avsnitt 3.1 bör hybridreglerna som trädde i kraft den 1 januari 2019 utökas till att omfatta ytterligare hybrida mismatchningssituationer. En sådan hybridsituation involverar s.k. fiktiva betalningar. Denna situation behandlas i rekommendation 3 ”Deemed branch payment rule” i OECD:s BEPS-rapport (fasta driftställen). Motsvarande bestämmelse i direktivet mot skatteundandraganden är artikel 2.9 första stycket f och 9.2 a.

Hybrida mismatchningar på grund av en fiktiv betalning

En hybrid mismatchning med en fiktiv betalning beskrivs i direktivet mot skatteundandraganden som en situation som involverar en skattskyldig där en fiktiv betalning mellan huvudkontor och fast driftställe eller mellan två eller fler fasta driftställen ger upphov till ett avdrag utan inkludering och den mismatchningen är ett resultat av att betalningen inte beaktas enligt lagstiftningen i betalningsmottagarens jurisdiktion (artikel 2.9 första stycket f). En hybrid mismatchning ska dock endast anses uppstå i den mån betalarens jurisdiktion medger att avdraget kvittas mot ett belopp som inte är inkomst med dubbel inkludering (rekommendation 3.3 i OECD:s BEPS-rapport om fasta driftställen och artikel 2.9 andra stycket b), dvs. inkomst som inte tas upp till beskattning i två stater.

Följande exempel kan illustrera en mismatchningssituation med en fiktiv betalning. Ett företag i stat A säljer en datatjänst via ett fast driftställe i stat B. Det fasta driftstället tar upp inkomster från försäljningen av tjänsten till beskattning i stat B. Därutöver får det fasta driftstället göra avdrag för en fiktiv betalning till företaget i stat A. Den fiktiva betalningen avser en ersättning för royalty för de immateriella rättigheter som innehas av företaget och som det fasta driftstället utnyttjar vid försäljningen av datatjänsten. Staten A beskattar inte inkomster från ett fast driftställe i en annan stat. Avdrag för en fiktiv betalning får därmed göras i en stat utan att ett motsvarande belopp tas upp till beskattning. På grund av att stat A i detta exempel inte beskattar inkomster från utländska fasta driftställen,

motsvaras inte heller avdraget av inkomst som tas upp till beskattning i två stater.

Av BEPS-rekommendationerna och av direktivet mot skatteundandraganden framgår att den stat som är betalarens jurisdiktion ska vägra avdrag för att neutralisera effekterna av denna missmatchningssituation (rekommendation 3.1 i OECD:s rapport om fasta driftställen och artikel 9.2 första stycket a). Det förtydligas i direktivet att betalarens jurisdiktion vid fiktiva betalningar är den stat där betalningen anses som utförd (artikel 2.9 tredje stycket c).

Mot denna bakgrund föreslås ett avdragsförbud för ett fast driftställe i Sverige för utgift på grund av ersättning till en annan del av företaget till den del företaget inte beskattas för motsvarande belopp i någon stat om detta beror på att staterna där företaget hör hemma eller bedriver verksamhet från ett annat fast driftställe inte beaktar ersättningen. Avdragsförbudet ska inte gälla till den del avdraget motsvaras av inkomst med dubbel inkludering.

Fasta driftställets utgift måste vara en fiktiv utgift

En förutsättning för att bestämmelsen ska vara tillämplig är att den ersättning som det fasta driftstället gör avdrag för är fiktiv. Fiktiva ersättningar mellan olika delar av ett företag såsom dess huvudkontor och ett fast driftställe, är ett legitimt sätt för ett företag att fördela utgifter och inkomster mellan olika delar av samma företag.

I direktivet mot skatteundandraganden saknas en definition av begreppet fiktiv betalning men ledning kan hämtas i BEPS-rekommendationerna (rekommendation 3 i OECD:s rapport om fasta driftställen). I rekommendationen anges att en fiktiv betalning är en betalning som inte har samband med eller beräknas utifrån en faktisk utgift utan i stället är ett led i företagets fördelning av utgifter och inkomster för att säkerställa korrekta skatteunderlag i de stater företaget har sin verksamhet.

Enligt rekommendationen kan en fiktiv betalning avse funktioner som har utförts, tillgångar som har använts eller risk som har tagits av en annan del av företaget genom det fasta driftstället. En royaltyersättning från ett fast driftställe till en annan del av företaget som avser fasta driftställets användning av en immateriell tillgång som den andra delen av företaget äger, är ett exempel på en fiktiv betalning. Avser den fiktiva betalningen i själva verket en faktisk utgift, exempelvis till en tredje part, är betalningen inte att anses som fiktiv och den föreslagna bestämmelsen är då inte tillämplig. En ersättning kan vidare, helt eller delvis anses motsvara en faktisk utgift när den på ett tillfredställande sätt kan knytas till en faktisk utgift i en annan del av samma företag. Så kan exempelvis vara fallet när ett företag har en utgift till en tredje part för IT-support och licenser hänförliga till en mjukvara som företaget äger. Om ett företags fasta driftställe i resultatberäkningen fördelar en ersättning för royalty som avser användning av mjukvaran till företaget och ersättningen vid en prövning anses på ett tillfredställande sätt, helt eller delvis, kunna knytas till den utgift som företaget har för IT-support till den tredje parten, ska betalningen i den aktuella delen behandlas som en faktisk utgift vid tillämpningen av den föreslagna bestämmelsen. De faktiska utgifter som faller utanför denna bestämmelses omfattning kan dock komma att

omfattas av det avdragsförbud som följer av den hybridregel som behandlar dubbla avdrag genom fasta driftställen i Sverige (se avsnitt 3.7.2 nedan).

Betalningsmottagare

När det gäller prövningen om det föreligger en mismatchning i form av ett avdrag utan inkludering är det nödvändigt att känna till vem som är betalningsmottagare. Av artikel 2.9 tredje stycket c i direktivet mot skatteundandraganden framgår att betalningsmottagarens jurisdiktion ska vara den jurisdiktion där den fiktiva betalningen tas emot eller behandlas som mottagen enligt lagstiftningen i en annan jurisdiktion. Det kan således vara den stat där företaget som det fasta driftstället tillhör hör hemma eller den stat där ett annat av företagets fasta driftställen finns. I de fall ett företag är ett delägarbeskattat subjekt och det alltså är delägarna som ska ta upp inkomsten till beskattning ska bedömningen av om den motsvarande inkomsten har tagits upp till beskattning även kunna göras i förhållande till den eller de stater där delägarna hör hemma. Om den motsvarande inkomsten tas upp till beskattning i dessa stater ska den föreslagna bestämmelsen inte vara tillämplig.

Fasta driftställets fiktiva utgift ska inte beaktas hos betalningsmottagaren

För att en situation med avdrag utan inkludering som involverar en fiktiv betalning ska kunna uppkomma måste det för det första vara möjligt enligt lagstiftningen i den stat där det fasta driftstället finns att göra ett avdrag för en fiktiv betalning. För det andra ska ersättningen inte beaktas i skattehänseende enligt lagstiftningen i den stat där betalningsmottagaren hör hemma, dvs. ersättningen ska inte inkluderas som en inkomst.

I vissa situationer kan dock den motsvarande inkomsten anses vara beaktad av den stat där betalningsmottagaren hör hemma även om den inte inkluderas som inkomst. Så är exempelvis fallet när en kostnad eller en förlust i företaget allokeras till det fasta driftstället och kostnaden eller förlusten tillhör en likvärdig utgiftskategori (equivalent category of expenditure or loss) som den fiktiva ersättningen. Även här kan ledning hämtas i BEPS-rekommendationerna (rekommendation 3.2 i OECD:s BEPS-rapport om fasta driftställen). Om betalningsmottagaren genom en allokering av en sådan kostnad eller förlust nekas avdrag, ska ett belopp motsvarande den fiktiva ersättningen anses beaktad vid tillämpningen av bestämmelsen i den utsträckningen avdrag nekas. Detta gäller dock inte i den mån den allokerade kostnaden eller förlusten behandlas som avdragsgill i det fasta driftstället.

Ett orsakssamband krävs

Det krävs att det finns ett orsakssamband mellan mismatchningen i form av avdrag utan inkludering och att det fasta driftställets fiktiva ersättning inte beaktas hos betalningsmottagaren. Det innebär att om t.ex. ett företag i alla händelser inte skulle behöva ta upp den motsvarande inkomsten på grund av dennes särskilda skatterättsliga status enligt lagstiftningen i den stat där företaget hör hemma, ska bestämmelsen inte tillämpas (jfr skäl 20 till ändringsdirektivet).

Undantag för dubbel inkludering

Enligt BEPS-rekommendationerna och direktivet mot skatteundandraganden ska situationer med fiktiva betalningar behandlas som en hybrid mismatchning enbart om avdraget i betalarstaten får göras mot inkomst som inte är dubbelt inkluderad, dvs. inkomst som endast tas upp till beskattning i betalarstaten (rekommendation 3.3 i OECD:s rapport om fasta driftställen och artikel 2.9 andra stycket b). Någon hybrid mismatchning uppstår därmed inte om avdrag görs mot inkomst som är dubbelt inkluderad, dvs. inkomst som tas upp till beskattning i båda staterna. Undantaget föreslås utformas på samma sätt som i den föreslagna bestämmelsen om avdragsförbud för avdrag utan inkludering på grund av skillnader i klassificeringen av det betalande företaget (se avsnitt 3.5.1 ovan).

Tillämpningsområdet för bestämmelsen

Denna bestämmelse neutraliserar en hybrid mismatchning som uppstår på grund av ersättningar mellan olika delar av samma företag. Någon begränsning av tillämpningsområdet föreslås därför inte för den föreslagna bestämmelsen, se avsnitt 3.2 ovan.

Lagförslag

Förslaget föranleder att en ny paragraf, 24 b kap. 12 §, införs i inkomstskattelagen.

3.5.8 Några inkluderingsbestämmelser för inkomst vid avdrag utan inkludering på grund av fördelning av inkomst i fast driftställe föreslås inte

Bedömning: Sverige behöver inte vidta några åtgärder för att genomföra sekundärreglerna om att inkludera inkomst vid hybrida mismatchningar med avdrag utan inkludering som beror på att stater fördelar inkomst – som motsvaras av en faktisk eller en fiktiv utgift – i ett fast driftställe olika.

Skälen för bedömningen

Primärregler och sekundärregler

I avsnitt 3.5.6 och 3.5.7 föreslås avdragsförbud vid mismatchningar som kan uppstå vid fördelning av inkomst i fast driftställe. Avdragsförbuden motsvarar artikel 9.2 a och 2.9 första stycket c och f i direktivet mot skatteundandraganden och rekommendation 2 Diverted branch payments och rekommendation 3 Deemed branch payments. i OECD:s BEPS-rapport (fasta driftställen).

Artikel 9.2 a i direktivet är en primärregel. Förutom en primärregel finns i direktivet även en sekundärregel (artikel 9.2 b). Om avdraget inte vägras enligt primärregeln ska den del av betalningen som annars skulle ge upphov till en mismatchning inkluderas i inkomsten i den medlemsstat som är betalningsmottagarens jurisdiktion.

Sekundärregeln behöver inte införas

I direktivet ges en valfrihet för medlemsstaterna att implementera sekundärregeln (artikel 9.4 a). Det finns alltså inte någon skyldighet för Sverige att genomföra sekundärregeln i förhållande till missmatchningar som involverar situationer med avdrag utan inkludering som kan uppstå vid fördelning av inkomst i ett fast driftställe olika. I OECD:s BEPS-rekommendationer finns ingen motsvarighet till den aktuella sekundärregeln.

Behovet av inkluderingsregler i enlighet med direktivet framstår som begränsat i svensk rätt utifrån att inkomst från ett fast driftställe tas upp till beskattning enligt inkomstskattelagen oavsett om det fasta driftstället finns i Sverige eller i en annan stat (5 kap. 3 §, 6 kap. 3, 4, 7 och 11 §§ IL). Det bör vidare beaktas att direktivet innebär att relativt komplicerade bestämmelser ska införas i inkomstskattelagen. Som nämnts i avsnitt 3.1 bör den administrativa bördan för företagen hållas nere och utgångspunkten vid genomförandet är därför att bestämmelserna inte ska gå längre än vad direktivet kräver. Mot denna bakgrund görs bedömningen att den aktuella inkluderingsbestämmelsen inte bör införas i svensk rätt.

3.6 Importerade missmatchningar

Förslag: Ett företag får inte dra av utgifter till ett företag i en stat utanför EU till den del motsvarande inkomst får kvittas, direkt eller indirekt, antingen mot utgifter som får dras av i en stat utan att motsvarande inkomst tas upp till beskattning i en annan stat och det är en sådan situation som avses i artikel 2.9 första stycket a–f i direktivet mot skatteundandraganden, eller mot utgifter som får dras av både i den stat där utgiften betalas och i en annan stat.

Detta gäller inte till den del någon av de andra staterna har genomfört regler som motsvarar de i direktivet mot skatteundandraganden eller till den del utgifterna i första stycket 1 och 2 motsvarar inkomster som tas upp i båda staterna när det gäller situationer som motsvarar artikel 2.9 första stycket e, f och g i direktivet mot skatteundandraganden.

Skälen för förslaget

OECD:s BEPS-rekommendationer och direktivet mot skatteundandraganden

Som anges i avsnitt 3.1 bör hybridreglerna som trädde i kraft den 1 januari 2019 utökas till att omfatta ytterligare hybrida missmatchningssituationer. En sådan hybridsituation involverar s.k. importerade missmatchningar. Vid importerade missmatchningar flyttas effekten av en hybrid missmatchning som uppstår mellan två olika stater till en annan stat eller med andra ord importeras till en annan stat. Regler för att neutralisera effekterna av importerade missmatchningar, finns i rekommendation 8 ”Imported mismatch rule” i OECD:s BEPS-rapport (åtgärd 2) och rekommendation 5 ”Imported branch mismatch rule” i OECD:s BEPS-rapport (fast driftställe). Motsvarande bestämmelse i direktivet mot skatteundandraganden är artikel 9.3.

Importerade mismatchningar

Syftet bakom regleringen mot importerade hybrida mismatchningar är att motverka att effekten av hybrida mismatchningar, som uppstår mellan tredjeländer som inte har implementerat hybridregler, flyttas in till stater som har hybridregler. Utan regler som neutraliserar effekterna av importerade mismatchningar riskerar övriga hybridregler att bli mindre effektiva.

I OECD:s BEPS-rekommendationer om importerade mismatchningar anges att regleringen består av tre grundläggande delar. Det ska till att börja med finnas en betalning från en skattskyldig som omfattas av hybridregler och som inkluderas i mottagarstaten ("imported mismatch payment"). Det ska vidare finnas en avdragsgill betalning som görs av ett subjekt som inte omfattas av hybridregler och som direkt ger upphov till en hybrid mismatchning ("direct hybrid deduction"). Slutligen ska det finnas ett samband mellan de båda betalningarna i den meningen att den inkomst som motsvarar den första betalningen, direkt eller indirekt, ska kvittas mot den betalning som ger upphov till en hybrid mismatchning ("nexus between imported mismatch payments and hybrid deduction").

Av artikel 9.3 i direktivet mot skatteundandraganden framgår att en medlemsstat ska vägra avdrag för varje betalning av en skattskyldig i den mån en sådan betalning direkt eller indirekt finansierar avdragsgilla utgifter som ger upphov till en hybrid mismatchning genom en transaktion eller en serie av transaktioner mellan närstående företag eller som ingår som en del av ett strukturerat arrangemang utom i den mån någon av de jurisdiktioner som är inblandade i transaktionerna eller i serien av transaktioner har gjort en likvärdig justering avseende en sådan hybrid mismatchning. Vad som är en hybrid mismatchning framgår av artikel 2.9 första stycket a–g.

En situation med en importerad hybrid mismatchning kan illustreras med följande exempel. Anta att företag A i stat A är moderföretag i en koncern där företagen B och C ingår. Företag B hör hemma i stat B och företag C hör hemma i stat C. Varken stat A eller B har hybridregler men det har stat C som är medlem i EU. Företag A lånar ut pengar till företag B genom ett hybridinstrument med resultatet avdrag utan inkludering på grund av att ränteutgiften som företag B betalar till A får dras av i stat B samtidigt som stat A behandlar den motsvarande ränteinkomsten som en skattefri utdelning. Företag B lånar i sin tur ut pengar till företag C. Ränteinkomsten som företag B tar emot från företag C tas upp till beskattning i stat B men kvittas mot ränteutgiften som företaget har betalat till företag A. Den sammanlagda effekten är att utgiften dras av i stat C medan den motsvarande inkomsten kvittas direkt mot en räntebetalning som görs i enlighet med ett hybridinstrument mellan företag A och B.

För att neutralisera effekten av en situation med en importerad mismatchning anges i rekommendation 8.1 i OECD:s BEPS-rapport (åtgärd 2) och rekommendation 5.1 i OECD:s BEPS-rapport (fast driftställe) samt artikel 9.3 i direktivet mot skatteundandraganden att avdrag ska nekas om motsvarande inkomst kvittas mot ett avdrag som i sin tur härrör, direkt eller indirekt, från en hybrid mismatchning. Regeln i direktivet gäller när ett företag som hör hemma i en medlemsstat i EU gör avdrag för en betalning till ett företag i ett tredjeland. Stat C i exemplet

ovan ska därmed vägra avdrag för företag C:s ränteutgift till företag B. I syfte att ansluta till OECD:s BEPS-rekommendationer och direktivet mot skatteundandraganden bör det införas ett avdragsförbud för utgifter när den motsvarande inkomsten, direkt eller indirekt kvittas bort mot utgifter som ger upphov till en hybrid mismatchning.

Vilka utgifter som omfattas av avdragsförbudet

Samtliga utgifter ska omfattas av avdragsförbudet. I direktivet mot skatteundandraganden finns ingen definition av begreppet betalning. Ledning kan däremot hämtas i BEPS-rapporterna (åtgärd 2, rekommendation 8 och fasta driftställen, rekommendation 5). Med betalning avses alla former av värdeöverföringar. I fråga om importerade mismatchningar krävs dels att betalningen är avdragsgill för den skattskyldige, dels att den inkluderas i mottagarstaten. De betalningar som omfattas är därför normalt serviceavgifter, hyror, royalty- och ränteutgifter.

Betalningsmottagaren ska kvitta inkomsten mot en utgift som direkt eller indirekt ger upphov till en hybrid mismatchning

För att bestämmelsen ska vara tillämplig ska betalningsmottagaren höra hemma i en stat utanför EU. Det ska vidare krävas att detta företag i sin tur får kvitta inkomsten som motsvarar utgiften mot en avdragsgill utgift som, direkt eller indirekt, ger upphov till en sådan hybrid mismatchning som behandlas i direktivet mot skatteundandraganden. I exemplet ovan har företag B ett avdrag för en utgift som direkt ger upphov till en hybrid mismatchning. Även situationer där inkomsten kvittas mot en utgift som indirekt i ger upphov till en hybrid mismatchning omfattas. Så kan vara fallet när den hybrida mismatchningen uppstår i ett eller flera senare led mellan två andra företag.

Undantag från avdragsförbudet

Enligt direktivet mot skatteundandraganden ska avdrag endast vägras i den mån en annan stat inte har gjort en likvärdig justering avseende den hybrida mismatchningen. Detta innebär att om en annan stat har regler som helt eller delvis neutraliserar effekten av den hybrida mismatchningen kommer en, med hybridreglerna i direktivet, likvärdig justering helt eller delvis att göras i en annan stat. I syfte att motverka dubbelbeskattning föreslås därför att ett undantag ska införas när en annan stat har regler som motsvarar bestämmelserna i direktivet mot skatteundandraganden.

Om den aktuella hybrida mismatchningen involverar en betalning till ett hybridföretag, en fiktiv betalning eller dubbla avdrag ska det dock inte anses uppkomma en mismatchning till den del utgiften motsvarar inkomst som tas upp i båda de jurisdiktioner där mismatchningen har uppstått. Det föreslås därför att ett undantag för dubbel inkludering införs vid sådana hybrida mismatchningar.

Tillämpningsområde

Som anges ovan måste det finnas ett samband i den meningen att den inkomst som motsvarar den utgift som företaget i Sverige har haft, direkt eller indirekt, ska kvittas mot den utgift som ger upphov till en hybrid mismatchning. Det kan vara relativt enkelt att klarlägga att ett samband föreligger i de fall då den motsvarande inkomsten kvittas mot en utgift som direkt ger upphov till en hybrid mismatchning. I fall där inkomsten kvittas mot en utgift som indirekt ger upphov till en hybrid mismatchning kan det dock vara mer komplicerat eftersom det då krävs att flera transaktionsled kontrolleras. Som framgår av avsnitt 3.2 ska bestämmelsen tillämpas på företag i intressegemenskap eller på förfaranden som medför en skatteförmån som den skattskyldige direkt eller indirekt har medverkat i. I exemplet ovan krävs således antingen att företagen A, B och C är i intressegemenskap eller att samtliga företag ingår i ett förfarande som medför en skatteförmån för att bestämmelsen ska vara tillämplig. Detta innebär att relevant information om transaktionerna kan förväntas finnas hos de inblandade företagen.

Lagförslag

Förslaget föranleder att en ny paragraf, 24 b kap. 13 §, införs i inkomstskattelagen.

3.7 Dubbla avdrag

3.7.1 Dubbla avdrag genom fast driftställe i en annan stat

Förslag: Ett företag får inte göra avdrag för utgifter som är hänförliga till ett fast driftställe i en annan stat om avdrag för samma utgifter får göras i den stat där det fasta driftstället finns, till den del avdrag i den andra staten görs mot inkomst i ett annat företag. Det gäller dock inte till den del avdragen motsvaras av inkomst som tas upp till beskattning i båda staterna.

Ett företag som gjort avdrag för utgifter som är hänförliga till ett fast driftställe i en annan stat och som inte motsvarats av inkomst som tas upp till beskattning i båda staterna ska återföra sådana gjorda avdrag, till den del det i den andra staten görs avdrag för tidigare års underskott som hänförs till det fasta driftstället mot inkomst i annat företag. Avdragen ska återföras till beskattning det beskattningsår då avdraget i den andra staten görs.

Bedömning: Någon möjlighet att under följande beskattningsår kvitta vägrade avdrag mot inkomster som omfattas av dubbel inkludering bör inte införas.

Skälen för förslaget och bedömningen

Gällande rätt

Den 1 januari 2019 trädde en ny bestämmelse om avdragsförbud vid vissa gränsoverskridande situationer med dubbla avdrag i kraft (24 kap. 15 c § IL). Enligt den nya bestämmelsen får ett företag inte dra av ränteutgifter

om avdrag för samma utgifter får göras av ett företag som hör hemma i en annan stat och utgifterna betalas av det andra företaget, eller av företaget och avdrag inte nekats i den andra staten.

Som ett exempel nämns i propositionen att ett företag som hör hemma i en annan stat än Sverige äger ett svenskt aktiebolag. Det svenska aktiebolaget har tagit ett externt lån och får som huvudregel dra av ränteutgifterna. I den stat där det andra företaget hör hemma ses dock det svenska aktiebolaget som delägarbeskattat, och företaget kan därmed också göra avdrag för samma ränteutgifter. Avdrag för samma ränteutgift kan därför göras av två företag i två olika stater (prop. 2017/18:245 s. 165).

I det exempel som lämnades i propositionen utgör det svenska aktiebolaget ett s.k. hybridföretag eftersom det klassificeras på olika sätt i två olika stater: i Sverige som ett eget skattesubjekt och i moderföretagets stat som ett delägarbeskattat företag.

Av bestämmelsen framgår att avdrag ändå får göras till den del inkomst som företaget tar upp även tas upp inom tolv månader i en annan stat, räknat från utgången av det beskattningsår som utgifterna hänförs till. Det beskrivna är ett undantag för s.k. dubbel inkludering.

Även dubbla avdrag genom fasta driftställen

Det nya avdragsförbudet i inkomstskattelagen tillämpas när dubbla avdrag kan göras i olika företag, för samma utgift. Bestämmelsen tar bl.a. sikte på sådana situationer där möjligheten till dubbla avdrag uppstår genom företag som kan klassificeras som hybridföretag.

OECD:s BEPS-rapport (åtgärd 2) innehåller en rekommendation om dubbla avdrag ("Deductible hybrid payments rule" i rekommendation 6). Det motsvarande begreppet till hybridföretag i rekommendationen är "hybrid person", men i rekommendationen används även begreppet "hybrid payer". Begreppet hybrid payer innefattar dels sådana företag som utgör "hybrid persons", dels fasta driftställen där avdrag för utgifter som hänförs till staten där det fasta driftstället finns ("payer jurisdiction") även leder till avdrag för samma utgift i den stat där företaget har sitt huvudkontor, dvs. staten där företaget hör hemma i skattehänseende ("parent jurisdiction"). Den aktuella rekommendationen om dubbla avdrag gäller för "hybrid payers". Båda dessa situationer, dvs. både dubbla avdrag i olika företag och dubbla avdrag genom fasta driftställen, omfattas alltså av rekommendationen (rekommendation 6.2).

I likhet med OECD:s BEPS-rekommendation omfattar även direktivet mot skatteundandraganden dubbla avdrag genom fasta driftställen (artikel 2.9 första stycket g och artikel 2.9 andra stycket c).

OECD:s BEPS-rapport om fasta driftställen innehåller också en rekommendation om dubbla avdrag genom fasta driftställen ("Double Deduction Rule", rekommendation 4). Den senare rekommendationen är ett tillägg till den tidigare nämnda BEPS-rekommendationen, den ersätter alltså inte den tidigare BEPS-rekommendationen utan klarlägger snarare hur den ska eller kan tolkas. I den mån som rekommendationen ger staterna viss valfrihet kring hur den ska genomföras i intern rätt, bl.a. för att den ska passa väl in i den aktuella statens skatteregler i övrigt, beskrivs även detta i rapporten om fasta driftställen.

Eftersom den aktuella rekommendationen och den motsvarande direktivbestämmelsen inte är begränsad till hybrida mismatchningar i form av dubbla avdrag i olika företag, utan omfattar även samma form av hybrida mismatchningar när dessa uppstår genom fasta driftställen, ska det införas avdragsförbud även för den senare situationen (artikel 9.1 i direktivet).

I detta avsnitt behandlas situationen när denna form av hybrid mismatchning uppstår när ett företag i Sverige bedriver verksamhet från ett fast driftställe i en annan stat. I följande avsnitt (avsnitt 3.7.2) behandlas den omvända situationen, dvs. när ett företag bedriver verksamhet från fast driftställe i Sverige. I det därefter följande avsnittet (avsnitt 3.7.3) behandlas situationen när denna form av hybrid mismatchning uppstår mellan olika företag och de överväganden som görs i förhållande till den bestämmelse som trädde i kraft den 1 januari 2019.

Enbart förekomsten av ett dubbelt avdrag är inte tillräcklig för att konstatera en hybrid mismatchning av detta slag

När ett företag som hör hemma i en stat även bedriver verksamhet från fast driftställe i en annan stat, kan en hybrid mismatchning i form av dubbla avdrag uppstå. För att konstatera en sådan hybrid mismatchning ska företaget ha en utgift som kan hänföras till det fasta driftstället och som leder till avdrag både i den stat där det fasta driftstället finns och i den stat där företaget hör hemma i skattehänseende. Som beskrivs nedan är det dock inte nödvändigtvis så att det är det aktuella företaget som gör de båda avdragen.

Någon hybrid mismatchning uppstår dock inte i den utsträckning som det duplicerade avdraget i betalarstaten (dvs. i den stat där det fasta driftstället finns) enbart dras av mot inkomst som tas upp till beskattning i båda staterna, dvs. mot inkomst som är dubbelt inkluderad. En hybrid mismatchning uppstår i stället först när avdraget i staten där det fasta driftstället finns kan dras av eller faktiskt dras av mot inkomst som inte tas upp i den stat där företaget hör hemma, dvs. att det duplicerade avdraget i betalarstaten görs eller kan göras mot icke-dubbelt inkluderad inkomst ("non dual included income"). I direktivet framgår detta av artikel 2.9 andra stycket b.

Vid implementeringen av denna bestämmelse ger direktivet mot skatteundandraganden medlemsstaterna viss valfrihet. Valfriheten består av att medlemsstaterna kan välja vilken betydelse sådan icke-dubbelt inkluderad inkomst ska ha vid bedömningen av om en hybrid mismatchning föreligger. Mismatchningen kan anses uppstå antingen när staten där det fasta driftstället finns tillåter att det duplicerade avdraget görs mot sådan inkomst eller när avdraget faktiskt görs mot icke-dubbelt inkluderad inkomst. Motsvarande valfrihet vid införandet av BEPS-rekommendationerna uttrycks i BEPS-rapporten om fasta driftställen. Vid utformandet av avdragsförbudet krävs därför att ställning tas till vilket av dessa betraktelsesätt som är lämpligast med hänsyn till svenska förhållanden.

Nedan beskrivs inledningsvis vad som utgör dubbla avdrag, dubbelt inkluderad inkomst och icke-dubbelt inkluderad inkomst. Därefter beskrivs skillnaderna i de två beskrivna betraktelsesätten vad gäller frågan

när denna form av hybrid mismatchning uppstår. Avslutningsvis presenteras den föreslagna utformningen av det aktuella avdragsförbudet.

Prövningen av om ett avdrag är duplicerat eller om en inkomst är dubbelt inkluderad

BEPS-rekommendationen anger att någon mismatchning inte uppstår till den del avdrag görs mot inkomst som tas upp till beskattning i båda staterna (rekommendation 6.1 c). I direktivet anges att bestämmelsen är tillämplig ”i den mån som den andra jurisdiktionen tillåter att det dubbla avdraget kvittas från inkomster som inte omfattas av dubbel inkludering” (artikel 2.9 andra stycket b). Även direktivet anger således att i den utsträckning som det duplicerade avdraget görs mot dubbelt inkluderad inkomst, så uppstår ingen hybrid mismatchning. Två centrala begrepp är således dubbla avdrag respektive dubbelt inkluderad inkomst.

I BEPS-rapporten anges att bedömningen av om en utgift är duplicerad eller om en inkomst tas upp dubbelt ska göras utifrån en jämförelse av hur de två staterna i skattehänseende behandlar utgifter eller inkomster. Bedömningen ska göras utan hänsyn till eventuella skillnader t.ex. i redovisnings- eller värderingsprinciper som gör att utgifter dras av eller inkomster tas upp under skilda redovisningsperioder eller med olika belopp. Att de olika staterna klassificerar en viss utgift på skilda sätt saknar också betydelse. Om avdrag för en utgift får göras i båda staterna, men den ena staten klassificerar utgiften som lön och den andra samma utgift som intern representation, ska utgiften ändå anses dras av dubbelt.

Att t.ex. skilda redovisningsprinciper saknar betydelse för bedömningen av om en utgift dras av dubbelt och i vilken utsträckning det sker, kan förklaras med följande exempel. Den ena staten, stat A, anger att en anskaffningsutgift om 100 ska dras av omedelbart samtidigt som den andra staten, stat B, anger att samma utgift ska dras av genom värdeminskningssavdrag med en periodisering om 5 år så att avdrag medges med 20 per år under 5 år. Eftersom hänsyn inte tas till att staterna tillämpar skilda redovisningsprinciper anses utgiften i stat A dras av dubbelt med hela beloppet år 1, trots att avdrag medges med enbart 20 under motsvarande år i stat B, och i stat B anses den dras av dubbelt under vart och ett av de fem åren, trots att utgiften inte leder till något avdrag i stat A år 2–5.

Prövningen ska inte utgå från hur företaget rent faktiskt redovisar utgifterna och inkomsterna i den andra staten utan prövningen ska göras i relation till lagstiftningen i den andra staten.

Bedömningen ska vidare enbart avse utgifter som är möjliga att dra av, av denna anledning ska en eventuell tillämpning av t.ex. avdragsförbudet vid avdrag utan inkludering som kan hänföras till skillnader i klassificeringen av finansiella instrument (avsnitt 3.4.1 ovan) ske före bedömningen av om en utgift dras av dubbelt.

Att avräkning för utländsk skatt får göras i syfte att undvika internationell dubbelbeskattning förhindrar inte att inkomsten ska anses vara dubbelt inkluderad.

Icke-dubbelt inkluderad inkomst

Även begreppet icke-dubbelt inkluderad inkomst är centralt i direktivet och i den motsvarande rekommendationen (artikel 2.9 andra stycket b och rekommendation 6.3). Det är inkomst som enbart tas upp i den ena av de två stater som den hybrida mismatchningen uppstår mellan.

I BEPS-rapporten identifieras att det ofta kan finnas flera olika sätt som ett duplicerat avdrag kan göras mot inkomst som enbart tas upp till beskattning i betalarstaten, dvs. mot icke-dubbelt inkluderad inkomst. Det vanligaste sättet anges dock vara att använda en stats resultatutjämningsystem, som t.ex. kan tillåta att företag som ingår i någon form av koncernförhållande behandlas som en enhet i skattehänseende (skattekonsolideringssystem) eller att företagen i skattehänseende får fördela vinster eller förluster mellan varandra (vinst- eller förlustöverföringssystem) eller överföra avdragsrätt för vissa utgifter mellan företagen. Oavsett metod för sådan resultatutjämningsystem i andra stater, om verksamhet som bedrivs från fast driftställe innefattas i systemet, användas för att dra av ett duplicerat avdrag mot en inkomst som enbart tas upp till beskattning i betalarstaten – dvs. den stat där det fasta driftstället finns.

Andra tekniker som identifierats i detta avseende är att betalarstaten t.ex. tillåter att det övertagande företaget vid en fusion eller en fission får behålla tidigare års underskott från det överlåtande företaget. Olika hybrida finansiella instrument eller hybridföretag kan också användas i syfte att åstadkomma att duplicerade avdrag i betalarstaten dras av mot icke-dubbelt inkluderad inkomst.

Innebörden av de olika betraktelsesätten

Som anges ovan kan en hybrid mismatchning i form av dubbla avdrag anses uppstå antingen när betalarstaten tillåter att ett duplicerat avdrag görs mot icke-dubbelt inkluderad inkomst eller när avdraget faktiskt görs mot sådan inkomst. Det första betraktelsesättet innebär att det bortses från om företaget rent faktiskt väljer att dra av utgiften mot sådan inkomst. Konstaterandet av en hybrid mismatchning som definieras på ett sådant sätt kan beskrivas med följande exempel.

Ett företag – företag A – hör hemma i stat A i skattehänseende. Stat A tillämpar en ordning där företag beskattas för sina vinster oavsett om dessa genererats i stat A eller i någon annan stat. Företag A bedriver även verksamhet från fast driftställe i stat B. Stat B tillämpar ett resultatutjämningsystem som innebär att företag som ingår i koncernförhållande i skattehänseende kan fördela förluster mellan varandra (förlustöverföringssystem). Resultatutjämningsystemet inbegriper även verksamheter som bedrivs från fasta driftställen i staten. Enligt detta system skulle företag A alltså kunna fördela underskott i den verksamhet som bedrivs i det fasta driftstället till eventuella dotterföretag i samma stat, i syfte att kvitta underskottet mot ett överskott som redovisas i ett sådant eventuellt dotterföretag. Stat B tillåter att fastställda underskott får rullas vidare (carry forward) och dras av mot överskott som redovisas efterföljande år.

År 1 har företag A utgifter som kan hänföras till det fasta driftstället och dessa utgifter överstiger samma års inkomster som kan hänföras till samma

driftställe. Företag A redovisar därför ett underskott i stat B. Eftersom stat A beskattar företag för inkomster i fasta driftställen utomlands, så tar företaget upp inkomsterna från det fasta driftstället till beskattning även i stat A och drar även av utgifterna som hänförs till det fasta driftstället i samma stat. Det kan därför konstateras att företag A gjort avdrag för samma utgifter i två olika stater och att dessa duplicerade avdrag inte i sin helhet motsvaras av dubbelt inkluderad inkomst. Företag A kan rulla det fastställda underskottet i stat B vidare och, enligt stat B:s resultatutjämningsystem, i framtiden fördela detta underskott till eventuella dotterföretag i samma stat som sedan drar av underskottet mot egna överskott. Lagstiftningen i stat B tillåter alltså att de duplicerade avdragen kan dras av mot icke-dubbelt inkluderad inkomst.

Utifrån betraktelsesättet att en hybrid mismatchning uppstår när betalarstaten tillåter att duplicerat avdrag görs mot inkomst som är icke-dubbelt inkluderad föreligger en hybrid mismatchning i form av dubbla avdrag i den utsträckning som avdragen inte motsvaras av dubbelt inkluderad inkomst. Det saknar betydelse om företagen faktiskt väljer eller inte väljer att dra av underskottet mot ett överskott i annat företag, redan möjligheten att kunna göra detta konstituerar en hybrid mismatchning. Det saknar även betydelse om företag A ingår i ett koncernförhållande med andra företag.

I exemplet skulle de dubbla avdragen i den utsträckning de inte motsvarades av dubbelt inkluderad inkomst ha gjorts i olika företag (företag A och ett eventuellt dotterföretag eller annat företag i samma koncern), vilket berodde på att stat B tillämpade ett resultatutjämningsystem i form av förlustöverföring. Hade stat B i stället använt ett vinstöverföringsystem hade de duplicerade avdragen i stället gjorts av samma företag.

Enligt primärregeln i direktivet (artikel 9.1 a) ska avdrag i första hand vägras i den stat som utgör ”investerarens jurisdiktion”. I det lämnade exemplet skulle det innebära att stat A ska vägra avdrag för de utgifter som är hänförliga till det fasta driftstället i stat B i den mån dessa inte motsvaras av inkomst som tas upp till beskattning i båda staterna. Motsvarande gäller även enligt BEPS-rekommendationen.

Med det andra betraktelsesättet uppstår i stället en hybrid mismatchning först om ett företag faktiskt väljer att dra av ett duplicerat avdrag mot icke-dubbelt inkluderad inkomst.

Med ett sådant betraktelsesätt skulle stat A i exemplet ovan inte vägra företag A avdrag för de utgifter som också dras av i stat B. Det är först om företag A i enlighet med lagstiftningen i stat B faktiskt väljer att fördela ett underskott som hänförs till det fasta driftstället till ett annat företag, och det duplicerade avdraget på så sätt dras av mot inkomst som är icke-dubbelt inkluderad, som en hybrid mismatchning uppstår.

Ett företag som hör hemma i en stat som beskattar företaget för alla sina inkomster oavsett om dessa genererats i den staten eller i en annan stat och vars enda verksamhet i en annan stat bedrivs från ett fast driftställe och som inte heller ingår i något koncernförhållande med annat företag som bedriver verksamhet i den senare staten, kan med ett sådant betraktelsesätt normalt sett göra avdrag för de utgifter som kan hänföras till det fasta driftstället både i den stat där företaget hör hemma och i den stat där det fasta driftstället finns.

Hur avdragsförbudet bör utformas

Av 6 kap. 3 § IL framgår att juridiska personer är obegränsat skattskyldiga om de på grund av sin registrering eller, om registrering inte har skett, platsen för styrelsens säte eller någon annan sådan omständighet är att anse som svenska juridiska personer. Av 6 kap. 4 § IL framgår innebörden av obegränsad skattskyldighet, där det anges att den som är obegränsat skattskyldig är skattskyldig för alla sina inkomster i Sverige och från utlandet.

Enligt inkomstskattelagen är således obegränsat skattskyldiga juridiska personer skattskyldiga även för inkomst som hänförs till fasta driftställen utomlands. Inkomster från fasta driftställen ska därmed tas upp och utgifter som hänförs till fasta driftställen ska dras av. Enligt de skatteavtal som Sverige har ingått med andra stater och de lagar genom vilka sådana skatteavtal inkorporerats kan dock en annan ordning gälla, beroende på vilken metod som används för undvikande av internationell dubbelbeskattning i förhållande till den aktuella staten. Den vanligaste metoden som Sverige använder är den s.k. creditmetoden (avräkning). Vid denna metod beskattas företag för inkomster från fast driftställe utomlands, men företagen har rätt till avräkning för den skatt som betalats i den andra staten.

Även när hänsyn tas till skatteavtalen beskattar Sverige som huvudregel svenska företags fasta driftställen utomlands och företagen får således göra avdrag för utgifter som kan hänföras till fasta driftställen.

Mot denna bakgrund, tillsammans med att det är mycket vanligt att andra rättsordningar tillåter att verksamhet som bedrivs från fast driftställe får ingå i statens resultatutjämningsystem, skulle ett betraktelsesätt som innebär att en hybrid mismatchning uppstår redan om den andra staten tillåter att duplicerade avdrag görs mot icke-dubbelt inkluderad inkomst för svensk del kunna innebära ett stort antal hybrida mismatchningssituationer. Även företag som inte ingår i något koncernförhållande med ett annat företag och som därför i praktiken oftast saknar möjlighet till denna form av skatteplanering riskerar med ett sådant betraktelsesätt att också träffas av avdragsförbudet. Anledningen till det är att det – beroende på den andra statens lagstiftning – ofta torde räcka att företaget har ett fast driftställe i en annan stat och att verksamheten i det fasta driftstället redovisar ett underskott, för att en bestämmelse utformad på det beskrivna sättet ska vara tillämplig.

Enligt direktivet mot skatteundandraganden tillåts visserligen att avdrag som nekas med stöd av avdragsförbudet, ska kunna få dras av den följande beskattningsperioden mot inkomster som omfattas av dubbel inkludering (artikel 9.1 sista meningen). Ett sådant avdragsförbud skulle dock medföra en administrativ börda och – eftersom den kräver kunskap om och jämförelser mellan två skattesystem – framstå som komplicerat att tillämpa. Det kan inte uteslutas att en bestämmelse med en sådan bred utformning skulle kunna verka avskräckande för gränsöverskridande etableringar.

En sådan utformning har även nackdelen att företag som väljer att göra etableringar utomlands, genom att starta upp en verksamhet i en annan stat och bedriva verksamheten genom fast driftställe i den staten, inte tillåts dra av de förluster som uppstår i driftstället mot vinster i verksamheten i

Sverige. Det riskerar alltså att missgynna etableringar utomlands i förhållande till etableringar i Sverige och skulle därför kunna avhålla företag från att expandera sin verksamhet.

De ovan beskrivna nackdelarna gör sig inte alls lika gällande om bedömningen av om en hybrid mismatchning föreligger görs utifrån om företaget i den andra staten faktiskt gör ett avdrag för en utgift som också dras av i Sverige, mot en inkomst som inte tas upp till beskattning i Sverige. Även i BEPS-rapporten om fasta driftställen dras slutsatsen att det senare sättet att definiera hybriditet lämpar sig bättre för stater som tillämpar ett system med s.k. "taxable branches" (fasta driftställen vars inkomster tas upp till beskattning i den stat där företaget hör hemma, att jämföra med begreppet "exempt branches"). Att båda de två beskrivna betraktelsesätten på när en hybrid mismatchning av detta slag ska anses uppkomma är tillåtna enligt direktivet, är något som uttryckligen anges i skälen till ändringsdirektivet (skäl 21). Där anges bl.a. att kravet på en justering enligt direktivet kan skjutas upp till en tidpunkt då avdraget faktiskt kvittas mot inkomst som inte är inkomst med dubbel inkludering i betalarens jurisdiktion, om betalarens jurisdiktion medger att avdraget överförs till följande beskattningsperiod.

Ett företag med en sådan "taxable branch" kan med en regel utformad på det beskrivna sättet normalt sett göra avdrag för utgifter som det fasta driftstället har, både i den stat där företaget hör hemma och i den stat där fasta driftstället finns. Det är enbart om eller när det förekommer faktisk inblandning av icke-dubbelt inkluderad inkomst som avdrag ska nekas eller någon annan justering kan behöva göras. Företag vars enda gränsöverskridande verksamhet består av att verksamhet i andra stater bedrivs från fasta driftställen (och inte genom även andra bolag), behöver normalt sett inte tillämpa ett sådant regelverk. Även ett avdragsförbud utformat utifrån detta betraktelsesätt kan visserligen skapa en viss ökad administrativ börda, men skulle göra det i princip enbart för företag som bedriver gränsöverskridande verksamhet genom både fasta driftställen och utländska bolag i samma koncern och som dessutom väljer att resultatutjämma mellan dessa verksamheter.

Eftersom inkomstskattelagen anger att företag ska beskattas även för sina inkomster från fasta driftställen utomlands, så är sådana inkomster normalt sett att anse som dubbelt inkluderade. I svensk rätt bör därför begreppet "icke-dubbelt inkluderad inkomst" definieras som inkomst i annat företag.

Mot ovanstående bakgrund föreslås att avdragsförbudet utformas på så sätt att företag inte får göra avdrag för utgifter som hänförs till ett fast driftställe i en annan stat om avdrag för samma utgifter får göras i den stat där det fasta driftstället finns, till den del avdrag i den andra staten görs mot inkomst i annat företag. Bestämmelsen ska alltså ta sikte på faktisk "inblandning" av icke-dubbelt inkluderad inkomst och inte möjligheten till eller tillåtligheten av sådan "inblandning". Bestämmelsen ska kunna tillämpas både när företaget med det fasta driftstället gör de dubbla avdragen och när de dubbla avdragen uppstår i olika företag, t.ex. när en annan stat tillåter att avdragsrätten för en utgift som hänförs till ett fast driftställe får överföras till ett annat företag. Det ska alltså sakna betydelse vilken form av resultatutjämningsystem som tillämpas i den andra staten.

Avdragsförbudet ska dock inte gälla i den utsträckning som avdragen motsvaras av inkomst med s.k. dubbel inkludering. Eftersom även inkomsten i det andra företaget (än det som haft utgiften) skulle kunna vara dubbelt inkluderad, t.ex. genom CFC-beskattnings, ska undantaget för dubbel inkludering även kunna tillämpas för sådan inkomst. En sådan utformning är i linje med hur begreppen dubbla avdrag och dubbelt inkluderad inkomst definieras i BEPS-rapporten.

Återföring av avdrag i vissa situationer

En implementering av avdragsförbudet som utgår ifrån betraktelsesättet att avdrag ska vägras först om företaget faktiskt drar av duplicerade avdrag mot icke-dubbelt inkluderad inkomst kräver en annan form av ”justering” för att åtgärda denna form av missmatchning. I skälen till ändringsdirektivet anges att kravet på justering kan skjutas upp till en tidpunkt då avdraget faktiskt kvittas mot inkomst som inte är inkomst med dubbel inkludering i betalarens jurisdiktion, om betalarens jurisdiktion medger att avdraget överförs till följande beskattningsperiod (skäl 21). I BEPS-rapporten om fasta driftställen anges att detta betraktelsesätt, förutom med ett avdragsförbud, också kan kräva andra sätt att åtgärda missmatchningen. Den form av ”justering” som regelverket kräver kan förklaras av följande exempel.

Ett företag – företag A – hör hemma i skattehänseende i stat A. Stat A beskattar företag för sina inkomster oavsett om inkomsterna kommer från verksamhet i staten eller verksamhet i någon annan stat. Företag A bedriver även verksamhet genom fast driftställe i stat B. Företag A har även ett dotterföretag – företag B – som hör hemma i skattehänseende i stat B. Stat B tillåter att fastställda underskott får rullas vidare och dras av mot senare års överskott. Stat B tillämpar ett resultatutjämningsystem som innebär att vinster i skattehänseende kan fördelas mellan bl.a. moder- och dotterföretag (resultatutjämnings genom vinstöverföring i form av ett koncernbidragssystem). Med detta resultatutjämningsystem kan företag B lämna koncernbidrag till företag A:s fasta driftställe och på så sätt kvitta överskott mot underskott mellan verksamheter i stat B. Enligt lagstiftningen i stat A anses ett sådant koncernbidrag som företag A:s fasta driftställe tar emot inte vara någon beskattningsbar inkomst i stat A.

År 1 har företag A utgifter som hänförs till det fasta driftstället som överstiger samma års inkomster som hänförs till samma driftställe. Företag A redovisar därför ett underskott år 1 i stat B. Företag B redovisar samtidigt ett resultat som varken är ett överskott eller ett underskott, och lämnar därför inget koncernbidrag till företag A:s fasta driftställe. Företag A drar av det fasta driftställets utgifter även i stat A och rullar det fastställda underskottet i stat B vidare till år 2. År 1 har företag A alltså dragit av samma utgift i två olika stater (dubbla avdrag), någon hybrid missmatchning har dock inte uppstått eftersom avdraget i stat B inte gjorts mot någon inkomst som inte är dubbelt inkluderad.

År 2 har företag A varken några utgifter eller inkomster som hänförs till det fasta driftstället. Företag B redovisar däremot ett överskott, och lämnar ett koncernbidrag till företag A:s fasta driftställe som i storlek motsvarar det framåtrullade underskottet. I stat B gör företag A avdrag för tidigare års underskott mot det mottagna koncernbidraget. Eftersom underskottet

uppstått på grund av duplicerade avdrag och koncernbidraget är en inkomst som är icke-dubbelt inkluderad, har en hybrid mismatchning uppstått år 2. I stat A gör företag A dock inga avdrag för utgifter som kan hänföras till det fasta driftstället, och det är därför inte möjligt att med ett avdragsförbud åtgärda denna mismatchning i stat A. Eftersom direktivet ändå kräver att det är ”investerarens jurisdiktion”, dvs. stat A, som i första hand ska åtgärda mismatchningen krävs alltså någon annan form av ”justering”.

Den form av justering som direktivet kräver bör för svensk del ta formen av ett krav på att återföra avdrag. En återföring av avdrag innebär att det belopp som motsvarar det gjorda duplicerade avdraget ska tas upp som en intäkt, när en hybrid mismatchning uppstår på det beskrivna sättet (jfr 2 kap. 34 § IL). Det föreslås att ett företag som har gjort avdrag för utgifter som är hänförliga till ett fast driftställe i en annan stat och där dessa avdrag inte motsvarats av dubbelt inkluderad inkomst, ska återföra sådana avdrag om företaget – i enlighet med lagstiftningen i den andra staten – drar av tidigare års underskott som hänförs till det fasta driftstället mot inkomster i ett annat företag. Bestämmelsen ska kunna tillämpas oavsett vilket resultatutjämningsystem som används i den andra staten, vilket innebär att återföring kan ske även när ett annat företag inom ramen för t.ex. ett förlustöverföringssystem drar av ett underskott som hänförs till ett fast driftställe. Avdragen ska återföras till beskattning det beskattningsår avdraget görs i den andra staten.

Det föreslås ingen bestämmelse om carry forward

Direktivet mot skatteundandraganden tillåter att avdrag för utgifter som nekas ändå ska kunna få dras av den efterföljande beskattningsperioden (artikel 9.1). Förutsättningen för det är att det uppstår ett tillräckligt stort utrymme för det i form av dubbelt inkluderad inkomst under den följande beskattningsperioden. Även BEPS-rekommendationen anger att en sådan carry forward-regel kan införas, dock med den skillnaden att rekommendationen inte anger någon tidsbegränsning för detta (rekommendation 6.1 d första meningen).

Med den ovan föreslagna metoden för att bedöma om en hybrid mismatchning av detta slag föreligger, har företagen möjlighet att helt undvika tillämpningen av det föreslagna avdragsförbudet och den föreslagna återföringsbestämmelsen. För det första kan det ske genom att verksamhet i en annan stat inte organiseras på ett sådant sätt att verksamheten bedrivs både genom fast driftställe och genom utländska dotterföretag (eller andra företag som företaget ingår i ett koncernförhållande med). För det andra kan företagen, om de ändå organiserar sig på ett sådant sätt, välja att inte resultatutjämna mellan verksamheterna i det fasta driftstället och de utländska företagen. Ett annat sätt att uttrycka denna valfrihet, är att företagen ges möjlighet att välja om ett underskott i ett fast driftställe ska dras av mot inkomst i Sverige eller mot inkomst i den andra staten. Bestämmelserna förhindrar således att samma underskott eller samma utgift dras av mot olika vinster eller olika inkomster, och skapar därmed – mot bakgrund av att det finns regler om undvikande av internationell dubbelbeskattning – en mer symmetrisk behandling av hur motsvarande vinster i fasta driftställen behandlas. Mot

denna bakgrund, tillsammans med att en carry forward-bestämmelse skulle riskera att komplicera regelverket, föreslås ingen sådan bestämmelse.

Tillämpningsområde för bestämmelserna

Det föreslås ingen begränsning av tillämpningsområdet när hybrida mismatchningar i form av dubbla avdrag genom fasta driftställen uppstår på så sätt att de duplicerade avdragen görs av samma företag i två olika stater, se avsnitt 3.2.

Denna form av hybrid mismatchning kan dock också uppstå på så sätt att de duplicerade avdragen görs av olika företag, t.ex. om lagstiftningen i den stat där det fasta driftstället finns tillåter att ett annat företag i den staten får dra av en utgift som hänförs till det fasta driftstället.

I BEPS-rapporterna anges att någon begränsning av tillämpningsområdet inte ska ställas upp för den aktuella rekommendationen. Det talar för att någon sådan begränsning inte heller ska krävas för de nu föreslagna bestämmelserna. En annan omständighet som talar för detta är att bestämmelserna i sig innebär ett krav på att de berörda företagen, om de duplicerade avdragen görs av olika företag, ingår i någon form av koncernförhållande med varandra. Anledningen till det är att de kan – enligt lagstiftningen i den andra staten – t.ex. resultatutjämna mellan varandra. Att därutöver ställa ett krav på att de på särskilt sätt även ska ingå i intressegemenskap med varandra framstår därför som överflödigt. Som framgår av avsnitt 3.2 föreslås därför inte någon begränsning av tillämpningsområdet för de föreslagna bestämmelserna.

Lagförslag

Förslaget föranleder att två nya paragrafer, 24 b kap. 15 och 17 §§, införs i inkomstskattelagen.

3.7.2 Dubbla avdrag genom fast driftställe i Sverige

Förslag: Ett företag får inte göra avdrag för utgifter som är hänförliga till ett fast driftställe i Sverige om avdrag för samma utgifter får göras i en annan stat, till den del avdrag görs mot inkomst i ett annat företag och avdrag inte nekas i den andra staten. Det gäller dock inte till den del avdragen motsvaras av inkomst som tas upp till beskattning i båda staterna.

Skälen för förslaget

Primärregel och sekundärregel

I föregående avsnitt föreslås bl.a. ett avdragsförbud vid mismatchningar i form av dubbla avdrag som uppstår genom fasta driftställen i andra stater. De föreslagna bestämmelserna motsvarar rekommendation 6 ("Deductible hybrid payments rule") i OECD:s BEPS-rapport (åtgärd 2) och rekommendation 4 ("Double Deduction Rule") i BEPS-rapporten om fasta driftställen samt artikel 2.9 första stycket g och artikel 9.1 a i direktivet mot skatteundandraganden. Avdragsförbudet är en primärregel.

Förutom en primärregel finns i BEPS-rapporten och direktivet även en sekundärregel (artikel 9.1 b). I detta avsnitt behandlas därför den omvända situationen, dvs. att det fasta driftstället finns i Sverige. Ett annat sätt att uttrycka detta är att Sverige utgör ”betalarens jurisdiktion” enligt direktivet och mismatchningen ska åtgärdas genom direktivets sekundärregel. Skyldigheten att åtgärda en sådan hybrid mismatchning, när Sverige är den stat där det fasta driftstället finns och alltså enligt direktivet utgör ”betalarens jurisdiktion”, uppstår enbart om den andra staten (dvs. ”investerarens jurisdiktion”) inte åtgärdar samma mismatchning.

Alla EU:s medlemsstater är skyldiga att implementera den nämnda primärregeln i direktivet. Därutöver kommer även ett stort antal andra stater i sina interna regler införliva den motsvarande BEPS-rekommendationen. Detta talar sammantaget för att ett avdragsförbud utformat utifrån sekundärregeln inte kommer att tillämpas i samma omfattning som det ovan föreslagna avdragsförbudet som genomför primärregeln.

En annan omständighet som kan tala för att ett avdragsförbud utifrån sekundärregeln inte kommer att tillämpas i samma utsträckning, är att andra stater – till skillnad från Sverige – kan välja att inte beskatta företag för inkomster från fasta driftställen i andra stater. Även om en annan stat väljer att på ett sådant sätt undanta inkomster från fasta driftställen i Sverige från beskattning (exempt), antingen genom interna regler eller genom skatteavtal, kan en hybrid mismatchning i form av dubbla avdrag genom fasta driftställen ändå uppstå. Till exempel tillåter vissa stater, trots att inkomster från fasta driftställen utomlands inte beskattas av staten, att förluster i fasta driftställen ändå kan få dras av i syfte att inte missgynna verksamhet som bedrivs i en annan stat i förhållande till inhemsk verksamhet.

En sådan hybrid mismatchning kan också uppstå, trots att den stat där företaget hör hemma undantar inkomst från företags fasta driftställen utomlands från beskattning, om företaget har utgifter för t.ex. vissa tjänster som används i verksamheterna i båda staterna. Om den stat där företaget hör hemma tillåter att avdrag görs för hela utgiften samtidigt som staten där det fasta driftstället finns anser att utgiften delvis kan hänföras även till verksamheten i det fasta driftstället (eftersom tjänsterna används även i denna verksamhet) och avdrag därför får göras för viss del av samma utgift, kan alltså en hybrid mismatchning uppstå. Eftersom utgiften som hänförs till det fasta driftstället motsvaras av en faktisk utgift som företaget har, ska mismatchningen inte åtgärdas genom rekommendationen ”Deemed branch payment rule” (se avsnitt 3.5.7 ovan om Avdragsförbud vid avdrag utan inkludering på grund av en fiktiv betalning från ett fast driftställe i Sverige). Den hybrida mismatchningen är i stället ett dubbelt avdrag för samma utgift genom fast driftställe, som, enligt rekommendationen ”Double Deduction rule” och motsvarande direktivbestämmelse, i första hand ska åtgärdas av ”investerarens jurisdiktion” (dvs. den stat där företaget hör hemma i skattehänseende) och i andra hand av ”betalarens jurisdiktion” (dvs. den stat där fasta driftstället finns).

Ett avdragsförbud utifrån direktivets sekundärregel ska mot ovanstående bakgrund införas, för situationer när de nu aktuella hybrida mismatchningssituationerna inte åtgärdas av den andra staten.

Avdragsförbudet bör i tillämpliga delar ha motsvarande utformning som avdragsförbudet enligt primärregeln

I likhet med det föreslagna avdragsförbudet i föregående avsnitt, som utformas utifrån direktivets primärregel, ska det nu föreslagna avdragsförbudet, som genomför direktivets sekundärregel, innehålla samma begrepp.

Det skulle kunna ifrågasättas om samma betraktelsesätt som valts vid utformandet av avdragsförbudet utformat utifrån primärregeln, ska gälla även vid utformandet av avdragsförbudet utifrån sekundärregeln. En omständighet som skulle kunna tala för att välja det andra betraktelsesättet, dvs. att se till möjligheten att dra av ett duplicerat avdrag mot icke-dubbelt inkluderad inkomst, är att andra stater ofta väljer att undanta inkomster från fasta driftställen från beskattning (dvs. tillämpa en exemptmetod för att undvika internationell dubbelbeskattning). Om den andra staten undantar inkomst från fasta driftställen från beskattning, kan det i princip alltid antas att ett duplicerat avdrag av en utgift som hänförs till ett fast driftställe kommer att dras av mot inkomst som inte är dubbelt inkluderad. Anledningen till det är att redan de inkomster som genereras i det fasta driftstället i så fall utgör icke-dubbelt inkluderad inkomst. Ur ett tillämpningsperspektiv skulle det därför kunna argumenteras för att det andra betraktelsesättet vore att föredra vid utformandet av detta avdragsförbud. Samtidigt ska det nu föreslagna avdragsförbudet kunna tillämpas även i situationer när den andra staten har valt någon annan metod än den s.k. exemptmetoden för att undvika internationell dubbelbeskattning, och därför betraktar ett fast driftställe i Sverige som en s.k. "taxable branch". De skäl som angetts vid utformandet av avdragsförbudet utifrån primärregeln gör sig därför även gällande vid utformandet av det nu aktuella avdragsförbudet. Det nu aktuella avdragsförbudet bör därför också utgå från om företaget faktiskt gör det duplicerade avdraget mot icke-dubbelt inkluderad inkomst och att icke-dubbelt inkluderad inkomst i svensk rätt ska definieras som inkomst i annat företag (än det som haft utgiften). Begreppen dubbla avdrag, dubbelt inkluderad inkomst och icke-dubbelt inkluderad inkomst bör alltså inte ges någon annan innebörd i det nu aktuella avdragsförbudet jämfört med avdragsförbudet utformat utifrån direktivets primärregel.

Vad kan icke-dubbelt inkluderad inkomst i svensk rätt innebära?

Icke-dubbelt inkluderad inkomst kan i Sverige framför allt förekomma vid utnyttjande av reglerna om koncernbidrag i 35 kap. IL. Av 35 kap. 2 § framgår att vid tillämpning av bestämmelserna i kapitlet ska ett utländskt bolag som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) och som motsvarar ett svenskt företag som anges i dessa bestämmelser behandlas som ett sådant företag, om mottagaren av koncernbidraget är skattskyldig i Sverige för den näringsverksamhet som koncernbidraget hänförs till. Av bestämmelsen framgår vidare att detsamma gäller i fråga om mottagaren om denne är ett sådant svenskt

företag som ska anses ha hemvist i en utländsk stat inom EES enligt ett skatteavtal och är skattskyldig i Sverige för den näringsverksamhet som koncernbidraget hänför sig till.

Den nämnda bestämmelsen, om de övriga förutsättningarna enligt bestämmelserna i kapitlet också är uppfyllda, ger utländska bolag inom EES som bedriver verksamhet från fast driftställe i Sverige möjlighet att vara mottagare och givare av koncernbidrag. Villkoret för det är att företaget är skattskyldig i Sverige för den näringsverksamhet som bidraget hänför sig till. Även svenska företag som enligt skatteavtal har hemvist i någon annan stat inom EES och som bedriver verksamhet från fast driftställe i Sverige ges samma möjlighet. Förutom att denna möjlighet ges enligt den aktuella bestämmelsen kan skatteavtalen ge rätt till motsvarande ordning även för utländska bolag i stater utanför EES.

Utländska bolag med fasta driftställen i Sverige kan alltså vara mottagare och givare av koncernbidrag, t.ex. från eller till dotterbolag, enligt den nämnda bestämmelsen och skatteavtalen. Det innebär att avdrag för lämnade koncernbidrag får göras och att mottagna koncernbidrag ska tas upp till beskattning. Förutom denna möjlighet att dra av utgifter i ett företag mot inkomster i ett annat företag, finns i svensk rätt i vissa fall också möjlighet att föra över avdragsrätten för vissa utgifter. För detta krävs dock att företagen med avdragsrätt kan lämna koncernbidrag till varandra. Det gäller kapitalförluster på fastigheter (25 kap. 12 § IL), kapitalförluster på delägarätter (48 kap. 26 § IL) och den bestämmelse som trädde i kraft den 1 januari 2019 som medger att ett företag med positivt räntenetto kan dra av ett annat företags negativa räntenetto (24 kap. 28 § IL).

Det nu föreslagna avdragsförbudet, som alltså gäller för företag som bedriver verksamhet från fast driftställe i Sverige, påverkar inte rätten att utnyttja bestämmelserna om koncernbidrag. Ett företag med fast driftställe i Sverige kan – om sådan rätt kan härledas antingen till 35 kap. 2 a § IL eller skatteavtalen – således fortfarande vara givare eller mottagare av koncernbidrag. Däremot kan ett sådant mottaget koncernbidrag utgöra en icke-dubbelt inkluderad inkomst och på så sätt få betydelse vid prövningen av om en hybrid mismatchning uppstått och om avdrag ska vägras enligt den nu föreslagna bestämmelsen. Det beskrivna kan åskådliggöras av följande exempel.

Ett utländskt bolag – företag A – i stat A bedriver näringsverksamhet från fast driftställe i Sverige. Stat A beskattar företaget för sina inkomster, oavsett om de genereras i stat A eller i någon annan stat. Företag A är moderföretag till företag B, som är ett svenskt aktiebolag. De två företagen uppfyller villkoren för att med avdragsrätt kunna lämna koncernbidrag till varandra. I stat A anses ett koncernbidrag som lämnas till företag A:s fasta driftställe inte vara en inkomst som ska tas upp till beskattning i stat A. Stat A har inte implementerat OECD:s BEPS-rekommendationer om hybrida mismatchningar. Företag A har utgifter som hänförs till det fasta driftstället som uppgår till 100 och inkomster som hänförs till samma driftställe som uppgår till 80 (beräknat utan hänsyn till mottagna koncernbidrag). Företag A drar av och tar upp dessa utgifter och inkomster i stat A. Det kan således konstateras att företaget drar av utgifterna dubbelt och att de dubbla avdragen inte helt motsvaras av dubbelt inkluderad inkomst (100–80). Företag B lämnar ett koncernbidrag om 20 till företag

A. Koncernbidraget tas enbart upp till beskattning i Sverige och är således en icke-dubbelt inkluderad inkomst. Eftersom stat A inte vägrar avdrag, ska den hybrida mismatchningen åtgärdas av Sverige. Det sker genom att företag A vägras avdrag med 20, dvs. den del av utgifterna som annars skulle ha dragits av mot inkomst i annat företag. Företag A redovisar därför ett skattepliktigt resultat om 20.

Det förhåller sig dock något annorlunda med de möjligheter som finns i inkomstskattelagen att mellan företag överföra rätten att göra avdrag för vissa utgifter, t.ex. den nämnda möjligheten att ett företag med positivt räntenetto får dra av ett annat företags negativa räntenetto. Skillnaden uppkommer på grund av att det inte är företaget med det fasta driftstället som i ett sådant fall gör avdrag för den utgift som hänförs till det fasta driftstället.

Ta följande exempel. Ett utländskt bolag bedriver näringsverksamhet i Sverige från fast driftställe. Det utländska bolaget tar ett externt lån som allokeras till det fasta driftstället och ränteutgifter betalas enligt lånet. I övrigt har det utländska bolaget utgifter och inkomster som kan hänföras till det fasta driftstället som motsvarar varandra. Det utländska bolaget drar av dessa ränteutgifter i den stat där bolaget hör hemma i skattehänseende. Samma stat har inte införlivat BEPS-rekommendationen ”Deductible hybrid payments rule”. Enligt inkomstskattelagen är ränteutgifterna sådana att avdragsrätt inte kan vägras med andra bestämmelser än 24 kap. 24 § IL, dvs. avdragsbegränsningen vid negativa räntenetton, förutom det avdragsförbud som nu föreslås. Om avdrag får göras för dessa ränteutgifter kan det alltså konstateras att dessa dras av dubbelt. Eftersom det fasta driftstället enbart har ränteutgifter och inga ränteinkomster uppstår ett negativt räntenetto enligt 24 kap. 23 § IL. Om det utländska bolaget är moderföretag till ett helägt aktiebolag skulle ett sådant aktiebolag, om det redovisar ett positivt räntenetto och det finns koncernbidragsrätt mellan företagen, kunna dra av detta negativa räntenetto mot sitt positiva räntenetto enligt 24 kap. 28 och 29 §§ IL. Ett sådant avdrag skulle dock – eftersom avdrag för samma utgift gjorts i en annan stat och det positiva räntenettet är en icke-dubbelt inkluderad inkomst – skapa en hybrid mismatchning. Det svenska aktiebolaget får därför inte dra av det negativa räntenettet. Den föreslagna bestämmelsen påverkar således möjligheten att kunna dra av negativa räntenetton mot positiva räntenetton i vissa fall. Det utländska bolaget behåller däremot rätten att dra av det negativa räntenettet, eftersom det inte är detta bolag som vägras avdrag.

Tillämpningsområde för bestämmelsen

Någon begränsning avseende tillämpningsområdet föreslås inte, se avsnitt 3.2 och 3.7.1.

Lagförslag

Förslaget föranleder att en ny paragraf, 24 b kap. 16 §, införs i inkomstskattelagen.

3.7.3 Dubbla avdrag i olika företag

Förslag: Ett företag får inte göra avdrag för utgifter om ett företag som hör hemma i en annan stat får göra avdrag för samma utgifter, till den del avdrag görs mot inkomst i ett annat företag och avdrag inte nekas i den andra staten. Det gäller dock inte till den del avdragen motsvaras av inkomst som tas upp till beskattning i båda staterna.

Bedömning: Missmatchningar av det slag som anges i artikel 2.9 första stycket g kan inte förekomma i situationer där Sverige enligt direktivet definieras som investerarens jurisdiktion och missmatchningen uppstår på annat sätt än genom fasta driftställen. Primärregeln enligt artikel 9.1 a behöver därför inte genomföras i svensk rätt i förhållande till sådana missmatchningar.

Skälen för förslaget och bedömningen

Bakgrund

Som framgått ovan trädde den 1 januari 2019 en ny bestämmelse om avdragsförbud vid vissa gränsöverskridande situationer med dubbla avdrag i kraft (24 kap. 15 c § IL). Enligt den nya bestämmelsen får ett företag inte dra av ränteutgifter om avdrag för samma utgifter får göras av ett företag som hör hemma i en annan stat och utgifterna betalas av det andra företaget, eller av företaget och avdrag inte nekas i den andra staten.

I avsnitten ovan (se avsnitt 3.7.1 och 3.7.2) behandlas de utvidgningar och övriga överväganden som nu föreslås i förhållande till denna bestämmelse, i anledning av att denna form av hybrida missmatchningar även ska omfatta missmatchningar som uppstår genom fasta driftställen. I detta avsnitt behandlas de överväganden som görs i förhållande till samma BEPS-rekommendation ("Deductible hybrid payments rule") och samma direktivbestämmelser (artikel 2.9 första stycket g och artikel 9.1), när denna form av hybrid missmatchning uppstår mellan olika företag och på annat sätt än genom fasta driftställen.

Direktivets primärregel

Direktivet mot skatteundandraganden anger att det i första hand är "investerarens stat" som ska åtgärda en missmatchning med dubbla avdrag (artikel 9.1 a). Investerarens stat är den stat där moderföretaget hör hemma i skattehänseende. Fråga är om denna form av hybrid missmatchning kan uppkomma när Sverige enligt direktivet utgör investerarens jurisdiktion, dvs. om ett utländskt företag som ägs av ett svenskt företag skulle kunna behandlas som delägarbeskattat eller som en filial till det svenska företaget – trots att det utländska företaget behandlas som ett eget skattesubjekt i den stat där företaget hör hemma.

Den svenska skatterättsliga klassificeringen av utländska företag görs i två steg. I det första steget bedöms det om det utländska företaget ska betraktas som en juridisk person (6 kap. 8 § IL). Det andra steget avgör om det utländska företaget ska behandlas som eget skattesubjekt eller behandlas som delägarbeskattat, och avgörande för den bedömningen är hur företaget beskattas i den andra staten (2 kap. 5 a § och 5 kap. 2 a § IL). Det innebär att företag som är delägarbeskattade i en annan stat behandlas

som delägarbeskattade i Sverige, och att företag som behandlas som skattesubjekt i den andra staten behandlas på samma sätt i Sverige. Det har därför inte identifierats några möjligheter att betrakta utländska dotterföretag till svenska moderföretag som filialer eller som delägarbeskattade företag, trots att de behandlas på annat sätt i den stat där företagen hör hemma. Det har därför inte heller identifierats möjligheter att i svensk rätt skapa hybrida mismatchningar i form av dubbla avdrag i olika företag när dessa inte uppstår genom fasta driftställen och Sverige utgör investerarens jurisdiktion. Primärregeln enligt artikel 9.1 a i direktivet mot skatteundandraganden behöver därför inte genomföras i svensk rätt i förhållande till sådana mismatchningar.

Direktivets sekundärregel

I direktivet mot skatteundandraganden finns även en sekundärregel, som anger att om investerarens stat inte vägrar avdrag ska i stället avdraget vägras i den stat som är betalarens jurisdiktion (artikel 9.1 b). Att Sverige kan vara betalarens jurisdiktion vid en sådan hybrid mismatchning som nu är aktuell beror t.ex. på att andra rättsordningar kan tillåta att moderföretag i skattehänseende behandlar ett utländskt dotterföretag, t.ex. ett svenskt aktiebolag, som en filial till moderföretaget. Ett sådant avdragsförbud är till viss del redan genomfört i och med ikraftträdandet av 24 kap. 15 c § IL. Nedan behandlas de utvidgningar och övriga överväganden som nu krävs i förhållande till denna bestämmelse.

Inte enbart ränteutgifter

Den redan gällande bestämmelsen om dubbla avdrag, som trädde i kraft den 1 januari 2019, tillämpas enbart för ränteutgifter. Någon sådan begränsning finns varken i direktivet eller i motsvarande BEPS-rekommendation. I likhet med hur de andra föreslagna bestämmelserna om avdragsförbud vid hybrida mismatchningar i form av dubbla avdrag utformas, ska den redan gällande bestämmelsen därför utvidgas till att inte enbart omfatta ränteutgifter – utan samtliga utgifter.

Till skillnad från vissa andra föreslagna bestämmelser i denna promemoria finns det gällande detta avdragsförbud inget krav på att den utgift som ska prövas enligt bestämmelsen leder till en motsvarande inkomst för någon annan. Bestämmelsen kan därför även tillämpas för utgifter som dras av genom t.ex. värdeminskingsavdrag. Eftersom bestämmelsen enbart tillämpas för utgifter som är möjliga att dra av, ska t.ex. avdragsförbudet vid avdrag utan inkludering som kan hänföras till skillnader i klassificeringen av finansiella instrument (avsnitt 3.4.1) tillämpas före den nu aktuella bestämmelsen och övriga bestämmelser som handlar om hybrida mismatchningar i form av dubbla avdrag.

Utformningen av avdragsförbudet bör följa motsvarande avdragsförbud när mismatchningen uppstår genom fasta driftställen

I likhet med bestämmelserna om dubbla avdrag genom fasta driftställen, kan även detta avdragsförbud utformas på olika sätt beroende på hur en hybrid mismatchning ska definieras. Antingen när det tillåts att det duplicerade avdraget kan dras av mot inkomst som är icke-dubbelt inkluderad eller när det duplicerade avdraget faktiskt görs mot icke-

dubbelt inkluderad inkomst. Av förenklings skull framstår det som lämpligt att inte införa olika definitioner av samma begrepp, beroende på om den hybrida mismatchningen uppkommer på grund av ett företags hybridkaraktär eller om den uppkommer genom fasta driftställen. Utformningen av detta avdragsförbud bör därför följa motsvarande utformning av avdragsförbuden för motsvarande situationer med fasta driftställen. Begreppen dubbla avdrag, dubbelt inkluderad inkomst och icke-dubbelt inkluderad inkomst ska alltså inte ges någon annan innebörd i det nu aktuella avdragsförbudet jämfört med de övriga ovan föreslagna avdragsförbuden vid situationer med dubbla avdrag. I BEPS-rapporten om fasta driftställen förutsätts dessutom att staterna väljer ett och samma sätt att definiera hybriditet, oavsett hur den hybrida mismatchningen uppstår. Det föreslås därför att avdragsförbudets utformning ändras på det beskrivna sättet.

Lagförslag

Förslaget föranleder att en ny paragraf, 24 b kap. 14 §, införs i inkomstskattelagen. Paragrafen ersätter 24 kap. 15 c §.

3.7.4 Dubbla avdrag genom mismatchning med dubbel hemvist

Förslag: En obegränsat skattskyldig juridisk person som enligt lagstiftningen i en annan stat även är obegränsat skattskyldig i den staten får inte dra av utgifter som även dras av i den andra staten, till den del utgifterna inte motsvaras av inkomst som tas upp i båda staterna. Det ska dock inte gälla om den andra staten antingen inte tillåter att avdragen görs mot inkomst i annat företag eller om den andra staten är medlem i EU och den juridiska personen enligt ett skatteavtal mellan Sverige och den andra staten har hemvist i Sverige.

Skälen för förslaget

OECD:s BEPS-rekommendation och direktivet mot skatteundandraganden

Som anges i avsnitt 3.1 ska hybridreglerna som trädde i kraft den 1 januari 2019 utökas till att omfatta fler situationer med hybrida mismatchningar. En sådan utvidgning föranleds av rekommendation 7 i OECD:s BEPS-rapport ("Dual-resident payer rule"), och motsvarande bestämmelse i direktivet mot skatteundandraganden (artikel 9b), som behandlar hybrida mismatchningar som uppstår på grund av att företag är obegränsat skattskyldiga i två olika stater.

Hybrida mismatchningar genom dubbel hemvist

BEPS-rekommendationen och artikel 9b i direktivet mot skatteundandraganden anger, som en första förutsättning för att en sådan hybrid mismatchning som nu är aktuell ska uppstå, att ett företag ska vara obegränsat skattskyldigt i två eller fler stater. En sådan situation uppstår när två eller flera stater bedömer kriterierna för obegränsad skattskyldighet

på olika sätt. Anta att ett svenskt aktiebolag har sin ledning i en annan stat. Aktiebolaget anses enligt svenska regler vara obegränsat skattskyldig i Sverige genom sin registrering (6 kap. 3 § IL). Samtidigt kan aktiebolaget enligt lagstiftningen i en annan stat vara obegränsat skattskyldig i den andra staten, eftersom den staten bedömer skattskyldigheten utifrån att bolagets ledning finns där.

Om ett företag är obegränsat skattskyldig i två olika stater, enligt staternas respektive interna regler, kan en hybrid mismatchning i form av dubbla avdrag uppstå, om företaget har utgifter som får dras i båda staterna. Någon mismatchning uppstår dock inte i den utsträckning som avdragen motsvaras av inkomster som tas upp till beskattning i båda staterna, s.k. ”dual inclusion income”. Som ytterligare en förutsättning för att en hybrid mismatchning ska uppkomma, enligt rekommendationen och direktivbestämmelsen, gäller att det duplicerade avdraget i den andra staten får dras av mot inkomst som inte tas upp till beskattning i båda staterna.

Ett exempel på en sådan hybrid mismatchning är om tre olika företag (A Co, B Co och C Co) tillhör samma multinationella företagsstruktur. A Co och B Co anses enligt lagstiftningen i stat A vara obegränsat skattskyldiga i den staten, och i stat C anses B Co och C Co vara obegränsat skattskyldiga. B Co är alltså ett företag med dubbel hemvist. I stat A bildar A Co och B Co en skattegrupp enligt den statens lagstiftning, på så sätt att förluster i det ena företaget får dras av mot vinster i det andra. På motsvarande sätt bildar B Co och C Co en skattegrupp i stat C, där ett motsvarande resultatutjämningsystem i form av förlustöverföring får användas mellan företagen. B Co redovisar en förlust om 100, A Co och C Co redovisar vinster om 100 vardera. På grund av B Co:s dubbla hemvist kan samma förlust användas för att minska det skattepliktiga resultatet i både A Co och C Co.

Utifrån exemplet kan konstateras att det uppstår en hybrid mismatchning i både stat A och i stat C. Att den uppstår i stat A, beror på att stat C tillåter att C Co – som redovisar sin vinst enbart i stat C – får dra av förlusten i B Co mot denna vinst. Att den uppstår i stat C, beror på att stat A på motsvarande sätt tillåter att A Co – som redovisar sin vinst enbart i stat A – får dra av förlusten i B Co mot denna vinst.

Mot bakgrund av direktivbestämmelsen ska det föreslås ett avdragsförbud vid hybrida mismatchningar av detta slag. Den föreslagna bestämmelsen ska tillämpas för obegränsat skattskyldiga juridiska personer som enligt lagstiftningen i någon annan stat är obegränsat skattskyldiga även i den staten.

Övervägandena kring bestämmelsens närmare utformning redovisas nedan.

Prövningen av om ett avdrag är duplicerat eller om en inkomst är dubbelt inkluderad

BEPS-rekommendationen anger att någon mismatchning inte uppstår till den del avdragen görs mot inkomst som tas upp till beskattning i båda staterna (rekommendation 7.1 b). I direktivet anges att bestämmelsen är tillämplig ”i den mån som den andra jurisdiktionen tillåter att det dubbla avdraget kvittas från inkomster som inte omfattas av dubbel inkludering”

(artikel 9b). Även direktivet anger således att i den utsträckning som det duplicerade avdraget görs mot dubbelt inkluderad inkomst, så uppstår ingen hybrid mismatchning.

Vad som utgör ett dubbelt avdrag eller en dubbelt inkluderad inkomst enligt den nu föreslagna bestämmelsen ska inte skilja sig åt från hur motsvarande prövningen vid övriga hybrida mismatchningar i form av dubbla avdrag. Bedömningen av om en utgift dras av eller en inkomst tas upp dubbelt enligt den föreslagna bestämmelsen, ska således utgå från en jämförelse med den andra statens lagstiftning.

Prövningen av om ett duplicerat avdrag i den andra staten tillåts dras av mot inkomst som inte är dubbelt inkluderad

BEPS-rekommendationen och direktivbestämmelsen är utformade så att det inte är tillräckligt att konstatera att ett företag har dubbel hemvist och att företagets duplicerade avdrag överstiger företagets dubbelt inkluderade inkomst. Det är först om den andra staten tillåter att företaget får använda avdraget mot inkomster som inte omfattas av dubbel inkludering, som en hybrid mismatchning av detta slag uppkommer (rekommendation 7.3).

Som framgått även i tidigare avsnitt anges det i BEPS-rapporten att den vanligaste metoden för att dra av ett duplicerat avdrag mot inkomst som är icke-dubbelt inkluderad, är att använda olika staters resultatutjämningsmetoder mellan företag. Ovan gavs ett exempel där två företag (A Co och C Co) i olika stater kunde använda sina respektive staters förlustöverföringssystem så att båda företagen kunde dra av en förlust som uppstod i ett företag (B Co) med dubbel hemvist. Även andra resultatutjämningsmetoder kan användas i samma syfte, t.ex. vinstöverföring eller skattekonsolideringssystem som tillåter att olika företag redovisar ett resultat som om de vore en enhet. I BEPS-rapporten identifieras även att hybrida finansiella instrument eller hybridföretag eller att särskilda bestämmelser kring omstruktureringar (t.ex. i form av fusioner där det övertagande företaget får behålla underskott från det överlåtande företaget) kan användas i samma syfte.

I vissa stater utestängs företag med dubbel hemvist från möjligheten att använda sig av statens resultatutjämningsystem. I en sådan stat kan företaget med dubbel hemvist enbart utnyttja det överskjutande avdraget mot företagets egna framtida inkomster, om den staten tillåter att företaget rullar underskottet vidare till efterföljande år. Om en sådan stat även i övrigt vidtagit åtgärder för att förhindra utnyttjandet av dubbla avdrag som uppstår i företag med dubbla hemvist mot inkomster som inte är dubbelt inkluderade, t.ex. genom att implementera de rekommendationer som följer av BEPS-rapporten, kan ingen hybrid mismatchning av detta slag uppstå i förhållande till en sådan stat.

Det föreslås därför att avdragsförbudet inte ska gälla om den andra staten, dvs. den stat där den obegränsat skattskyldiga juridiska personen också är obegränsat skattskyldig, inte tillåter att avdragen görs mot inkomst i annat företag.

Vilken stat ska vägra avdrag vid dessa hybrida mismatchnings-situationer?

I BEPS-rapporten anges att vid hybrida mismatchningar i form av dubbla avdrag genom dubbel hemvist så kan det, till skillnad från andra hybrida mismatchningar i form av dubbla avdrag, inte anges vilken av de två staterna som mismatchningen uppstår emellan som i första hand eller andra hand ska vägra avdrag. Anledningen är att ingen av staterna kan benämnas som "payer jurisdiction" eller som "parent jurisdiction" (jfr rekommendation 6, "Deductible hybrid payments rule"). BEPS-rekommendationen anger därför att avdrag ska vägras i var och en av staterna (rekommendation 7.1 a).

I fall där denna form av hybrid mismatchning uppstår mellan en medlemsstat och ett tredjeland (dvs. en stat som inte är medlem i EU), kan direktivet mot skatteundandraganden anses ha samma utgångspunkt. Avdrag ska därför vägras även om den andra staten, om denna stat är ett tredjeland, också vägrar avdrag.

I direktivet finns dock en skillnad jämfört med BEPS-rekommendationen, eftersom direktivet anger en regel om vilken medlemsstat som ska vägra avdrag när denna form av hybrid mismatchning uppstår i förhållande till två medlemsstater. Bestämmelsen anger att det är i den medlemsstat som företaget inte har hemvist enligt ett skatteavtal mellan de två berörda medlemsstaterna som avdraget ska vägras.

Mot denna bakgrund ska ett undantag införas från det föreslagna avdragsförbudet, med innebörden att förbudet inte ska gälla om den andra staten är medlem i EU och företaget enligt ett skatteavtal mellan Sverige och den staten har hemvist i Sverige.

I flera skatteavtal som Sverige ingått anges att hemvist ska fastställas genom s.k. ömsesidig överenskommelse ("mutual agreement procedure"), dvs. att behöriga myndigheter i de två staterna ska avgöra i vilken av staterna som företaget ska anses ha sitt hemvist enligt avtalet. Fråga uppstår därför hur undantaget ska tillämpas om hemvist ska avgöras på det beskrivna sättet, men någon sådan ömsesidig överenskommelse inte finns. I en sådan situation bör skatteavtalet inte anses ange att företaget har hemvist i Sverige, och det föreslagna undantaget bedöms därför inte kunna tillämpas i sådana situationer.

Lagförslag

Förslaget föranleder att det införs en ny paragraf, 24 b kap. 18 §, i inkomstskattelagen.

3.8 Obeaktat fast driftställe

Förslag: I fråga om en svensk juridisk person ska bestämmelserna om tillämpning av exemptmetoden i skatteavtalet med Bulgarien inte tillämpas i fråga om inkomst från fast driftställe som får beskattas i Bulgarien, om inkomsten inte beskattas där på grund av att Bulgarien inte anser att den juridiska personen bedriver verksamhet från fast driftställe där. Motsvarande ska gälla i fråga om skatteavtalen med Cypern och Grekland. I fråga om Grekland ersätts nuvarande kungörelse om skatteavtal med en ny lag. Vidare föreslås att kungörelsen om kupongskatt för person med hemvist i Grekland, m.m. och förordningen om befrielse från och nedsättning av grekisk skatt för person med hemvist i Sverige upphävs. De lagar genom vilka skatteavtalen med Bulgarien och Cypern inkorporerats i svensk rätt föreslås kompletteras med särskilda bestämmelser om s.k. progressionsuppräkning, vilka för närvarande finns i förordningar.

Bedömning: Gällande svenska reglering bedöms i övrigt leva upp till kraven i artikel 9.5 i direktivet mot skatteundandraganden om att inkomst från fast driftställe ska beskattas.

Genom förslaget bedöms också sekundärregeln i artikel 9.2 b i kombination med artikel 2.9 första stycket d i direktivet som genomförd.

Skälen för förslaget och bedömningen

Hybrida mismatchningar med obeaktat fast driftställe enligt artikel 9.5 i direktivet mot skatteundandraganden

Artikel 9.5 i direktivet mot skatteundandraganden behandlar en situation där en hybrid mismatchning omfattar inkomst från ett obeaktat fast driftställe som inte beskattas i den medlemsstat där företaget hör hemma i skattehänseende. Vid en sådan situation ska de inkomster som annars skulle hänföras till det obeaktade fasta driftstället tas upp till beskattning i sistnämnda medlemsstat. Detta gäller dock inte om medlemsstaten ska undanta inkomsterna från beskattning enligt ett skatteavtal som medlemsstaten ingått med ett tredjeland.

Artikel 9.5 saknar motsvarighet i OECD:s BEPS-rapporter avseende åtgärd 2. I stället har denna regel utarbetats i EU:s arbete i uppförandekodgruppen. Uppförandekodgruppen har bl.a. tagit fram två riktlinjer för att motverka mismatchningar med hybrida fasta driftställen, ”Guidance on hybrid permanent establishment mismatches concerning two Member states” och ”Guidance on hybrid permanent establishment mismatches concerning a Member state and a third state”. Dessa riktlinjer är inte juridiskt bindande för medlemsstaterna.

Gällande svenska regler uppfyller i allt väsentligt direktivets krav på beskattning av inkomst från obeaktat fast driftställe

För att artikel 9.5 i direktivet mot skatteundandraganden ska anses vara genomförd i svensk rätt ska det följa av svensk skattelagstiftning att i de

fall då en hybrid mismatchning omfattar inkomst från ett obeaktat fast driftställe ska dessa inkomster tas upp till beskattning i Sverige.

Enligt 6 kap. 3 och 4 §§ IL är obegränsat skattskyldiga juridiska personer skattskyldiga för alla sina inkomster i Sverige och från utlandet. Det innebär att om ett svenskt företag har ett fast driftställe i en annan stat ska även det fasta driftställets inkomster tas upp till beskattning i Sverige. Även delägare i svenska handelsbolag ska beskattas för så stort belopp som motsvarar hans andel av handelsbolagets inkomst (5 kap. 3 § IL). I svensk intern rätt finns således en reglering som uppfyller kravet i artikel 9.5 i direktivet mot skatteundandraganden.

Enligt Sveriges skatteavtal med ett fåtal stater gäller den s.k. exempt- eller undantagandemetoden för undvikande av dubbelbeskattning av inkomst från fast driftställe. För att den svenska regleringen ska motsvara direktivets krav ska nämnda metod inte tillämpas i förhållandet mellan Sverige och övriga EU-medlemsstater. För svenskt vidkommande finns bestämmelser om undvikande av dubbelbeskattning genom tillämpning av exemptmetoden i skatteavtalen med Bulgarien, Cypern och Grekland. Om en svensk juridisk person bedriver verksamhet i t.ex. Grekland och vid beskattningen i Sverige anses bedriva verksamheten från fast driftställe i Grekland, medan Grekland inte anser att ett fast driftställe finns där och inkomsten därför inte beskattas i Grekland, ska inkomsten undantas från beskattning i Sverige enligt skatteavtalet. I detta fall kan därmed den situation som regleras i direktivets artikel 9.5 aktualiseras för svensk del.

För att svensk rätt ska motsvara direktivets krav i artikel 9.5 föreslås därför nya bestämmelser som innebär att exemptbestämmelserna i skatteavtalen med Bulgarien, Cypern och Grekland inte ska tillämpas i Sverige i fråga om inkomst hos en svensk juridisk person som får beskattas i den andra avtalsslutande staten enligt skatteavtalets bestämmelser om inkomst av rörelse, om inkomsten inte beskattas i denna andra stat på grund av att denna inte anser att den juridiska personen bedriver verksamhet från fast driftställe där.

Skatteavtalet med Grekland

Undantag från avtalets bestämmelser om undvikande av dubbelbeskattning i artikel XXIII § 2 bedöms nödvändigt för att den svenska regleringen ska motsvara direktivets krav i artikel 9.5. Det bedöms lämpligt att införa ett undantag i den författning genom vilken avtalet inkorporerats i svensk rätt. Avtalet med Grekland har inkorporerats i svensk rätt genom kungörelsen (1963:497) om tillämpning av ett mellan Sverige och Grekland den 6 oktober 1961 ingånget avtal för undvikande av dubbelbeskattning och förhindrande av skatteflykt beträffande skatter å inkomst och förmögenhet (prop. 1962:7). I kungörelsen stadgas, utöver att avtalet ska lända till efterrättelse för Sveriges del, uppgiftsskyldighet till ledning för taxeringen även i de fall inkomst enligt avtalet delvis undantagits från beskattning. Skatteavtal införlivas numera i svensk rätt genom lag. En ny lag om skatteavtal mellan Sverige och Grekland föreslås därför. Den föreslagna lagen avses ersätta nämnda kungörelse. Lagförslaget består dels av paragraferna 1–3, dels av en bilaga som innehåller nuvarande bilaga 1 till kungörelsen. I förslaget till lag föreskrivs att avtalet ska gälla som lag här i landet (1 §). Vidare regleras där frågan

om avtalets tillämplighet i förhållande till annan skattelag (2 §). Slutligen anges att bestämmelserna i artikel XXIII § 2 i avtalet (dess metodartikel) inte ska tillämpas, i fråga om inkomst hos en svensk juridisk person som får beskattas i Grekland enligt artikel IV i avtalet, om inkomsten inte beskattas i Grekland på grund av att Grekland inte anser att den juridiska personen bedriver verksamhet från fast driftställe där. Den uppgiftsskyldighet till ledning för taxeringen som följer av 1963 års kungörelse saknar motsvarighet i den föreslagna nya lagen. Bestämmelsen är obehövlig eftersom denna uppgiftsskyldighet numera följer av 30 kap. 5 § andra stycket och 31 kap. 3 § skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL. Innebörden av 30 kap. 5 § andra stycket SFL är att inkomst som inte ska tas upp vid beskattningen på grund av bestämmelserna i ett skatteavtal likväl ska beaktas vid bedömningen av om deklaras-skyldighet föreligger. Enligt 31 kap. 3 § SFL ska den som är deklaras-skyldig också lämna de övriga uppgifter som Skatteverket behöver för att kunna fatta riktiga beslut om slutlig skatt och beslut om pensionsgrundande inkomst. 1963 års kungörelse föreslås upphävas, varigenom även den i kungörelsen intagna bilaga 2 upphävs. Bilaga 2 innehåller ”anvisningar” för avtalets tillämpning. Dessa utgör närmast förklarande upplysningar av ett slag som numera inte ges i författningsform. Den nya lagen föreslås träda i kraft den 1 januari 2020. Den särskilda bestämmelsen i 3 § föreslås tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2019.

I kungörelsen (1972:539) om kupongskatt för person med hemvist i Grekland m.m. finns huvudsakligen administrativa regler om verkställighet av lag. Flertalet bestämmelser behandlar frågor om sättet för innehållande och återbetalning av kupongskatt. Dessa bestämmelser har blivit otidsenliga och saknar numera praktisk betydelse och bör därför upphävas. I 1 § andra stycket nämnda kungörelse finns en bestämmelse med ett begränsat materiellt innehåll som syftar till att vägra nedsättning av kupongskatt i vissa särskilda fall då någon obehörigen bereds en förmån. En motsvarande regel finns i 4 § tredje stycket kupongskattelagen (1970:624). Även av den anledningen saknas skäl att behålla kungörelsen. Bestämmelsen är av sådant slag att kungörelsen upphävs genom lag.

I förordningen (1988:336) om befrielse från och nedsättning av grekisk skatt för person med hemvist i Sverige finns bestämmelser om sättet för nedsättning och befrielse av grekisk skatt. Dessa bestämmelser har blivit otidsenliga och saknar numera praktisk betydelse och bör därför upphävas.

Skatteavtalet med Bulgarien

Undantag från avtalets bestämmelser om undvikande av dubbelbeskattning i artikel 21 punkt 2 b) bedöms nödvändigt för att den svenska regleringen ska motsvara direktivets krav i artikel 9.5. Det bedöms lämpligt att införa ett undantag i den författning genom vilken avtalet inkorporerats i svensk rätt. En ny 4 § föreslås därför i lagen (1988:1614) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Bulgarien. Bestämmelsen innebär att artikel 21 punkt 2 b) i avtalet (dess metodartikel) inte ska tillämpas, i fråga om inkomst hos en svensk juridisk person som får beskattas i Bulgarien enligt artikel 6 i avtalet, om inkomsten inte beskattas i Bulgarien på grund av att Bulgarien inte anser att den juridiska personen

bedriver verksamhet från fast driftställe där. Den nya bestämmelsen i 4 § föreslås träda i kraft den 1 januari 2020 och tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2019.

I förordningen (1989:97) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Bulgarien, genom vilken lagen (1998:1614) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Bulgarien trädde i kraft, finns en bestämmelse om att s.k. progressionsuppräknings ska ske (2 §). Bestämmelsen, vilken inte berörs av direktivet mot skatteundandraganden, är av sådant slag att den bör meddelas i lag. Det bedöms därför vara lämpligt att i samband med den ovan föreslagna ändringen i lagen om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Bulgarien även införa en ny 5 § om progressionsuppräknings. Bestämmelsen ersätter 2 § i förordningen, vilken samtidigt föreslås upphävas. Den föreslagna nya 5 § motsvarar i sak nuvarande bestämmelse. I nuvarande bestämmelse anges att inkomst som endast ska beskattas i Bulgarien inte ska tas med vid taxeringen i Sverige. Det följer redan av avtalet att vissa inkomster ska undantas från svensk skatt, varför den föreslagna bestämmelsen inte anger detta. Vidare föreslås vissa anpassningar till terminologin i skatteförfarandelagen (2011:1244), jfr prop. 2010/11:166 s. 237–239. Den nya bestämmelsen i 5 § föreslås träda i kraft den 1 januari 2020.

Skatteavtalet med Cypern

Undantag från avtalets bestämmelser om undvikande av dubbelbeskattning i artikel 21 punkt 2 b) bedöms nödvändigt för att den svenska regleringen ska motsvara direktivets krav i artikel 9.5. Det bedöms lämpligt att införa ett undantag i den författning genom vilken avtalet inkorporerats i svensk rätt. En ny 4 § föreslås därför i lagen (1989:686) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Cypern. Bestämmelsen innebär att artikel 21 punkt 2 b) i avtalet inte ska tillämpas, i fråga om inkomst hos en svensk juridisk person som får beskattas i Cypern enligt artikel 7 i avtalet, om inkomsten inte beskattas i Cypern på grund av att Cypern inte anser att den juridiska personen bedriver verksamhet från fast driftställe där. Den nya paragrafen föreslås träda i kraft den 1 januari 2020 och tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2019.

I förordningen (1989:901) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Cypern, genom vilken lagen (1989:686) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Cypern trädde i kraft, finns en bestämmelse om att progressionsuppräknings ska ske (2 §). Bestämmelsen, vilken inte berörs av direktivet mot skatteundandraganden, är av sådant slag att den bör meddelas i lag. Det bedöms därför vara lämpligt att i samband med den ovan föreslagna ändringen i lagen om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Cypern införa en ny 5 § om progressionsuppräknings. Bestämmelsen ersätter 2 § i förordningen, vilken samtidigt föreslås upphävas. Den föreslagna nya 5 § motsvarar i sak nuvarande bestämmelse. I nuvarande bestämmelse anges att inkomst som endast ska beskattas i Cypern inte ska tas med vid taxeringen i Sverige. Det följer redan av avtalet att vissa inkomster ska undantas från svensk skatt, varför den föreslagna bestämmelsen inte anger detta. Vidare föreslås vissa anpassningar till terminologin i skatteförfarandelagen (2011:1244), jfr

prop. 2010/11:166 s. 237–239. Den nya bestämmelsen i 5 § föreslås träda i kraft den 1 januari 2020.

Sekundärregeln till avdragsförbudet i avsnitt 3.5.5

Som framgår i avsnitt 3.5.5 föreslås ett avdragsförbud vid mismatchningar med obeaktade fasta driftställen, dvs. när stater gör olika bedömning avseende förekomsten av ett fast driftställe och olikbehandlingen leder till ett avdrag utan inkludering. Avdragsförbudet motsvarar artikel 9.2 a och 2.9 första stycket d i direktivet mot skatteundandraganden och rekommendation 2, ”Disregarded branch structure”. i OECD:s BEPS-rapport (fasta driftställen).

Artikel 9.2 a i direktivet är en primärregel. Om avdrag inte vägras enligt primärregeln ska den del av betalningen som annars skulle ge upphov till en mismatchning inkluderas i inkomsten i den medlemsstat som är betalningsmottagarens jurisdiktion. Detta framgår av artikel 9.2 b.

I direktivet ges dock en valfrihet för medlemsstaterna att implementera sekundärregeln eller inte (artikel 9.4 a). Emellertid neutraliserar sekundärregeln i artikel 9.2 b (i kombination med artikel 2.9 första stycket d) en hybrid mismatchning som även neutraliseras genom artikel 9.5. Detta innebär att bestämmelserna som föreslås i syfte att genomföra artikel 9.5 i direktivet mot skatteundandraganden även genomför denna sekundärregel.

Lagförslag

Förslaget föranleder en ny lag om skatteavtal mellan Sverige och Grekland, nya 4–5 §§ i lagen (1988:1614) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Bulgarien samt nya 4–5 §§ i lagen (1989:686) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Cypern. Kungörelsen (1972:539) om kupongskatt för person med hemvist i Grekland m.m. upphävs. Förordning (1988:336) om befrielse från och nedsättning av grekisk skatt för person med hemvist i Sverige upphävs. 2 § i förordningen (1989:97) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Bulgarien och 2 § förordningen (1989:901) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Cypern upphävs.

3.9 Begränsad avräkning av utländsk skatt vid hybridöverföring

Förslag: För skattskyldig juridisk person får utländsk skatt inte avräknas till den del skatten hänför sig till en intäkt från innehav av finansiella instrument till den del den skattskyldige medges avdrag för utdelnings- eller ränteersättning på grund av villkor för värdepapperslån eller återköpsavtal avseende de finansiella instrumenten. Detta ska gälla om avräkning av utländsk skatt på intäkten från de finansiella instrumenten också ges hos någon annan på grund av att denne, enligt lagstiftningen i dennes hemviststat, anses uppbära intäkten och utdelnings- eller ränteersättningen ingår i ett förfarande som annars ger rätt till avräkning för den skattskyldige och denne rimligen kunde ha förväntats känna till förfarandet. Bestämmelsen tillämpas bara om utdelnings- eller ränteersättningen ska dras av vid inkomstbeskattningen.

Skälen för förslaget

BEPS-rapportens rekommendation och direktivets bestämmelse om avräkning vid hybridöverföringar

I OECD:s BEPS-rapport åtgärd 2 lämnas rekommendationen att dubbel avräkning av utländsk skatt vid hybridöverföringar ska förhindras genom att stater som tillåter avräkning av källskatt på betalningar hänförliga till hybridöverföringar begränsar avräkningsbeloppet i proportion till den skattskyldiges skattepliktiga nettoinkomst från arrangemanget (rekommendation 2.2). Rekommendationen motsvaras av artikel 9.6 i direktivet mot skatteundandraganden, vilken anger att i den mån en hybridöverföring har utformats för att framkalla ett avräkningsbelopp för källskatt på en betalning som härrör från ett överfört finansiellt instrument till mer än en av de deltagande parterna, ska den skattskyldiges medlemsstat begränsa förmånen med denna lättnad i proportion till den skattepliktiga nettoinkomsten avseende betalningen. Av skäl 23 i ändringsdirektivet framgår att bestämmelsens tillämpningsområde omfattar hybridöverföringar som strukturerats för att framkalla ett för högt avräkningsbelopp, dvs. bestämmelsen omfattar s.k. strukturerade arrangemang. Termen strukturerat arrangemang behandlas i avsnitt 3.2. Direktivets definition av hybridöverföring finns i artikel 2.9 tredje stycket 1. Hybridöverföring definieras som ett arrangemang för att överföra ett finansiellt instrument där den underliggande avkastningen på det finansiella instrumentet som överförs, för skatteändamål, behandlas som att den erhållits samtidigt av fler än en part i arrangemanget.

Vilka situationer tar rekommendationen och direktivet sikte på?

Reglerna om hybridöverföring i OECD:s BEPS-rekommendationer (åtgärd 2), är inriktade på värdepapperslån och återköpsavtal eller repor (efter engelskans repurchase agreement) avseende värdepapper där två stater intar olika synsätt i fråga om vilken part som i skattehänseende anses

uppbära eventuell avkastning på de överförda finansiella instrumenten. Ett sådant resultat kan uppstå om två stater gör olika bedömning av äganderättens övergång vid överföringen och båda parter i avtalet därför i skattehänseende anses uppbära avkastningen. Det kan också uppstå om den ena staten i skatterettsligt hänseende bedömer överföringen enligt dess ekonomiska innebörd medan den andra staten bedömer överföringen enligt dess form och båda parter i avtalet till följd av detta anses uppbära avkastningen. Vid sådana förhållanden är t.ex. ett värdepapperslån att betrakta som en hybridöverföring, eftersom det i skattehänseende är fler än en person som anses vara mottagare av avkastning i anledning av ett visst innehav.

Vad gäller värdepapperslån kan konstateras att dessa lån avser s.k. fungibel egendom. Ett värdepapperslån utgör därför enligt svensk rätt försträckning, vilket innebär att långivaren anses ha avyttrat de finansiella instrumenten och äganderätten till dessa alltså har övergått till låntagaren. För svenskt vidkommande kan därför en hybridöverföring i direktivets mening uppkomma vid värdepapperslån där låntagaren är skattskyldig i Sverige. Vad därefter gäller återköpsavtal avseende finansiella instrument kan en hybridöverföring i direktivets mening uppkomma vid återköpsavtal avseende finansiella instrument där köparen (den tillfällige innehavaren) är skattskyldig i Sverige. För att det i dessa båda fall ska vara fråga om en hybridöverföring i direktivets mening krävs dock att den underliggande avkastningen på de finansiella instrument som värdepapperslånet respektive återköpsavtalet avser i skattehänseende behandlas som att den erhållits samtidigt av fler än en part i arrangemanget. En hybridöverföring förutsätter alltså att även långivaren enligt avtalet om värdepapperslån respektive säljaren i återköpsavtalet beskattas för nämnda avkastning. Om de aktuella staterna båda har regler om avräkning av utländsk skatt kan avräkning för utländsk källskatt på utdelning eller ränta på de finansiella instrumenten komma att medges hos båda parter. Om låntagaren vid värdepapperslån ska betala utdelnings- eller ränteersättning till långivaren och denna ersättning ska dras av hos låntagaren kan ett avräkningsbelopp som annars inte skulle uppkomma tillskapas hos denne. På motsvarande sätt kan ett avräkningsbelopp som annars inte skulle uppkomma tillskapas hos köparen vid återköpsavtal, om denne ska betala utdelnings- eller ränteersättning till säljaren och denna ersättning ska dras av hos köparen. Bestämmelsen i artikel 9.6 innebär att om avräkning för utländsk källskatt medges hos båda parter i nämnda situationer ska avräkningsbeloppet begränsas så att avräkning inte medges mot den skattskyldiges skatt på andra inkomster.

Avräkning av utländsk skatt ska begränsas till den svenska skatten på avkastningen på de hybridöverförda finansiella instrumenten

Tillämpningen av rekommendation 2.2 i BEPS-rapporten illustreras genom exempel 2.2 om obligationslån. Ett bolag i stat A (A Co) lånar ut obligationer till ett bolag i stat B (B Co). Ränta, 100, betalas på obligationerna. Källskatt, 10, utgår på räntan. B Co ska ersätta A Co med ett belopp motsvarande räntan, minskad med källskatten (s.k. manufactured interest payment). Enligt lagstiftningen i stat A anses A Co direkt uppbära 100 i ränta på obligationerna, medan B Co anses uppbära

100 i ränta enligt lagstiftningen i stat B. Vid beskattningen i stat B utgörs B Co:s skattepliktiga inkomst av räntan, 100, minskad med manufactured interest payment till A Co, 90, dvs. 10. Skatt i stat B är 30 procent på inkomsten 10, dvs. 3. Hela den utländska källskatten, 10, är avräkningsbar i stat B, 3 mot skatten på räntan och överskjutande 7 mot B Co:s skatt på andra inkomster. Rekommendation 2.2 anger att avräkning endast ska medges med 3, medan avräkning inte ska medges för överskjutande 7.

Gällande rätt i fråga om avräkning av utländsk skatt vid hybridöverföring

Bestämmelser om undanröjande av dubbelbeskattning finns i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt (AvrL). Av 2 kap. 1 § AvrL framgår att en obegränsat skattskyldig som har haft en intäkt och en begränsat skattskyldig som har haft en intäkt hänförlig till fast driftställe i Sverige, har genom avräkning av utländsk skatt på intäkten rätt till nedsättning av statlig och kommunal inkomstskatt om

1. intäkten tagits upp enligt inkomstskattelagen (1999:1229),
2. den skattskyldige har beskattats för intäkten i en utländsk stat, och
3. intäkten anses härröra från den utländska staten enligt dess skattelagstiftning.

Avräkning ska enligt huvudregeln i 2 kap. 7 § andra stycket AvrL ske från svensk skatt som beslutas det år då den intäkt som beskattats i utländsk stat har ingått i underlaget för beslutet. Avräkning sker enligt den s.k. overall-metoden, vilken innebär att alla utländska skatter läggs samman och avräknas mot den svenska skatten på utländska inkomster (2 kap. 8 § AvrL). Enligt bestämmelsen i 8 § får avräkning ske med ett belopp som motsvarar summan av

1. den utländska skatt som får avräknas enligt 1 §,
2. utländsk skatt och annat belopp som ger rätt till avräkning enligt skatteavtal, och
3. överskjutande belopp enligt 17–20 §§.

Det bestämmelser som avses i punkt 3 är bestämmelser om s.k. carry forward, dvs. avräkning av utländsk skatt hänförlig till ett tidigare år. De utländska skatter som anges i 8 § ska jämföras med ett spärrbelopp – det högsta belopp med vilket avräkning kan erhållas (2 kap. 9 § AvrL). Spärrbeloppet utgörs av den svenska skatt som belöper på de utländska inkomsterna, s.k. ordinary credit. Genom ovan nämnda bestämmelser om carry forward får utländsk skatt som inte kan avräknas det år då avräkning enligt 7 § ska ske avräknas under de närmast efterföljande fem åren (2 kap. 17 § AvrL).

Ändringar för att genomföra direktivets bestämmelse om hybridavräkning

Som framgår ovan innebär artikel 9.6 i direktivet mot skatteundandraganden att avräkning av utländsk skatt vid hybridöverföring som ger upphov till avräkning hos mer än en person ska begränsas så att den utländska skatten inte får avräknas mot den skattskyldiges skatt på andra inkomster. Den svenska regleringen i avräkningslagen bedöms, på grund av bestämmelserna om overall-avräkning och carry forward, inte motsvara

direktivets krav. En ny bestämmelse i 2 kap. 8 § AvrL som begränsar rätten till avräkning i de fall som omfattas av artikel 9.6 föreslås därför. Den nya bestämmelsen föreslås, i enlighet med direktivets tillämpningsområde, gälla för juridiska personer. Bestämmelsen innebär att utländsk skatt som hänför sig till en intäkt från finansiella instrument inte får avräknas till den del den skattskyldige medges avdrag för utdelnings- eller ränteersättning på grund av villkor vid värdepapperslån eller återköpsavtal avseende de finansiella instrumenten. Avgörande härvidlag är om ersättningen utgår som kompensation för utdelning eller ränta. Hur ersättningen betecknats saknar däremot betydelse. Skulle det belopp som betalas även omfatta annan ersättning utgörs det belopp som avses i den föreslagna bestämmelsen enbart av den del som utgör utdelnings- eller ränteersättning. Bestämmelsen ska bara tillämpas i fråga om hybridöverföringar som ger upphov till avräkning för mer än en person. Det ska alltså vara fråga om en intäkt från finansiella instrument som också beskattas hos en annan person på grund av att denna, enligt lagstiftningen i den stat där den hör hemma, anses uppbära intäkten. Som ytterligare förutsättning ska gälla att utdelnings- eller ränteersättningen ingår i ett förfarande som ger rätt till avräkning för den skattskyldige och den skattskyldige rimligen kunde ha förväntats känna till förfarandet. Bestämmelsens tillämpningsområde utgörs alltså av strukturerade arrangemang. Bestämmelser om att den skattskyldige ska lämna de uppgifter som behövs för prövningen av begäran om avräkning av utländsk skatt och om avräkning med skäligt belopp finns i 1 kap. 6 § AvrL. Nämda bestämmelse omfattar i förhållande till den föreslagna bestämmelsen i 2 kap. 8 § AvrL bl.a. uppgift om storleken på sådan utdelnings- eller ränteersättning som ska betalas. Utländsk skatt på hybridöverförda finansiella instrument som på grund av den föreslagna bestämmelsen i 8 § inte utgör avräkningsbar utländsk skatt omfattas inte av rätt till carry forward. Detta följer av att bestämmelserna i 2 kap. 17 § AvrL bara gäller skatt som är avräkningsbar enligt 8 §.

Följande exempel kan illustrera regleringen.

Ett bolag i stat A (A Co) lånar ut aktier i ett bolag i stat C (C Ltd) till det svenska bolaget B AB. Enligt villkoren för värdepapperslånet ska B AB betala utdelningsersättning till A Co. Utdelning, 100, betalas på aktierna i C Ltd. Källskatt om 10 utgår i stat C. B AB betalar utdelningsersättning, 90, till A Co. I stat A beskattas A Co för utdelningsersättningen med avräkning för källskatt 10 som utgått i stat C. Vid beskattningen i Sverige utgörs B AB:s inkomst av utdelningen minskad med utdelningsersättningen, dvs. 10 (100-90). Den utländska skatt som är avräkningsbar enligt den föreslagna bestämmelsen i 8 § andra stycket är den skatt som är hänförlig till den inkomst som beskattas hos B AB. B AB beskattas för 10. Den utländska skatt som är hänförlig till de 9/10 av utdelningen som motsvaras av utdelningsersättningen till A Co är inte avräkningsbar. Avräkningsbar utländsk skatt uppgår därmed till 1 (1/10).

Direktivets art. 9.6 omfattar, som nämns inledningsvis, hybridöverföringar i strukturerade arrangemang. Direktivets definition av strukturerade arrangemang och motsvarande bestämmelser i 24 b kap. 2 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, behandlas i avsnitt 3.2. När det gäller den föreslagna ändringen i 2 kap. 8 § AvrL bedöms termen strukturerade arrangemang ha en något snävare omfattning. Förslaget i 24 b kap. 2 §

första stycket 3 och andra stycket IL innebär att det ska vara fråga om ett förfarande som medför en skatteförmån för den skattskyldige eller någon i samma intressegemenskap. När det gäller bestämmelserna om avräkning vid hybridöverföring bedöms rekvisitet i stället böra inriktas på en skatteförmån – dvs. avräkning av utländsk skatt – som den skattskyldige själv tagit del av. Eventuellt avräkningsbelopp som uppstår hos en person i samma intressegemenskap kan dock givetvis komma att träffas av de föreslagna bestämmelserna om förutsättningarna för tillämpning av nämnda bestämmelser är uppfyllda i fråga om nämnda person. Den föreslagna bestämmelsen i 2 kap. 8 § AvrL föreslås därför omfatta hybridöverföringar som ingår i ett förfarande som ger rätt till avräkning för den skattskyldige och den skattskyldige rimligen kunde ha förväntats känna till förfarandet.

Lagförslag

Förslaget föranleder ändringar i 2 kap. 8 § AvrL.

4 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Förslag: De nya bestämmelserna träder i kraft den 1 januari 2020 och tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2019.

Vid tillämpning av den föreslagna återföringsbestämmelsen vid dubbla avdrag genom fast driftställe i en annan stat ska underskott som är hänförliga till beskattningsår som börjar före den 1 januari 2020 inte beaktas.

De upphävda bestämmelserna gäller fortfarande för beskattningsår som börjar före den 1 januari 2020.

Bestämmelserna i 1–2 §§ i lagen om skatteavtal mellan Sverige och Grekland, 5 § i lagen om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Bulgarien samt 5 § i lagen om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Cypern träder i kraft den 1 januari 2020.

Skälen för förslaget: De hybridregler som i promemorian föreslås genomföras i svensk rätt ska enligt direktivet mot skatteundandraganden och ändringsdirektivet vara genomförda i svensk rätt senast den 31 december 2019 och tillämpas senast från och med den 1 januari 2020. Ändringarna i inkomstskattelagen och lagen om avräkning av utländsk skatt föreslås därför träda i kraft den 1 januari 2020. Ändringarna ska tillämpas på beskattningsår som börjar efter den 31 december 2019. Det samma gäller i fråga om 3 § lagen om skatteavtal mellan Sverige och Grekland, samt 4 § lagen om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Bulgarien samt 4 § lagen om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Cypern.

Bestämmelserna i 1–2 §§ lagen om skatteavtal mellan Sverige och Grekland, 5 § lagen om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och

Bulgarien samt 5 § lagen om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Cypern träder i kraft den 1 januari 2020.

Den föreslagna bestämmelsen i inkomstskattelagen om att avdrag ska återföras i vissa särskilda situationer vid dubbla avdrag genom fast driftställe i en annan stat, ska inte tillämpas för underskott som är hänförliga till beskattningsår som börjar före den 1 januari 2020.

De upphävda bestämmelserna i inkomstskattelagen ska fortfarande gälla för beskattningsår som börjar före den 1 januari 2020.

5 Konsekvensanalys

Konsekvensanalysen är utformad i enlighet med de krav som följer av 6 och 7 §§ förordningen (2007:1244) om konsekvensutredning vid regelgivning.

Förslagen i denna promemoria omfattar flera olika typer av hybrida mismatchningar. En samlad bedömning görs för samtliga förslag till åtgärder.

Reglernas huvudsyfte är att förhindra att olikheter i olika länders lagstiftning utnyttjas för att undvika skatt. Reglerna är aktuella för företag som bedriver gränsöverskridande verksamhet och reglerar dels när avdrag ska vägras alternativt inkomster ska inkluderas (dvs. tas upp till beskattning), dels vilket land som är skyldigt att tillämpa den aktuella regeln. Tillämpningen regleras i flera fall genom primärregler och sekundärregler. Det betyder att hanteringen i första hand ibland åligger Sverige, ibland det andra landet. Om hanteringen att åtgärda den hybrida mismatchningen i första hand åligger den andra staten, men den staten inte införlivat någon primärregel, kan Sverige i stället åtgärda mismatchningen genom en sekundärregel.

5.1 Syfte och alternativa lösningar

Förslaget är föranlett av direktivet mot skatteundandraganden och OECD:s BEPS-rekommendationer (åtgärd 2 och fasta driftställen). Det övergripande syftet är därmed att fullgöra ett åliggande som följer av Sveriges medlemskap i EU. Syftet med direktivet är att reglera medlemsländernas hantering av hybrida mismatchningar som uppstår på grund av olikheter i länders lagstiftning. Något som i förlängningen leder till stabilare skattebaser och en ökad konkurrensneutralitet mellan företag som använder sig av aggressiv skatteplanering och företag som inte gör det. Reglerna har betydelse såväl bland dem som konkurrerar på en internationell marknad som dem som enbart verkar på en nationell eller lokal marknad.

Som framgår av avsnitt 3.1 finns inom direktivets ramar möjligheter för enskilda länder att utforma de interna reglerna efter de förutsättningar som råder i det enskilda landet. Förslagen i denna promemoria är utformade utifrån utgångspunkten att vara så träffsäkra som möjligt och endast träffa företag som utnyttjar olikheter mellan länderna för att undvika skatt.

Reglerna är med andra ord utformade så att syftet med direktivet blir uppfyllt samtidigt som företagen påverkas i så liten grad som möjligt. Det framgår t.ex. av avsnitten 3.7.1–3.7.3 där det redovisas den valfrihet som direktivet tillåter gällande de hybrida mismatchningsreglerna om dubbla avdrag och att medlemsstaterna kan välja hur sådana hybrida mismatchningar ska definieras i intern rätt samt vilka vägval i detta avseende som gjorts i promemorian. De vägval som gjorts i utformningen av förslagen beskrivs utförligare i avsnitt 3.1.

Sverige har i realiteten inget alternativ till att implementera direktivet. Om ett sådant alternativ fanns, och alla länder i omvärlden med undantag för Sverige skulle implementera direktivet eller motsvarande bestämmelser i BEPS-rekommendationerna (åtgärd 2 och fasta driftställen), skulle följderna för Sverige bli omfattande. Ett sådant scenario skulle innefatta en situation där Sverige är vidöppet för skatteplanering. En skatteplanering som andra länder inte skulle vara drabbade av på grund av den struktur som direktivet och BEPS-rekommendationerna skapar.

5.2 Offentligfinansiella effekter

Hybrida mismatchningar uppstår när olikheter i olika länders lagstiftningar utnyttjas för att minska skattekostnaden. Enligt OECD är det i regel svårt att bedöma vilka av de berörda länderna som förlorar skatteintäkter på dessa upplägg. Det som säkert kan sägas är att länderna betraktade som ett kollektiv förlorar skatteintäkter (OECD, Hybrid Mismatch Arrangements: Tax Policy and Compliance Issues, March 2012).

Det primära syftet med införandet av reglerna mot hybrida mismatchningar är att förstärka skattereglerna i EU:s medlemsländer så att det blir olönsamt att skapa strukturer som utnyttjar olikheter i olika länders lagstiftning för att minska skatten. En följd effekt av det internationella samarbetet för att minska förekomsten av hybrida mismatchningar är även att många länder infört interna regler mot dubbla avdrag och andra former av hybrida mismatchningar. I den ovan nämnda publikationen från OECD beskrivs lagstiftningsåtgärder i t.ex. Danmark, Tyskland, Storbritannien och USA. Med andra ord så medför arbetet mot hybrida mismatchningar inte enbart att det blir mindre lönsamt att skapa företagsstrukturer som utnyttjar olikheter i ländernas lagstiftning. Arbetet medför även att många länder utformar sin interna lagstiftning på ett sätt som gör att hybrida mismatchningar överhuvudtaget inte blir möjliga.

Det långsiktiga syftet med reglerna mot hybrida mismatchningar är att upprätthålla en stabil skattebas som inte långsiktigt urholkas. Med de föreslagna reglerna blir det olönsamt att skapa strukturer som utnyttjar olikheter i olika länders lagstiftning för att minska skatten. Reglerna utgör incitament för företagen att organisera sin verksamhet på ett sätt som enbart utgår från affärsmässiga kriterier och där några skattemässiga fördelar inte finns i verksamhetens struktur.

Reglerna tar bort möjligheterna att hitta kryphål mellan den svenska lagstiftningen och andra länders respektive lagstiftningar. Medlet för detta

är att vägra avdrag för kostnader som samtidigt dras av i ett annat land eller beskatta inkomster som inte inkluderas i en verksamhet i ett annat land. Förslagen medför således att den svenska bolagsskattebasen blir större och Sveriges skatteintäkter kan därmed förväntas komma att öka.

Det saknas en systematisk uppskattning av omfattningen av hybrida mismatchningsarrangemang (Riedel, 2018)¹⁴. Samtidigt anser Johannesen (2014)¹⁵ och OECD (2013)¹⁶ att användning av hybridarrangemang är ett av de viktigaste verktygen för BEPS. Det finns också uppgifter från Skatteverket som kan användas som underlag för att bedöma den offentligfinansiella effekten som uppstår införandeåret.

Den offentligfinansiella effekten uppstår antingen genom att avdrag inte får göras i Sverige för en utgift som även dras av i ett annat land eller där den till utgiften motsvarande inkomsten inte tas upp som skattepliktig intäkt i ett annat land. Alternativt genom att den motsvarande inkomsten till en utgift som dras av i ett annat land tas upp som skattepliktig intäkt i Sverige. I en kartläggning av Skatteverket som finns beskriven i en rapport från 2012 (Skatteverket, 2012)¹⁷ redovisas ett antal kända hybridfall. I kartläggningen upptäcktes 53 hybridfall med samlade årliga ränteavdrag om 25,2 miljarder kronor. Denna summa speglar dock inte det belopp som skulle omfattas av de föreslagna reglerna i denna promemoria. Det finns flera skäl till detta. Ett skäl är att Skatteverkets kartläggning inte är heltäckande när det gäller möjliga hybridkonstruktioner. De hybridsituationer Skatteverkets kartläggning var inriktad mot hade främst en koppling till finansiering, medan förslagen i denna promemoria även avser andra utgifter. Ett annat skäl är att många av de identifierade hybridfallen inte längre är möjliga eller har blivit mindre intressanta pga. andra lagstiftningsåtgärder såväl i Sverige som i andra länder.

För att göra en uppskattning av den offentligfinansiella effekten av de föreslagna reglerna fordras således att det samlade beloppet dels räknas upp för hybridfall som inte identifierats av Skatteverket, dels reduceras för hybridfall som redan eliminerats genom andra lagstiftningsåtgärder. Det finns inte något underlag som möjliggör en tillräckligt tillförlitlig uppskattning av ej identifierade hybridkonstruktioner. Däremot går det att göra en grov uppskattning av betydelsen av genomförda lagstiftningsåtgärder på de hybridkonstruktioner som Skatteverket iakttagit. De viktigaste lagstiftningsåtgärderna som infördes mellan åren 2013 och 2019 är:

- Begränsning av ränteavdrag på vissa skulder till företag i intressegemenskap (24 kap. 16–20 §§ IL).
- Avdragsförbud för ränteutgifter vid vissa gränsöverskridande situationer (24 kap. 15 a-15 e §§ IL).

¹⁴ Riedel, N. (2018). Quantifying international tax avoidance: A review of the academic literature. *Review of Economics*, 69(2), 169-181

¹⁵ Johannesen, Niels. "Tax avoidance with cross-border hybrid instruments." *Journal of Public Economics* 112 (2014): 40-52.

¹⁶ OECD (2013), *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, Paris

¹⁷ Skatteverket, *Hybridsituationer inom bolagssektorn*, dnr 131-183077-12/1211

- Beskattning av utdelning från företag som hör hemma i en annan stat som dras av som ränta i det företag som lämnar utdelningen (24 kap. 39 § IL).
- Avdragsförbud för ränteutgifter på vissa efterställda skulder (24 kap. 9 § IL).
- Avdragsbegränsning för negativa räntenetton (24 kap. 21–29 §§ IL).

Bedömningen är att dessa lagstiftningsåtgärder omfattar större delen av de hybridfall som iakttagits av Skatteverket. Av detta följer att de nu föreslagna reglerna endast omfattar en mindre del av de iakttagna hybridfallen och att den offentligfinansiella effekten endast utgör en liten del av den skatt som belöper på de iakttagna hybridfallen. I den offentligfinansiella effekten av de föreslagna reglerna ska dock även den skatt som belöper på hybridfall som inte ingår i Skatteverkets kartläggning ingå. Bedömningen är att de genomförda lagstiftningsåtgärderna innefattar även en stor del av dessa.

Utifrån en samlad bedömning konstateras att hybridkonstruktioner tidigare omfattade stora belopp men att ett antal lagstiftningsåtgärder i hög grad eliminerat möjligheterna till sådana konstruktioner. De regler som föreslås i denna promemoria bedöms omfatta de flesta hybridkonstruktioner som inte eliminerades med de ovan nämnda lagstiftningsåtgärderna. Den offentligfinansiella effekten av de föreslagna reglerna bedöms endast utgöra en liten del av den skatt som belöper på tidigare iakttagna hybridkonstruktioner och som förväntas redan ha träffats av t.ex. ränteavdragsbegränsningar. I en sammanvägd bedömning sätts den offentligfinansiella effekten av de föreslagna reglerna därför till noll.

5.3 Konsekvenser för enskilda och företag

Det saknas underlag för att göra en mer precis bedömning av hur många företag som berörs av förslagen. Den främsta orsaken till detta är att hybridsituationer är gränsöverskridande och att den data som finns i hög grad är begränsad till företag med verksamhet i Sverige. En annan orsak är att de föreslagna reglerna omfattar hybridkonstruktioner som i många fall är komplexa och som bestäms av kriterier som inte finns registrerade i något av de system som används för att ta fram underlag för beräkningarna. Ytterligare en orsak är att förslagen i denna promemoria är en utökning av de regler mot hybrida mismatchningar som infördes från och med den 1 januari 2019, både på så sätt att de redan gällande hybridreglerna utökas gällande tillämpningsområde och även i andra avseenden samt att nya regler föreslås för ytterligare hybridsituationer. Vid framtagande av statistiken är det svårt att bedöma om företagen redan är berörda av de regler som har trätt i kraft eller om de blir berörda av den utökning som följer av förslagen i denna promemoria. Det som kan göras är att ta fram statistik över det antal företag som maximalt kan komma att omfattas eller beröras av förslagen.

De föreslagna reglerna kan beröra olika företag på olika sätt. Syftet med reglerna är främst att göra det olönsamt att utnyttja olikheter i olika länders

lagstiftning för att minska skattekostnaderna. Ambitionen med förslaget är att utforma reglerna så att det främst är företag som organiserat sin verksamhet i syfte att åstadkomma ett sådant skatteundandragande som kommer att omfattas.

Alla företag med gränsöverskridande verksamhet i länder som har regelverk som potentiellt kan utnyttjas för detta slags skatteundandragande berörs i någon mening av de föreslagna reglerna. För att det ska vara fråga om en hybridsituation fordras dock att det föreligger en rad särskilda omständigheter, som är olika för olika typer av hybridsituationer. Det exakta antalet företag som uppfyller kriterierna för alla olika hybridsituationer går inte att fastställa utifrån tillgänglig data. För att ändå göra en bedömning av hur många företag som berörs av de föreslagna reglerna används statistik över antalet företag med gränsöverskridande verksamhet på en mycket övergripande nivå. Utifrån denna övergripande statistik förs sedan ett resonemang om hur stor del av denna grupp som kan komma att beröras.

De företag som potentiellt omfattas av de föreslagna reglerna berörs i olika omfattning. Företag som bedriver verksamhet i länder där det potentiellt kan uppstå hybridsituationer, men som själva inte har en sådan struktur, berörs endast i liten omfattning, i den meningen att de behöver känna till reglerna men inte tillämpa dem i praktiken. Företag som bedriver verksamhet i sådana länder och samtidigt har en struktur som medför en hybridsituation berörs direkt genom att de måste tillämpa reglerna, vilket medför såväl en ökad skattekostnad som en administrativ kostnad. När det gäller företag som skapat en sådan struktur i skatteundandragande syfte är de ökade kostnaderna själva medlet för det som eftersträvas med införandet av reglerna, dvs. kostnaderna är ett incitament att inte skapa strukturer som medför skattefördelar. De ökade kostnaderna är för denna kategori därmed inte att betrakta som en negativ bieffekt av beskattningen utan ett medel för att påverka företag att bedriva sin verksamhet i strukturer som är långsiktigt hållbara, såväl ur beskattningssynpunkt som ur ett konkurrensperspektiv. När det gäller företag som inte skapat en sådan struktur i skatteundandragande syfte är inte heller den ökade skattekostnaden något negativt. Anledningen till det är att de föreslagna hybridreglerna enbart syftar till att neutralisera den skattefördel som annars uppstår av en hybrid mismatchning, vilket medför att dessa företag kommer att betala skatt som är jämförbar med konkurrerande företag som betalar skatt i enlighet med lagstiftningen i det land eller de länder de är verksamma i. Däremot är den administrativa kostnaden att betrakta som en negativ konsekvens eftersom den blir högre än den är för konkurrerande företag som inte berörs av hybridreglerna. Av det skälet har förslaget utformats så att reglerna i så hög grad som möjligt träffar företag som skapat sådana strukturer i skatteundandragande syfte.

Nedan visas statistik som kan användas för ett resonemang om antalet företag som kan komma att mer eller mindre beröras av de föreslagna reglerna. Statistiken är uppdelad efter svenska företag med verksamhet i andra länder och utländska företag med verksamhet i Sverige.

5.3.1 Statistik över svenska aktiebolag med verksamhet i andra länder

Enligt databasen FRIDA var det år 2016 totalt 6 474 svenska aktiebolag som hade dotterbolag i andra länder. Statistik över antalet svenska aktiebolag som har fasta driftställen i andra länder är inte möjligt att ta fram.

Tabell 1 Svenska aktiebolag 2016, totalt och med dotterbolag i annat land per SNI-grupp

SNI-grupp	Antal	
	Samtliga*	Med minst ett dotterbolag i annat land
A-B Jordbruk, utvinning av mineral	9 108	70
C-E Tillverkning, försörjning av el, gas, vatten, avlopp, avfall	28 156	801
F Bygg	45 969	131
G Handel	65 081	1 088
H-I Transport, magasinering och post och kurirverksamhet, hotell och restaurang	30 744	152
J Information och kommunikation	28 689	573
K Finansiella tjänster	21 284	931
L Fastighetsverksamhet	40 911	193
M Juridik, ekonomi och vetenskap	90 960	1 399
N Uthyrning och leasing	16 092	172
O-Q Offentlig förvaltning, utbildning, vård och omsorg	23 124	71
R-S Kultur, nöje och fritid, annan serviceverksamhet	16 239	47
SNI saknas	65 642	846
Samtliga	481 999	6 474
varav AB med mer än 50 anställda	6 554	983

*Samtliga aktiebolag som lämnat en inkomstdeklaration beskattningsåret 2016
Källa: FRIDA

5.3.2 Statistik över utländska företag med verksamhet i Sverige

Antalet utlandsägda företag i Sverige uppgick enligt databasen FRIDA till 14 127 år 2016. Av dessa hade 1 766 företag fler än 50 anställda.

Tabell 2 Utlandsägda aktiebolag i Sverige 2016 per SNI-grupp

SNI-grupp	Antal	
	Samtliga	med fler än 50 anställda
A-B Jordbruk, utvinning av mineral	104	9
C-E Tillverkning, försörjning av el, gas, vatten, avlopp, avfall	1 526	562
F Bygg	394	78
G Handel	3 086	413
H-I Transport, magasinering och post och kurirverksamhet, hotell och restaurang	560	155
J Information och kommunikation	977	161
K Finansiella tjänster	1 172	33
L Fastighetsverksamhet	1 715	11
M Juridik, ekonomi och vetenskap	1 666	163
N Uthyrning och leasing	388	96
O-Q Offentlig förvaltning, utbildning, vård och omsorg	208	64
R-S Kultur, nöje och fritid, annan serviceverksamhet	95	17
SNI saknas	2 236	0
Samtliga	14 127	1 766

Källa: FRIDA

I tabell 3 nedan visas antalet utländska företag med minst ett registrerat bolag i Sverige och antalet utlandsägda företag fördelat per land.

Tabell 3 Utländska företag som äger bolag i Sverige 2016, per land

Land	Antal		
	Utländska företag med minst ett registrerat bolag i Sverige	Bolag i Sverige med utländsk ägare	Bolag i Sverige med utländsk ägare där bolaget i Sverige har fler än 50 anställda
Norge	949	2 368	252
Danmark	817	1 317	143
USA	607	1 151	223
Tyskland	544	1 002	197
Finland	468	842	127
Storbritannien	466	1 016	119
Nederländerna	374	999	137
Luxemburg	336	1 533	92
Schweiz	250	502	65
Frankrike	190	399	96
Cypern	142	635	10
Övriga länder	966	2 363	305
Samtliga länder	6 109	14 127	1 766

Källa: FRIDA

5.3.3 Företag som berörs

Det är inte möjligt att ta fram uppgifter om hur många företag som direkt kommer att beröras av de föreslagna reglerna. Den viktigaste orsaken till detta är att reglerna omfattar en rad hybridsituationer som alla är mer eller mindre komplexa. En komplexitet som inte går att fånga genom tillgänglig statistik.

Ett exempel på en sådan komplex hybridsituation är den föreslagna regeln om dubbla avdrag genom mismatchning med dubbel hemvist (avsnitt 3.7.4). För att denna bestämmelse ska bli aktuell är en första förutsättning att ett företag är obegränsat skattskyldigt både i Sverige och i ett annat land. För det andra måste företaget ha utgifter som dras av i båda staterna som samtidigt överstiger företagets inkomster som tas upp till beskattning i båda staterna, dvs. företaget redovisar ett underskott. För det tredje måste den andra staten tillåta att företaget får dra av sina utgifter mot inkomster i annat företag, vilket normalt sett innebär att den andra staten tillåter att företaget får ingå i ett resultatutjämningsystem med andra företag i den staten. Om den andra staten är medlem i EU krävs dessutom som en fjärde förutsättning att ett skatteavtal mellan Sverige och den staten anger att företaget har hemvist i den staten, för att avdrag ska kunna nekans med stöd av bestämmelsen.

Även om det inte utgör några formella förutsättningar för att tillämpa den föreslagna bestämmelsen så kan det även tilläggas att, för att en hybrid mismatchning av detta slag ska skapa en skattefördel, så ska företaget med dubbel hemvist ingå i koncernförhållande med både minst ett annat

företag i Sverige och minst ett annat företag i den andra staten. Båda dessa andra företag – dvs. det andra företaget i Sverige och företaget i den andra staten – ska dessutom välja att resultatutjämna sina vinster mot det underskott som redovisas i företaget med dubbel hemvist. Eftersom alla dessa kriterier inte är möjliga att identifiera genom tillgänglig statistik är det heller inte möjligt att uppskatta antalet företag som direkt kommer att beröras av den föreslagna bestämmelsen. Detsamma gäller för de övriga föreslagna reglerna i denna promemoria. Däremot går det att konstatera att många av de företag som har en gränsöverskridande verksamhet indirekt kommer att beröras, i den meningen att de måste informera sig om regelverket. Av tabellerna ovan framgår att det år 2016 fanns 6 474 svenska företag som har minst ett dotterbolag utomlands och 14 127 utlandsägda företag i Sverige. Av dessa är det troligen en mindre del som kommer att få anledning att sätta sig in i reglerna på mer än en ytlig nivå. Bedömningen är att det är de lite större företagen med gränsöverskridande verksamhet som kommer att behöva avsätta tid och resurser på att göra en analys av den egna verksamheten och dess förhållande till de föreslagna reglerna. Hur många som kommer att beröras på det sättet är inte möjligt att bedöma med någon större precision. Utifrån statistiken ovan går det att konstatera att av de svenska företagen med verksamhet i andra länder så har 983 stycken mer än 50 anställda. Av de utlandsägda företagen har 1 766 stycken mer än 50 anställda. En osäker bedömning är att det samlade antalet företag med mer än 50 anställda, dvs. cirka 2 800 företag, med en mycket vid osäkerhetsmarginal speglar antalet företag som berörs indirekt av de föreslagna reglerna. Antalet företag som direkt kommer att beröras av reglerna, i den meningen att de medför justeringar i beskattningen, bedöms vara betydligt färre än så.

5.3.4 Kategorier av företag som berörs

Det underlag som finns för att bedöma vilka kategorier företag som direkt eller indirekt berörs av reglerna är även det knapphändigt. Branschtillhörigheten för de svenska aktiebolag med verksamhet i annat land som kan antas beröras i större eller mindre grad framgår av tabell 1 ovan. Den största kategorin utgörs av branschgruppen ”juridik, ekonomi och vetenskap”, som består av 1 399 moderbolag, därefter kommer grupperna ”handel” och ”finansiella tjänster” som består av 1 088 respektive 931 moderbolag. Även för de utlandsägda företagen finns flest berörda företag i de tre nämnda branscherna tillsammans med ”fastighetsverksamhet” (tabell 2). De största ägarländerna är Norge, Danmark och USA i nämnd ordning (tabell 3).

Bedömningen är att de företag som bedriver verksamhet genom dotterbolag i annat land uteslutande tillhör stora eller medelstora företag, och att små företag inte berörs av de föreslagna reglerna.

5.3.5 Administrativa kostnader

Företag som befinner sig i en position som potentiellt kan innebära en hybridsituation har en skyldighet att hålla sig informerade om gällande regler och i vilken grad de berör den egna verksamheten. Denna

informationsinsamling kan vara omfattande, inte minst mot bakgrund av att den innefattar flera länders skattelagstiftning och hur respektive lagstiftning förhåller sig till varandra. På grund av att det är stora skillnader mellan olika företags förhållanden, med avseende på t.ex. företagsstruktur och vilka länder de är verksamma i, är det också stor skillnad på hur omfattande informationsinsamling som krävs. Därmed är det heller inte möjligt att göra en meningsfull uppskattning av kostnaden för ett genomsnittligt företag. För de flesta företag i en potentiell hybridsituation bör dock bedömningen av om de omfattas av hybridreglerna inte innebära någon djupare analys. I vissa fall blir dock informationsinsamlingen mer omfattande och så komplicerad att den måste utföras av en kvalificerad person, som antingen kan vara anställd i det berörda företaget eller anställd i ett externt konsultföretag som säljer sådana tjänster. När det gäller företag som befinner sig i en faktisk hybridsituation tillkommer ytterligare kostnader genom de särskilda justeringar av beskattningsunderlagen som blir nödvändiga. Det är inte heller möjligt att uppskatta dessa merkostnader, eftersom de beror på specifika förhållanden där skillnaden är stor mellan olika företag. Det bör dock tilläggas att företag som bedriver gränsöverskridande verksamhet redan i nuläget har att hantera en komplex skattesituation som innefattar flera länders lagstiftning. I de flesta företag bör det därför finnas en beredskap att hantera komplexa skattefrågor. Bedömningen är att svenska aktiebolag med verksamhet i andra länder och minst 50 anställda, dvs. cirka 1 000 företag, i större eller mindre grad behöver informera sig om reglerna. Till detta tillkommer utländska företag med dotterbolag i Sverige som har minst 50 anställda, vilka uppgår till cirka 1 800 i antal. Av samtliga dessa företag bedöms endast en mindre del direkt beröras av reglerna, i den meningen att beskattningsunderlagen behöver justeras.

5.3.6 Företagens förutsättningar

För företag som skapat en struktur i syfte att minska skattekostnaden genom hybrida mismatchningar är de ökade skattekostnaderna och administrativa kostnaderna, som följer av de föreslagna reglerna, ett medel för det som eftersträvas med förslaget, dvs. att på sikt skapa en stabilare skattebas, såväl i Sverige som inom EU. Det går dock inte att utesluta att det finns ett antal företag som direkt berörs av reglerna utan att det funnits en avsikt att minska skattekostnaden, där hybridstrukturen är följd av andra affärsmässigt motiverade val. Även för dessa företag ökar skattekostnaderna och de administrativa kostnaderna. Ökningen av skattekostnaden sker i så fall till en nivå motsvarande konkurrerande företag, och ökningen är därmed motiverad. För dessa företag riskerar dock den ökade administrativa kostnaden, som tar resurser från den produktiva verksamheten, att bli en konkurrensnackdel. Hur många dessa företag är går inte att bedöma. Vid utformningen av förslaget har eftersträvat att reglerna i så hög grad som möjligt ska träffa företagskonstruktioner som skapats just i syfte att minska skatten. Ett exempel på en tydlig inskränkning av reglernas omfattning som görs i syfte att öka träffsäkerheten är att det endast är dubbla avdrag genom fasta driftställen som företagen väljer att dra av mot inkomster i annat företag

som omfattas av avdragsförbudet (se avsnitt 3.7.1). Det valda sättet att i svensk rätt definiera en sådan hybrid mismatchning minskar antalet företag som berörs betydligt, jämfört med om en sådan hybrid mismatchning hade definierats på ett annat sätt.

Sett i ett större perspektiv medför införandet av reglerna att incitamenten till aggressiv skatteplanering minskar och att företagen därmed kan verka på en marknad med ökad konkurrensneutralitet. Reglerna medför att det blir svårare för företag att konkurrera genom lägre skattekostnader på ett sätt som inte är avsett av lagstiftarna i de olika länderna. Det betyder att företag som lägger sina resurser på att utveckla sin verksamhet, exempelvis genom ökad produktivitet eller genom att skapa nya och bättre produkter, får en bättre situation i förhållande till företag som i stället försöker konkurrera genom skatteplanering.

5.4 Konsekvenser för Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna

Förslagen medför att Skatteverket kommer att behöva uppdatera informationsmaterial. Några särskilda informationsinsatser bedöms inte vara nödvändiga. Reglerna har ett avhållande syfte och bedömningen är att de inte ska behöva tillämpas i någon större omfattning. När så sker utgör de ett effektivare verktyg för åtgärder, vilket effektiviserar kontrollverksamheten.

När det gäller de allmänna förvaltningsdomstolarna bedöms förslagen inte öka mängden mål i de allmänna förvaltningsdomstolarna i någon större utsträckning.

Tillkommande kostnader för Skatteverket och eventuellt tillkommande kostnader för de allmänna förvaltningsdomstolarna kan hanteras inom befintliga ekonomiska ramar.

5.5 Konsekvenser för den ekonomiska jämställdheten mellan kvinnor och män

Det övergripande målet för regeringens jämställdhetspolitik är att kvinnor och män ska ha samma makt att forma samhället och sitt eget liv. Utifrån det övergripande målet arbetar regeringen efter sex delmål. Det andra jämställdhetspolitiska delmålet är ekonomisk jämställdhet. Kvinnor och män ska ha samma möjligheter och villkor i fråga om betalt arbete som ger ekonomisk jämställdhet livet ut.

Förslaget om implementering av reglerna om hybrida mismatchningar i EU:s direktiv mot skatteundandraganden riktar sig mot företag med gränsöverskridande verksamhet. Syftet är att minska möjligheterna att utnyttja olikheter mellan länders respektive lagstiftning för att undvika skatt.

De som ur ett tillämpningsperspektiv direkt berörs av de föreslagna reglerna är större företag med gränsöverskridande verksamhet. Det betyder att regeltillämpningen inte direkt berör fysiska personer. Fysiska personer kan däremot beröras indirekt i egenskap av aktieägare.

Bedömningen är dock att påverkan på aktiernas värde är marginell. Därmed är också eventuell påverkan på kvinnors respektive mäns ekonomiska förutsättningar marginell. När det gäller reglernas syfte så medför de att skattebasen för företagsbeskattning blir långsiktigt stabilare. Detta gynnar alla som tar del av de samhällsfunktioner som finansieras genom skatter. I denna del gynnas grupperna kvinnor respektive män i proportion till utnyttjandet av de skattefinansierade samhällsfunktionerna.

5.6 Övriga konsekvenser

Förslaget bedöms inte medföra några effekter på miljön, sysselsättningen eller inkomstfördelningen.

6 Författningskommentar

6.1 Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

24 kap.

1 §

Ändringen i paragrafens *första stycke* är en följd av att paragraferna 15 a–15 e §§ ska upphöra att gälla.

Övervägandena finns i avsnitt 3.1.

25 §

Ändringen i den *första strecksatsen* i *första stycket* är föranledd av att avdragsförbuden i 15 c–15 d §§ ska upphöra att gälla och ersättas av nya bestämmelser i 24 b kap. Det avdragsunderlag som ska beräknas enligt bestämmelsen utgår från ränteutgifter som får dras av. Eftersom avdragsrätt för ränteutgifter kan nekas med stöd av de nya bestämmelserna i 24 b kap., ska bestämmelsen hänvisa även till det nya kapitlet.

Övervägandena finns i avsnitt 3.1.

35 §

I paragrafen anges att utdelning på en andel som uppfyller kraven för att vara näringsbetingad inte ska tas upp och i vilka paragrafer det finns undantag från detta. Ändringen i paragrafen är föranledd av förslaget till 24 b kap. 7 § som innebär ett undantag från skattefrihet för utdelning på näringsbetingade andelar. Se kommentaren till den paragrafen.

Övervägandena finns i avsnitt 3.4.3.

39 §

Ändringen i paragrafens *andra stycke* är en följd av att 15 a § ska upphöra att gälla. Hänvisningen till 15 a § ersätts av en hänvisning till 24 b kap. 4 §. Se kommentaren till den paragrafen.

Övervägandena finns i avsnitt 3.3.

24 b kap.

I kapitlet, som är nytt, föreslås särskilda bestämmelser vid hybrid-situationer. Hybridsituationer är situationer med gränsöverskridande inslag som innebär att avdrag för utgifter får göras utan att motsvarande inkomst tas upp eller att avdrag för samma utgifter får göras två gånger. I kapitlet föreslås bestämmelser som ska neutralisera effekterna av sådana mismatchningar. Bestämmelserna utgör ett led i genomförandet av hybridreglerna i direktivet mot skatteundandraganden. Bestämmelserna behandlar i huvudsak situationer när avdrag för utgifter inte får göras, men det finns även bestämmelser om att utdelning på andelar i vissa fall ska tas upp och återföring av avdrag. I kapitlet finns således bestämmelser som begränsar den avdragsrätt för utgifter som följer av 16 kap. 1 § och den skattefrihet för utdelning på näringsbetingade andelar som följer av 24 kap. 31–42 §§.

Kapitlet placeras i den allmänna delen om inkomstslaget näringsverksamhet, efter kapitlen om räntor och utdelningar i inkomstslaget näringsverksamhet och ränta vid finansiella leasingavtal.

Övervägandena finns i avsnitt 3.1.

1 §

Av paragrafen framgår kapitlets innehåll.

2 §

I paragrafen anges tillämpningsområdet för bestämmelserna i 5–11, 13 och 14 §§ §§.

Enligt *första stycket första punkten* är bestämmelserna tillämpliga på företag som är i intressegemenskap. I 3 § definieras när företag ska anses vara i intressegemenskap vid tillämpning av bestämmelserna i det nya kapitlet. Se kommentaren till den paragrafen. Enligt *andra punkten* är bestämmelserna tillämpliga på förfaranden som medför en skatteförmån.

Bedömningen av om det föreligger ett förfarande som medför en skatteförmån ska göras på objektiva grunder och utan hänsyn till de inblandade parternas intentioner. Omständigheter som skulle kunna visa att ett förfarande medför en skatteförmån kan vara situationer där effekten av den hybrida mismatchningen har prissatts i villkoren för förfarandet eller att förfarandet har utformats för att leda fram till en hybrid mismatchning. Det skulle också kunna vara förfaranden som marknadsförs som ett i skattehänseende fördelaktigt upplägg där skattefördelen härrör från den hybrida mismatchningen eller att förfarandet inte skulle vara ekonomiskt fördelaktigt för parterna om det inte vore för effekten av den hybrida mismatchningen.

Av *andra stycket* framgår att första stycket 2 gäller bara om företaget eller någon inom samma intressegemenskap som företaget rimligen kunde ha förväntats känna till förfarandet och har tagit del av värdet av skatteförmånen.

Även bedömningen av om företaget eller någon inom samma intressegemenskap som företaget rimligen kunde ha förväntats känna till förfarandet ska göras på objektiva grunder. Bedömningen ska baseras på omständigheterna i det enskilda fallet. Har exempelvis hänsyn tagits till effekten av en hybrid mismatchning i räntevillkoren mellan två företag

kan rimligen båda företagen förväntas känna till förfarandet med den hybrida mismatchningen.

Uttrycket förfaranden som medför en skatteförmån har sin förebild i lagen (1995:575) mot skatteflykt och första stycket 1 och andra stycket ansluter till definitionen av termen strukturerat arrangemang i OECD:s BEPS-rekommendationer (åtgärd 2, rekommendation 10) samt direktivet mot skatteundandraganden (artikel 2.11).

Övervägandena finns i avsnitt 3.2.

3 §

I paragrafen definieras när företag ska anses vara i intressegemenskap med varandra vid tillämpning av bestämmelserna i kapitlet. Bestämmelserna i 5–11, 13 och 14 §§ ska bara tillämpas på företag som är intressegemenskap. Definitionen av intressegemenskap motsvarar definitionen i 24 kap. 15 a § som upphävs.

I *första stycket* räknas det upp tre situationer när företag ska anses vara i intressegemenskap. Enligt *första punkten* ska företag anses vara i intressegemenskap om företagen ingår i en koncern av sådant slag som anges i 1 kap. 4 § årsredovisningslagen. Förenklat innebär årsredovisningslagens koncerndefinition att om ett företag, moderföretaget, innehar mer än hälften av rösterna i en annan juridisk person, dotterföretaget, så ingår företagen i samma koncern. Detsamma gäller om ett företag äger andelar i den juridiska personen och förfogar över mer än hälften av rösterna, har rätt att utse eller avsätta mer än hälften av ledamöterna i dess styrelse eller har rätt att ensamt utöva ett bestämmande inflytande över denna. Alla fysiska och juridiska personer som direkt eller indirekt omfattas av en årsredovisning, koncernredovisning eller delårsrapport kan vara moderföretag. Att koncernen ska vara ”av sådant slag” som anges i 1 kap. 4 § årsredovisningslagen innebär att även utländska koncerner omfattas om företagen upprätthåller förbindelser med varandra motsvarande vad som anges i årsredovisningslagen.

Av *andra punkten* följer att företag ska anses vara i intressegemenskap om ett av företagen, direkt eller indirekt, innehar minst 25 procent av kapitalet eller rösterna i det andra företaget eller om ett av företagen har rätt till minst 25 procent av vinsten i det andra företaget.

Av *tredje punkten* följer att företag som innehas av en och samma person ska anses vara i intressegemenskap. Innehavet kan vara direkt eller indirekt och måste avse minst 25 procent av kapitalet eller rösterna i företagen. Innehavaren kan vara antingen en fysisk eller en juridisk person.

I *andra stycket* anges vad som ska gälla vid bedömningen enligt första stycket om flera personer agerar tillsammans i fråga om innehav av kapitalet eller rösterna i ett annat företag. Agerar flera personer tillsammans ska dessa personer behandlas som en enda person, dvs. deras andel av kapital- eller röstandelarna i företaget ska läggas samman. Vid tillämpningen av första stycket första och andra punkten är det juridiska personer som avses. I första stycket tredje punkten kan det vara såväl fysiska som juridiska personer som agerar tillsammans. Personer kan exempelvis anses agera tillsammans om en person överlåter andelar i ett företag till en annan person som fortsätter agera i enlighet med

överlåtarens intressen och önsknings. Ett annat exempel kan vara minoritetsägare som kontrolleras av en och samma person.

Enligt *tredje stycket* ska vid tillämpning av 8–11, 13 och 14 §§, i stället för 25 procent i första stycket andra–tredje punkten, 50 procent gälla. I 8–11 §§ behandlas situationer med hybridföretag och missmatchningar med fasta driftställen, i 13 § behandlas situationer med importerade missmatchningar och i 14 § behandlas situationer där olika företag får göra avdrag för samma utgifter. Se kommentarerna till dessa paragrafer.

Bestämmelserna ansluter till definitionen av termerna kontrollgrupp och närstående i OECD:s BEPS-rekommendationer (åtgärd 2, rekommendation 11) samt termen närstående företag i direktivet mot skatteundandraganden (artikel 2.4).

Övervägandena finns i avsnitt 3.3.

4 §

I paragrafen anges vad som vid tillämpningen av bestämmelserna i kapitlet avses med att ett företag hör hemma i en annan stat. Paragrafen motsvarar 24 kap. 15 b § som nu föreslås upphävas.

Om ett företag hör hemma i en viss stat eller inte avgörs av den interna lagstiftningen. Om en bestämmelse i ett skatteavtal flyttar över hemvistet till en annan stat anses företaget höra hemma i den staten. Om företaget inte hör hemma i någon stat i skattehänseende, ska det anses höra hemma i den stat där det är bildat eller registrerat. En sådan situation kan exempelvis uppstå när företaget är delägarbeskattat.

Paragrafen har sin förebild i 37 kap. 10 §.

Övervägandena finns i avsnitt 3.3.

5 §

Paragrafen ersätter 24 kap. 15 e §.

Av *första stycket* framgår att ett företag under vissa förutsättningar inte får dra av vissa utgifter till ett annat företag.

Den första förutsättningen är att utgiften avser en utgift enligt ett finansiellt instrument. Varken i inkomstskattelagen eller årsredovisningslagen finns någon definition av begreppet, utan det är i stället god redovisningssed som avgör vad som är ett finansiellt instrument. Att utgiften betalas enligt ett finansiellt instrument innebär att ersättning för ett finansiellt instrument normalt sett inte omfattas av bestämmelsen. För det fall en ersättning för en finansiell tillgång till viss del även ersätter en utgift som skulle ha klassificerats som en utgift enligt ett finansiellt instrument, kan ersättningen till den delen ändå omfattas av bestämmelsen. Så är exempelvis fallet när upplupen ränta eller aktieutdelning ingår i inköpspriset för en finansiell tillgång och utgiften redovisas på ett sådant sätt.

Den andra förutsättningen är att motsvarande inkomst inte tas upp till beskattning i den stat där det andra företaget hör hemma eller i någon annan stat där inkomsten ska anses behandlad som mottagen. Prövningen av om en inkomst tas upp till beskattning ska göras i förhållande till lagstiftningen i den andra staten och inte till hur mottagaren rent faktiskt behandlar inkomsten.

Missmatchningen ska innehålla ett gränsöverskridande inslag för att bestämmelsen ska tillämpas, på så sätt att avdrag görs i Sverige men den

motsvarande inkomsten tas inte upp till beskattning i en annan stat. Det finns dock inget krav på att den aktuella betalningen i sig är gränsöverskridande. Det innebär att bestämmelsen kan tillämpas t.ex. om ett svenskt företag betalar ränta till ett svenskt handelsbolag vars delägare hör hemma i en annan stat än Sverige och där delägarna inte är skattskyldiga i Sverige för handelsbolagets resultat. I ett sådant fall ska prövningen av om en mismatchning uppstår göras i förhållande till den stat där delägarna hör hemma.

En mismatchning uppstår inte om den motsvarande inkomsten, trots att den inte tas upp till beskattning i en annan stat där den ska anses mottagen, också anses mottagen i Sverige och tas upp till beskattning här. Så kan vara fallet när en betalning sker till ett svenskt handelsbolag vars delägare är utländska juridiska personer och det svenska handelsbolaget bedriver näringsverksamhet från ett fast driftställe i Sverige. I en sådan situation kan den motsvarande inkomsten anses mottagen både i Sverige och i en annan stat.

Av bestämmelsen framgår även att avdragsförbudet kan gälla viss del av en utgift. En situation där avdrag kan nekas till viss del är när utgiften sker till ett delägarbeskattat företag och delägarna hör hemma i flera andra stater än företaget. Den motsvarande inkomsten ska i så fall anses mottagen i de stater där delägarna är skattskyldiga. I en sådan situation ska bedömningen av om den motsvarande inkomsten tas upp till beskattning ske i förhållande till fler än en stat. Om en viss del av den motsvarande inkomsten inte tas upp till beskattning på grund av att en av dessa stater undantar sådan inkomst från beskattning, får avdrag för utgiften inte göras motsvarande den del av den motsvarande inkomsten som inte tas upp till beskattning.

Om betalningsmottagaren bedriver verksamhet i flera stater är det tillräckligt att den motsvarande inkomsten tas upp till beskattning i någon av dessa stater. En förutsättning för det är att den motsvarande inkomsten tas upp till beskattning i sin helhet. Så kan vara fallet om det mottagande företaget hör hemma i skattehänseende i stat A, men också bedriver verksamhet i stat B från ett fast driftställe och det mottagande företaget hänför den motsvarande inkomsten till verksamheten i stat B. I en sådan situation ska det bedömas om den motsvarande inkomsten tas upp till beskattning i stat B, men det kan även vara nödvändigt att beakta skattelagstiftningen i stat A. Om stat A beskattar företaget för sina vinster oavsett om de kommer från verksamhet i stat A eller någon annan stat och därför tar upp den motsvarande inkomsten till beskattning så är avdragsförbudet inte tillämpligt – även om inkomsten inte tas upp till beskattning i stat B.

Prövningen av om en inkomst tas upp till beskattning kan även behöva göras i förhållande till eventuella CFC-regler, om den skattskyldige visar att en delägare löpande beskattas för den mottagande juridiska personens lågbeskattade inkomster på ett sådant sätt att inkomsten tas upp till beskattning.

Det är omständigheterna i det enskilda fallet som avgör mot vilka stater som prövningen av om den motsvarande inkomsten tas upp till beskattning ska göras. Det kan vara lagstiftningen i den staten som anger att en inkomst ska anses behandlad som mottagen där. Så är fallet när inkludering sker genom exempelvis CFC-regler. I andra fall kan det vara lagstiftningen i en

annan stat som indirekt anger att den motsvarande inkomsten ska anses behandlad som mottagen i en viss stat. Så är fallet när betalningen sker till ett delägarbeskattat företag och delägarna hör hemma i en annan stat än detta företag.

Som en tredje förutsättning gäller att mismatchningen i form av avdrag utan inkludering kan hänföras till skillnader i den rättsliga klassificeringen mellan Sverige och den andra staten av det finansiella instrumentet eller betalningen i skattehänseende. Mismatchningar som uppstår enbart på grund av någon av parternas särskilda skatterättsliga ställning omfattas således inte av bestämmelsen. Om t.ex. en ränteutgift från ett svenskt företag inte tas upp till beskattning av en utländsk mottagare och den uteslutande anledningen till det är att mottagaren har en särskild ställning som skattebefriat subjekt, så kan denna mismatchning inte hänföras till någon skillnad mellan Sverige och den andra staten vad gäller den rättsliga klassificeringen av det finansiella instrumentet eller betalningen i skattehänseende. På motsvarande sätt ska en utdelning som får dras av inte anses vara en hybrid mismatchning om avdragsrätten är föranledd av att den som lämnar utdelningen har en särskild skatterättslig status och där avdragsrätten motiveras t.ex. av undvikande av kedjebeskattning av bolagsvinster eller för att försäkra att all beskattning sker på andelsägar- eller aktieägarnivå. För att bedöma om mismatchningen är föranledd av någon av parternas särskilda skatterättsliga status kan en prövning ske av hur motsvarande betalning skulle ha behandlats i skattehänseende mellan konventionellt beskattade företag i de två staterna.

Om skillnader i den rättsliga klassificeringen i sig är tillräckliga för att skapa en mismatchning i form av avdrag utan inkludering, men betalningsmottagarens särskilda skatterättsliga status i alla händelser skulle leda till samma resultat, så ska mismatchningen ändå anses kunna hänföras till skillnaderna i den rättsliga klassificeringen.

Av *andra stycket* framgår att en inkomst inte ska anses tas upp till beskattning i den utsträckning inkomsten uppfyller kraven för en skattelättnad enbart på grund av hur den rättsligt klassificeras i en annan stat. Bestämmelsen tar alltså inte enbart sikte på situationer där inkomsten i den mottagande staten inte alls tas upp till beskattning, utan även när inkomsten t.ex. behandlas med en lägre skattesats än vad som är fallet för andra inkomster eller när den mottagande staten på annat sätt undantar – helt eller delvis – inkomsten från beskattning. Formen eller tekniken för skattelättnaden saknar betydelse för bedömningen av om det är en skattelättnad. Prövningen av om mottagaren åtnjuter en skattelättnad ska i stället göras i förhållande till hur andra inkomster enligt finansiella instrument beskattas i den staten. Det innebär att om staten generellt har en lägre skattesats på inkomster som genererats genom investeringar, jämfört med andra inkomster, så uppstår ingen skattelättnad. Om inkomsten visserligen tas upp till beskattning men med en lägre skattesats än vad som är fallet för andra inkomster enligt finansiella instrument, gäller avdragsförbudet i den utsträckning som avdraget motsvarar skattelättnaden.

Av *tredje stycket* framgår att en inkomst ska anses tas upp till beskattning om den tas upp inom tolv månader räknat från utgången av det beskattningsår som utgifterna hänför sig till. Stycket är likalydande som andra stycket i 24 kap. 15 e §, med den skillnaden att ordet ränteutgifterna

byts ut mot ordet utgifterna. Skillnaden är föranledd av att bestämmelsen i första stycket utvidgas, jämfört med 24 kap. 15 e §, till att omfatta inte bara ränteutgifter utan även andra utgifter som betalas enligt finansiella instrument.

Bestämmelsen ansluter till OECD:s BEPS-rekommendationer (åtgärd 2, rekommendation 1) och direktivet mot skatteundandraganden (artikel 2.9 första stycket a och artikel 9.2 a). I direktivet definieras begreppen mismatchning, avdrag utan inkludering, inkludering, skattelättnad och finansiellt instrument i artikel 2.9 tredje stycket a, c, e, f och j.

Av 2 § framgår tillämpningsområdet för bestämmelsen.

Övervägandena finns i avsnitt 3.4.1.

6 §

Av paragrafen framgår att vissa ersättningar vid tillämpning av den föreslagna 5 § ska behandlas som utgifter enligt finansiella instrument, dvs. som sådana utgifter som det föreslagna avdragsförbudet kan tillämpas för.

De ersättningar som omfattas av bestämmelsen är utdelningsersättningar eller andra ersättningar som motsvarar underliggande avkastning på överförda tillgångar, t.ex. ränteersättningar. Sådana ersättningar ska alltså under vissa förutsättningar klassificeras som utgifter enligt finansiella instrument vid tillämpning av avdragsförbudet, oavsett hur de klassificeras enligt inkomstskattelagen i övrigt. Bestämmelsen tar sikte på överföringar av tillgångar, där stater intar skilda synsätt på vem som i skattehänseende ska anses vara mottagare av avkastning i anledning av innehavet. Sådana situationer kan uppkomma vid t.ex. värdepapperslån, där den ena staten anser att långivaren i skattehänseende är mottagare av utdelning från innehav av utlånade aktier samtidigt som den andra staten anser att låntagaren är mottagare av samma utdelning. Det kan även uppkomma sådana situationer vid aktieåterköpsavtal (s.k. repotransaktioner).

En ersättning kan anses motsvara underliggande avkastning på en överförd tillgång om den som lämnar ersättningen varit mottagare av avkastningen eller på annat sätt tagit del av värdet av avkastningen alternativt att rätten till framtida utdelning har överlåtits mot ersättning.

En förutsättning för att tillämpa bestämmelsen är att även ett företag som hör hemma i en annan stat i skattehänseende också behandlas som mottagare av avkastning från den överförda tillgången.

Paragrafen är utformad så att hänsyn inte tas till hur utdelningen behandlas i skattehänseende för den som sedan gör avdrag för en lämnad utdelningsersättning, dvs. det har ingen betydelse om utdelningen tas upp till beskattning eller om den är skattefri på grund av bestämmelserna om näringsbetingade andelar. För tillämpning av det föreslagna avdragsförbudet i 5 §, krävs dock att de inblandade företagen ingår i samma intressegemenskap eller att det rör sig om ett s.k. strukturerat arrangemang. För definitionen av intressegemenskap, se kommentaren till 2 §. Vid prövningen om ett förfarande innebär ett strukturerat arrangemang krävs det att förfarandet medför en skatteförmån, se kommentar till 3 §. Frågan om hur ett företag som gör avdrag för lämnad utdelningsersättning i skattehänseende behandlar den motsvarande mottagna utdelningen kan därmed få betydelse vid prövningen av om det rör sig om ett strukturerat förfarande.

Bestämmelsen ansluter till OECD:s BEPS-rekommendationer (åtgärd 2, rekommendation 1) och direktivet mot skatteundandraganden (artikel 2.9 första stycket a och artikel 9.2 a). I direktivet definieras begreppet hybridöverföring i artikel 2.9 tredje stycket 1.

Övervägandena finns i avsnitt 3.4.3, där det också redovisas exempel på hur mismatchningar i form av avdrag utan inkludering kan uppstå vid dessa hybridöverföringar.

7 §

Av paragrafen framgår att utdelning på andel ska tas upp till den del utdelningen får dras av som ränta eller liknande i ett företag som hör hemma i en annan stat, om även det företaget behandlas som mottagare av utdelningen i skattehänseende enligt lagstiftningen i den staten.

Bestämmelsen innebär att skattefriheten för utdelning på andel inte ska gälla om ett företag som hör hemma i en annan stat får dra av utdelningen som ränta eller liknande. Som en förutsättning för bestämmelsen framgår att även det företaget i skattehänseende ska behandlas som mottagare av utdelningen, dvs. att Sverige och en annan stat i skattehänseende intar skilda synsätt i fråga om vilken av parterna som är utdelningsmottagare. Bestämmelsen har i tillämpliga delar utformats med 24 kap. 39 § IL som förebild.

Bestämmelsen ansluter till OECD:s BEPS-rekommendationer (åtgärd 2, rekommendation 1) och direktivet mot skatteundandraganden (artikel 2.9 första stycket a och artikel 9.2 b). I direktivet definieras begreppet hybridöverföring i artikel 2.9 tredje stycket 1.

Övervägandena finns i avsnitt 3.4.3, där det redovisas exempel på hur mismatchningar i form av avdrag utan inkludering kan uppstå vid dessa hybridöverföringar.

8 §

Paragrafen ersätter, tillsammans med den föreslagna 9 §, 24 kap. 15 d §.

Av *första stycket* framgår att ett företag under vissa förutsättningar inte får dra av utgifter till ett annat företag.

En första förutsättning är att den till utgiften motsvarande inkomsten inte tas upp till beskattning i den stat där det andra företaget hör hemma eller i någon annan stat där inkomsten ska anses behandlad som mottagen, dvs. att det uppstår en mismatchning i form av avdrag utan inkludering. För att inkomsten inte ska tas upp till beskattning ska inkomsten inte beaktas vid beräkningen av mottagarens skattepliktiga resultat. Om inkomsten enbart delvis tas upp till beskattning, så att den motsvarande inkomsten till viss del inte inkluderas i en annan persons skattepliktiga resultat, ska bestämmelsen tillämpas till den del som den motsvarande inkomsten inte inkluderas.

Missmatchningen ska innehålla ett gränsöverskridande inslag, på så sätt att avdrag görs i Sverige men den motsvarande inkomsten inte tas upp till beskattning i en annan stat och inte heller i Sverige. Det finns inget krav på att den aktuella betalningen i sig är gränsöverskridande. Det innebär t.ex. att ett företag som har en utgift till ett svenskt handelsbolag vars delägare – som är utländska juridiska personer – hör hemma i en annan stat än Sverige och där delägarna inte är skattskyldiga i Sverige för handelsbolagets resultat kan omfattas av bestämmelsen. I ett sådant fall

ska prövningen av om en mismatchning uppstår göras i förhållande till den stat där delägarna hör hemma. Om det svenska handelsbolaget bedriver näringsverksamhet i Sverige från ett fast driftställe blir delägarna skattskyldiga i Sverige för handelsbolagets inkomster här. I en sådan situation uppstår ingen mismatchning, oavsett hur den andra staten behandlar den motsvarande inkomsten, om inkomsten tas upp till beskattning i Sverige.

Eftersom den motsvarande inkomsten kan anses behandlad som mottagen i flera olika stater medger bestämmelsen att avdrag kan göras till viss del, t.ex. när en delägare enligt lagstiftningen i sin jurisdiktion tar upp sin del av den motsvarande inkomsten till beskattning, men en annan delägare inte tar upp sin del enligt den skattelagstiftning som den har att följa.

Det är det förväntade skatteutfallet i den stat där inkomsten anses som mottagen som avgör om en inkomst ska anses tas upp till beskattning, och inte det faktiska skatteutfallet. Prövningen av om en inkomst tas upp till beskattning kan behöva göras i förhållande till CFC-regler, om den skattskyldige kan visa att en delägare löpande beskattas för det mottagande företags inkomster.

En andra förutsättning är att mismatchningen beror på skillnader i den rättsliga klassificeringen av det förstnämnda företaget, dvs. det betalande företaget, i skattehänseende i Sverige och någon annan stat. Den som drar av utgiften ska alltså betraktas som ett eget skattesubjekt i Sverige, men inte betraktas på samma sätt i en annan stat. I avsnitt 3.5.1 lämnas exempel på sådana situationer.

Det ska finnas ett samband mellan skillnaderna i den rättsliga klassificeringen av det betalande företaget och mismatchningen i form av avdrag utan inkludering. Det innebär att om det mottagande företaget i alla händelser inte skulle ta upp den motsvarande inkomsten till beskattning, t.ex. på grund av dennes särskilda skatterättslig status enligt lagstiftningen där denne hör hemma i skattehänseende, ska mismatchningen inte anses bero på skillnaderna i den rättsliga klassificeringen av det betalande företaget.

I *andra stycket* finns ett undantag från avdragsförbudet i första stycket. Avdrag får göras till den del inkomst som företaget tar upp till beskattning även tas upp till beskattning inom tolv månader i den andra staten, räknat från utgången av det beskattningsår som utgifterna hänförs till.

Andra stycket har i tillämpliga delar utformats med 24 kap. 15 c § andra stycket som förebild. Med den andra staten avses den stat som mismatchningen i form av avdrag utan inkludering uppstår i förhållande till.

Bestämmelsen ansluter till OECD:s BEPS-rekommendationer (åtgärd 2, rekommendation 3) och direktivet mot skatteundandraganden (artikel 2.9 första stycket e och andra stycket b samt artikel 9.2 a). I direktivet definieras begreppen avdrag utan inkludering, inkomst med dubbel inkludering och hybridsubjekt i artikel 2.9 tredje stycket c, g och i.

Av 2 § framgår tillämpningsområdet för bestämmelsen.

Övervägandena finns i avsnitt 3.5.1.

9 §

Paragrafen ersätter, tillsammans med den föreslagna 8 §, 24 kap. 15 d §.

Av paragrafen framgår att ett företag under vissa förutsättningar inte får dra av utgifter till ett annat företag.

En första förutsättning är att den till utgiften motsvarande inkomsten inte tas upp till beskattning, dvs. att det uppstår en mismatchning i form av avdrag utan inkludering. För att inkomsten inte ska tas upp till beskattning ska inkomsten inte beaktas vid beräkningen av ett skattepliktigt resultat för den som tar emot betalningen. Om inkomsten delvis tas upp till beskattning, så att den motsvarande inkomsten till viss del inte inkluderas i en annan persons skattepliktiga resultat, tillämpas bestämmelsen till den del som den motsvarande inkomsten inte inkluderas.

Det är tillräckligt, för att konstatera att bestämmelsen inte är tillämplig, att den motsvarande inkomsten tas upp till beskattning i någon stat – även om inkludering av den motsvarande inkomsten sker genom t.ex. CFC-regler eller genom att en stat implementerat en specifik rekommendation i OECD:s BEPS-rapport (åtgärd 2) som förhindrar att hybrida mismatchningar uppstår, se t.ex. rekommendationen ”Limiting the tax transparency for non-resident investors” (rekommendation 5.2).

Bestämmelsen tar sikte på det förväntade skatteutfallet i den stat där inkomsten anses som mottagen, och inte det faktiska skatteutfallet. Prövningen av om en inkomst tas upp till beskattning ska alltså göras i förhållande till lagstiftningen i den andra staten (eller de andra staterna), och inte till hur mottagaren rent faktiskt behandlat inkomsten.

Som en andra förutsättning ska mismatchningen bero på skillnader i den rättsliga klassificeringen av det företag som utgiften görs till eller ett annat företag som behandlas som mottagare av motsvarande inkomst. Den mismatchning som bestämmelsen tar sikte på är den som kan uppstå mellan den stat där ett mottagande företag hör hemma i skattehänseende och den stat där en andelsägare i företaget, eller någon annan person som det mottagande företaget fördelar inkomster till, hör hemma. Om den senare staten betraktar det mottagande företaget som ett eget skattesubjekt och den första staten betraktar samma företag som delägarbeskattat, tas den motsvarande inkomsten inte upp till beskattning i någon av staterna. Bestämmelsen kan även tillämpas på indirekta äganden, dvs. situationer där en person indirekt, genom ett eller flera delägarbeskattade företag i olika stater, äger andelar i det mottagande företaget. Andelsägaren behöver vidare inte vara en juridisk person, utan bestämmelsen kan även tillämpas på situationer där andelsägaren är en fysisk person.

Det finns inget krav på att själva betalningen ska vara gränsöverskridande. Det innebär att även betalningar till svenska handelsbolag kan omfattas av bestämmelsen, t.ex. när det svenska handelsbolaget utgör det företag som två stater klassificerar på skilda sätt eller när delägare i det svenska handelsbolaget på motsvarande sätt utgör ett s.k. hybridföretag.

Det ska finnas ett samband mellan skillnaderna i den rättsliga klassificeringen av ett mottagande företag och mismatchningen i form av avdrag utan inkludering. Det innebär att om andelsägaren i alla händelser inte skulle ta upp den motsvarande inkomsten till beskattning på grund av andelsägarens särskilda skatterättsliga status enligt lagstiftningen där denne är skattskyldig, ska mismatchningen inte anses bero på skillnaderna i den rättsliga klassificeringen av det mottagande företaget.

Även prövningen av hur den motsvarande inkomsten behandlas i den andra staten (eller de andra staterna) än den stat där betalningsmottagaren hör hemma i skattehänseende, ska göras i förhållande till den statens lagstiftning och inte i förhållande till hur andelsägaren rent faktiskt behandlar den motsvarande inkomsten. Det innebär även att bestämmelsen kan tillämpas i situationer där den motsvarande inkomsten inte vidareredistribuerats från betalningsmottagaren till andelsägaren.

Bedömningen av om ett mottagande företag är att anse som delägarbeskattat i den stat där företaget hör hemma och som ett eget skattesubjekt i den stat där andelsägaren hör hemma, ska göras i förhållande till den utgift som bestämmelsen tillämpas för. Att andelsägaren i framtiden kan komma att få utdelning – som helt eller delvis finansieras av den motsvarande inkomsten – och beskattas för denna hindrar inte tillämpningen av bestämmelsen, eftersom bedömningen av om den motsvarande inkomsten är icke-inkluderad ska göras i förhållande till den aktuella utgiften. En sådan utdelning ska därför inte betraktas som en motsvarande inkomst. I praktiken innebär det en jämförelse med hur den motsvarande inkomsten skulle ha behandlats skattemässigt om den hade ansetts mottagen direkt, dvs. utan inblandning av det mottagande hybridföretaget, i andelsägarens jurisdiktion.

Bestämmelsen ansluter till OECD:s BEPS-rekommendationer (åtgärd 2, rekommendation 4) och direktivet mot skatteundandraganden (artikel 2.9 första stycket b och artikel 9.2 a). I direktivet definieras begreppen avdrag utan inkludering och hybridsubjekt i artikel 2.9 tredje stycket c och i.

Av 2 § framgår tillämpningsområdet för bestämmelsen.

Övervägandena finns i avsnitt 3.5.3.

10 §

Av paragrafen framgår att ett företag under vissa förutsättningar inte får dra av utgifter till ett annat företag. Bestämmelsen tar sikte på situationer när två stater gör olika bedömning avseende förekomsten av ett fast driftställe.

Av bestämmelsen framgår att det andra företaget enligt lagstiftningen i den stat där det hör hemma anses ha ett fast driftställe i en annan stat. I vilken stat ett företag enligt detta kapitel ska anses höra hemma i, och därmed vilken stats lagstiftning som åsyftas, framgår av 4 §. Detta fasta driftställe kan enligt lagstiftningen i denna stat finnas i Sverige eller i en annan stat. Vidare ska den till utgiften motsvarande inkomsten enligt samma lagstiftning anses hänförlig till det fasta driftstället. Vid resultatberäkningen av det fasta driftstället allokerar företaget alltså den aktuella inkomsten till det fasta driftstället.

Den första förutsättningen för avdragsförbud är att den till utgiften motsvarande inkomsten inte tas upp till beskattning, dvs. att det uppstår en situation med avdrag utan inkludering.

Bestämmelsen tar sikte på det förväntade skatteutfallet och inte det faktiska skatteutfallet. Vid bedömningen av om en inkomst tas upp till beskattning ska avvikelser som beror på att en annan stat har en annan beskattningsperiod eller har olika regler för att fastställa när utgifter eller inkomster har uppstått eller erhållits allmänt sett inte anses ge upphov till en mismatchning. För att inkomsten inte ska anses ha tagits upp till

beskattning ska inkomsten inte alls beaktas vid beräkningen av någon annan persons skattepliktiga resultat.

Det är tillräckligt för att konstatera att bestämmelsen inte är tillämplig, att den motsvarande inkomsten tas upp till beskattning i någon stat – även om inkludering av den motsvarande inkomsten sker genom t.ex. CFC-regler. Om företaget är delägarbeskattat och delägarna tar upp inkomsten till beskattning ska inkomsten också anses ha tagits upp till beskattning. Avdragsförbudet ska vidare gälla till den del motsvarande inkomst inte tas upp till beskattning. Detta innebär att om inkomsten endast delvis tas upp till beskattning får avdrag göras i motsvarande omfattning.

Den andra förutsättningen är att mismatchningen eller olikbehandlingen av den motsvarande inkomsten har uppstått på grund av att staten där företaget hör hemma och den stat där företaget, enligt lagstiftningen i den stat där det hör hemma, har ett fast driftställe behandlar förekomsten av det fasta driftstället olika. Av bestämmelsens lydelse framgår det redan att företaget, enligt lagstiftningen i den stat där företaget hör hemma, har ett fast driftställe i en annan stat som den motsvarande inkomsten anses hänförlig till. För att bestämmelsen ska bli tillämplig måste därmed det ifrågavarande fasta driftstället inte anses finnas enligt lagstiftningen i den stat där det enligt den stat där företaget hör hemma anses vara beläget. I en sådan situation tas den motsvarande inkomsten inte upp till beskattning i någon av staterna. En olikbehandling kan uppkomma på grund av vad som framgår av staternas interna rätt eller enligt ett skatteavtal mellan staterna.

Bestämmelsen ska dock inte tillämpas om företaget i alla händelser inte skulle behöva ta upp den motsvarande inkomsten, t.ex. på grund av dennes särskilda skatterättsliga status enligt den stats lagstiftning där företaget hör hemma.

Bestämmelsen ansluter till OECD:s rekommendationer (fasta driftställen, rekommendation 2) och direktivet mot skatteundandraganden (artikel 2.9 första stycket d och 9.2 a) och ändringsdirektivet (skäl 19). Av 2 § framgår tillämpningsområdet för bestämmelsen.

Övervägandena finns i avsnitt 3.5.5.

11 §

Av paragrafen framgår att ett företag under vissa förutsättningar inte får dra av utgifter till ett annat företag. Bestämmelsen tar sikte på när ett företag har en utgift till ett annat företag som har ett eller flera fasta driftställen. Till skillnad från 10 § är dock den staten där företaget hör hemma och staten där dess fasta driftställe finns överens om förekomsten av det fasta driftstället.

Den första förutsättningen för avdragsförbud är att den till utgiften motsvarande inkomsten inte tas upp till beskattning, dvs. att det uppstår en situation med avdrag utan inkludering.

Bestämmelsen tar sikte på det förväntade skatteutfallet och inte det faktiska skatteutfallet. Vid bedömningen av om en inkomst tas upp till beskattning ska avvikelser som beror på att en annan stat har en annan beskattningsperiod eller har olika regler för att fastställa när utgifter eller inkomster har uppstått eller erhållits allmänt sett inte anses ge upphov till en mismatchning. För att inkomsten inte ska anses ha tagits upp till

beskattning ska inkomsten inte alls beaktas vid beräkningen av någon annan persons skattepliktiga resultat.

Det är tillräckligt för att konstatera att bestämmelsen inte är tillämplig, att den motsvarande inkomsten tas upp till beskattning i någon stat – även om inkludering av den motsvarande inkomsten sker genom t.ex. CFC-regler. Om företaget är delägarbeskattat och delägarna tar upp inkomsten till beskattning ska inkomsten också anses ha tagits upp till beskattning. Avdragsförbudet ska vidare gälla till den del motsvarande inkomst inte tas upp till beskattning. Detta innebär att om motsvarande inkomst endast delvis tas upp till beskattning får avdrag göras i motsvarande omfattning.

Den andra förutsättningen är att mismatchningen eller olikbehandlingen av den motsvarande inkomsten har uppstått på grund av att två stater gör olika bedömningar av om inkomsten ska hänföras till ett fast driftställe. Det innebär att det ska göras en jämförelse mellan hur staten där företaget hör hemma och den stat där det fasta driftstället finns allokerar inkomsten. En mismatchning kan också uppstå mellan staten där det fasta driftstället finns och en annan stat där företaget bedriver verksamhet från fast driftställe. I den situationen ska jämförelsen i stället göras mellan hur dessa stater allokerar inkomsten. Om det vid jämförelsen framkommer att de involverade staterna gör olika bedömningar av om inkomsten ska hänföras till det fasta driftstället och denna olikbehandling resulterar i att inkomsten inte tas upp till beskattning i någon av dessa stater är den andra förutsättningen uppfylld. Om däremot t.ex. ett företag i alla händelser inte skulle behöva ta upp den motsvarande inkomsten på grund av dennes särskilda skatterättsliga status enligt sin stats lagstiftning, ska bestämmelsen dock inte tillämpas.

Bestämmelsen ansluter till OECD:s BEPS-rekommendationer (fasta driftställen, rekommendation 2) och direktivet mot skatteundandraganden (artikel 2.9 första stycket c och 9.2 a) och ändringsdirektivet (skäl 18). Av 2 § framgår tillämpningsområdet för bestämmelsen.

Övervägandena finns i avsnitt 3.5.6.

12 §

Av bestämmelsen framgår vad som ska gälla avseende resultatberäkning i ett fast driftställe i Sverige under vissa förutsättningar.

Av *första stycket* framgår att vid fastställande av inkomst från fast driftställe i Sverige ska avdrag inte göras för utgift på grund av ersättning som det fasta driftstället anses ha till en annan del av företaget till den del företaget inte beskattas för ett belopp motsvarande ersättningen i någon stat, om detta beror på att staterna där företaget hör hemma eller bedriver verksamhet från ett annat fast driftställe inte beaktar ersättningen.

Bestämmelsen siktar in sig på s.k. fiktiva betalningar mellan ett fast driftställe och en annan del av företaget. Vid beräkning av resultat i ett fast driftställe kan fiktiva betalningar användas som ett sätt att fördela utgifter och inkomster inom ett företag i syfte att säkerställa korrekta skatteunderlag i de stater företaget har sin verksamhet i. En fiktiv betalning kan därmed inte omfatta avdrag för avskrivningar, värdeminskningar eller koncernbidrag eftersom dessa avdrag inte syftar till att säkerställa ett korrekt skatteunderlag utan snarare syftar till att minska beskattningsunderlaget.

Utgiften som avses i bestämmelsen är således inte en faktisk utgift utan en ersättning som det fasta driftstället anses ha i förhållande till en annan del av företaget. Det kan exempelvis röra sig om att det fasta driftstället har använt sig av företagets huvudkontors IT-support i sin verksamhet och därmed ersätter huvudkontoret för servicen genom att i resultatberäkningen hänföra en kostnad för IT-support genom en fiktiv betalning. Utgiften i form av en fiktiv ersättning kan avse funktioner som utförts, tillgång som använts eller risk som tagits av en annan del av företaget genom det fasta driftstället. Avser den fiktiva ersättningen i själva verket en faktisk utgift, exempelvis en utgift som avser en tjänst från en tredje part, är ersättningen inte att anse som fiktiv och den föreslagna bestämmelsen är då inte tillämplig. En fiktiv ersättning kan vidare, helt eller delvis anses motsvara en faktisk utgift om den på ett tillfredställande sätt kan knytas till en faktisk utgift som en annan del av företaget har.

Den första förutsättningen för avdragsförbud är att ersättningen inte tas upp till beskattning, dvs. att det uppstår en situation med avdrag utan inkludering. Det är tillräckligt för att konstatera att bestämmelsen inte är tillämplig, att ersättningen tas upp till beskattning i någon stat – även om inkludering av den motsvarande ersättningen sker genom t.ex. CFC-regler. Om företaget är delägarbeskattat och delägarna tar upp ersättningen till beskattning ska den också anses ha tagits upp till beskattning. Avdragsförbudet ska vidare gälla till den del ersättning inte tas upp till beskattning. Detta innebär att om ersättningen endast delvis tas upp till beskattning får avdrag göras i motsvarande omfattning.

Den andra förutsättningen är att den stat där företaget hör hemma eller en stat där företaget bedriver verksamhet från ett annat fast driftställe inte beaktar ersättningen. Om en stat inkluderar ersättningen som en inkomst i den andra delen av företaget är ersättningen att anse som beaktad vid tillämpningen av bestämmelsen. En ersättning kan också anses vara beaktad när en stat allokerar en kostnad eller förlust, som härrör till en likvärdig utgiftskategori som den fiktiva ersättningen, till det fasta driftstället och genom detta inte ger avdrag för kostnaden eller förlusten. I detta fall ska ersättningen anses beaktad i den utsträckningen avdrag nekas. Detta gäller dock inte om den allokerade kostnaden eller förlusten behandlas som avdragsgill i det fasta driftstället.

Prövningen av om en kostnad eller förlust tillhör en likvärdig utgiftskategori som den fiktiva ersättningen avser en generell prövning där beloppen bedöms utifrån om de tillhör samma kategori eller typ av tillgång, funktion eller risk. Det behöver inte röra sig om samma specifika typ av kostnad eller förlust. Som exempel kan nämnas när ett fast driftställe anses ha en fiktiv ersättning till företagets huvudkontor som avser royalty för användning av mjukvara. Huvudkontoret å sin sida nekas avdrag för kostnad som avser forskning och utveckling för den mjukvara som används av det fasta driftstället. Avdraget nekas på grund av att inkomst från det fasta driftstället undantas från beskattning i huvudkontorets stat. I detta exempel anses det nekade avdraget och den fiktiva ersättningen (royalty) tillhöra likvärda utgiftskategorier.

Om däremot t.ex. ett huvudkontor i alla händelser inte skulle behöva ta upp den motsvarande inkomsten på grund av dennes särskilda skatterättsliga status enligt sin stats lagstiftning, ska bestämmelsen dock inte tillämpas.

Av *andra stycket* framgår att ersättningar som träffas av avdragsförbudet i första stycket, ändå kan dras av om ersättningen motsvarar inkomster som företaget tar upp till beskattning om samma inkomst även tas upp till beskattning inom tolv månader i den andra staten, räknat från utgången av det beskattningsår som utgifterna hänför sig till. Andra stycket innehåller således ett undantag från avdragsförbudet vid s.k. dubbel inkludering. Stycket har utformats på samma sätt som andra stycket i 8 §.

Bestämmelsen ansluter till OECD:s BEPS-rekommendationer (fasta driftställen, rekommendation 3) och direktivet mot skatteundandraganden (artikel 2.9 första stycket f och 9.2 a).

Övervägandena finns i avsnitt 3.5.7.

13 §

Av *första stycket* framgår att ett företag under vissa förutsättningar inte får dra av utgifter till ett annat företag utanför EU.

Bestämmelsen ska motverka att effekten av hybrida mismatchningar som uppstår mellan stater som inte har implementerat hybridregler flyttas in till stater som har dessa regler. Denna bestämmelse tar därför sikte på när ett företag i Sverige har en avdragsgill utgift som varken ger upphov till avdrag utan inkludering eller dubbla avdrag men där den inkomst som motsvaras av den avdragsgilla utgiften kvittas bort, direkt eller indirekt mot ett avdrag som ger upphov till en hybrid mismatchning.

Enligt *första stycket första punkten* kan en sådan mismatchning vara ett avdrag som får göras för en betalning i en jurisdiktion utan att motsvarande inkomst tas upp till beskattning i en annan jurisdiktion (avdrag utan inkludering) och det är en sådan situation som avses i artikel 2.9 första stycket a–f i direktivet mot skatteundandraganden. Exempelvis kan det vara en situation med avdrag utan inkludering som uppstått på grund av en betalning i enlighet med hybridinstrument (artikel 2.9 första stycket a). Enligt *andra punkten* kan det också handla om ett avdrag som får göras både i den jurisdiktion där betalningen har sin källa eller uppstår och i en annan jurisdiktion (dubbla avdrag).

En bedömning huruvida en hybrid mismatchning föreligger längre upp i en transaktionskedja ska göras med utgångspunkt i de hybridregler som föreslås i detta kapitel. Vid denna prövning kan ledning också hämtas från direktivet mot skatteundandraganden och OECD:s BEPS-rapporter (åtgärd 2 och fasta driftställen).

I *andra stycket* finns två undantag till avdragsförbudet. Undantagen gäller till den del förutsättningarna för dem är uppfyllda. Enligt *första strecksatsen* är det ena undantaget tillämpligt när någon av de andra staterna i transaktionskedjan har regler av sådant slag som avses i direktivet mot skatteundandraganden. I bestämmelsen hänvisas till reglerna i direktivet mot skatteundandraganden men mot bakgrund av att direktivet ansluter till hybridreglerna i OECD:s BEPS-rapporter (åtgärd 2 och fasta driftställen) avses även dessa regler. På så sätt omfattas hybrida mismatchningar som uppstått mellan tredjeländer som inte har implementerat de hybridregler som finns i OECD:s BEPS-rekommendationer. Av det andra undantaget, i *andra strecksatsen*, framgår att utgifter som träffas av avdragsförbudet, ändå kan dras av om de utgifter i bestämmelsens första stycke 1 och 2, dvs. inte den i Sverige avdragsgilla utgiften utan en utgift som ger upphov till en hybrid

missmatchning, motsvarar inkomster som tas upp i båda de stater som den hybrida missmatchningen har uppstått mellan. Andra strecksatsen innehåller således ett undantag från avdragsförbudet vid s.k. dubbel inkludering. Undantaget är begränsat till hybrida missmatchningar som involverar en betalning till ett hybridföretag (artikel 2.9 första stycket e i direktivet mot skatteundandraganden), en fiktiv betalning (artikel 2.9 första stycket f i direktivet) eller dubbla avdrag (artikel 2.9 första stycket g i direktivet). Även en bedömning huruvida det är en situation med dubbel inkludering ska göras med utgångspunkt i de hybridregler som föreslås i detta kapitel. Vid denna prövning kan ledning också hämtas från direktivet mot skatteundandraganden och OECD:s BEPS-rapporter (åtgärd 2 och fasta driftställen).

Bestämmelsen ansluter till OECD:s BEPS-rekommendationer (rekommendation 8 i åtgärd 2 och rekommendation 5 i fasta driftställen) och direktivet mot skatteundandraganden (artikel 9.3). Av 2 § framgår tillämpningsområdet för bestämmelsen.

Övervägandena finns i avsnitt 3.6.

14 §

Paragrafen ersätter 24 kap. 15 c §.

Av *första stycket* framgår att ett företag under vissa förutsättningar inte får dra av vissa utgifter.

Den första förutsättningen är att ett företag som hör hemma i en annan stat får göra avdrag för samma utgifter. Det ska således röra sig om en situation där två olika företag gör avdrag för samma utgifter. Att en utgift klassificeras på skilda sätt, dras av under skilda redovisningsperioder eller värderas till olika belopp i de båda staterna saknar betydelse för om utgiften ska anses dras av dubbelt. I avsnitt 3.7.3 och 3.7.1, beskrivs begreppet dubbla avdrag närmare och det lämnas exempel på hur begreppet definieras.

Den andra förutsättningen är att avdragen görs mot inkomst i ett annat företag. Att avdrag görs mot inkomst i ett annat företag kan t.ex. innebära att företaget tar emot ett koncernbidrag. I avsnitt 3.7.3 beskrivs begreppet inkomst i ett annat företag närmare och det lämnas exempel på hur avdrag kan göras mot sådan inkomst i svensk rätt.

Den tredje förutsättningen är att avdrag inte nekas i den andra staten. Det innebär att denna form av hybrid missmatchning i första hand ska åtgärdas genom att den andra staten vägrar avdrag.

I *andra stycket* anges att första stycket inte gäller till den del avdragen motsvaras av inkomst som tas upp till beskattning i båda staterna. Det som anges utgör ett undantag för s.k. dubbel inkludering. Även begreppet dubbel inkludering beskrivs närmare i avsnitt 3.7.3. Undantaget i andra stycket kan tillämpas både för inkomster i det företag som gör avdrag för utgiften och för inkomster i det andra företaget.

Bestämmelsen ansluter till OECD:s BEPS-rekommendationer (åtgärd 2, rekommendation 6) och direktivet mot skatteundandraganden (artikel 2.9 första stycket g och andra stycket b samt artikel 9.1 b). Begreppen dubbla avdrag, inkomst med dubbel inkludering och hybridsubjekt definieras i artikel 2.9 tredje stycket b, g och i.

Av 2 § framgår tillämpningsområdet för bestämmelsen.

Övervägandena finns i avsnitt 3.7.3.

15 §

Av *första stycket* framgår att ett företag inte får göra avdrag för utgifter som är hänförliga till ett fast driftställe i en annan stat, under vissa förutsättningar.

Den första förutsättningen är att samma utgift får dras av i den andra staten, dvs. den stat där det fasta driftstället finns. Det är inte nödvändigtvis det företag som gör avdraget i Sverige som ska dra av samma utgift i den andra staten.

Den andra förutsättningen är att avdragen i den andra staten görs mot inkomst i ett annat företag. Med annat företag avses ett annat företag än det som haft utgiften. Att avdrag i den andra staten görs mot inkomst i ett annat företag kan t.ex. innebära att företaget i den stat där det fasta driftstället finns tar emot ett koncernbidrag. Även andra resultatutjämningsmetoder i den andra staten kan innebära att avdragen görs mot inkomst i annat företag. I avsnitt 3.7.1 beskrivs begreppet inkomst i ett annat företag närmare och det lämnas exempel på hur avdrag i den andra staten – beroende på vilket resultatutjämningsystem den staten har – kan göras mot sådan inkomst.

I *andra stycket* anges att första stycket inte gäller till den del avdragen motsvaras av inkomst som tas upp till beskattning i båda staterna. Det som anges utgör ett undantag för s.k. dubbel inkludering. Även begreppet dubbel inkludering beskrivs närmare i avsnitt 3.7.1. Undantaget i andra stycket kan tillämpas både för inkomster i det fasta driftstället och för inkomster i det andra företaget.

Bestämmelsen ansluter till OECD:s BEPS-rekommendationer (åtgärd 2, rekommendation 6 och fasta driftställen, avsnitt 4) och direktivet mot skatteundandraganden (artikel 2.9 första stycket g och andra stycket b samt artikel 9.1 a). Begreppen dubbla avdrag och inkomst med dubbel inkludering definieras i artikel 2.9 tredje stycket b och g.

Övervägandena finns i avsnitt 3.7.1.

16 §

Av *första stycket* framgår att ett företag inte får göra avdrag för utgifter som är hänförliga till ett fast driftställe i Sverige, under vissa förutsättningar. Det är inte nödvändigtvis företaget med det fasta driftstället i Sverige som drar av utgiften som är hänförligt till detta fasta driftställe.

Den första förutsättningen är att samma utgift får dras av i en annan stat. Att en utgift klassificeras på skilda sätt, dras av under skilda redovisningsperioder eller värderas till olika belopp i de båda staterna saknar betydelse för om utgiften ska anses dras av dubbelt. I avsnitt 3.7.2 beskrivs begreppet dubbla avdrag närmare och det lämnas exempel på hur begreppet definieras.

Den andra förutsättningen är att avdragen görs mot inkomst i ett annat företag. Att avdrag görs mot inkomst i ett annat företag kan t.ex. innebära att företaget tar emot ett koncernbidrag. I avsnitt 3.7.2 beskrivs begreppet inkomst i ett annat företag närmare och det lämnas exempel på hur avdrag kan göras mot sådan inkomst i svensk rätt.

Den tredje förutsättningen är att avdrag inte nekas i den andra staten. Det innebär att denna form av hybrid mismatchning i första hand ska åtgärdas genom att den andra staten vägrar avdrag.

I *andra stycket* anges att första stycket inte gäller till den del avdragen motsvaras av inkomst som tas upp till beskattning i båda staterna. Det som anges utgör ett undantag för s.k. dubbel inkludering. Även begreppet dubbel inkludering beskrivs närmare i avsnitt 3.7.2. Undantaget i andra stycket kan tillämpas både för inkomster i det företag som gör avdrag för utgiften och för inkomster i det andra företaget.

Bestämmelsen ansluter till OECD:s BEPS-rekommendationer (åtgärd 2, rekommendation 6 och fasta driftställen, avsnitt 4) och direktivet mot skatteundandraganden (artikel 2.9 första stycket g och andra stycket b samt artikel 9.1 b). Begreppen dubbla avdrag och inkomst med dubbel inkludering definieras i artikel 2.9 tredje stycket b och g.

Övervägandena finns i avsnitt 3.7.2.

17 §

Av *första stycket* framgår att företag som har gjort avdrag för utgifter hänförliga till ett fast driftställe i en annan stat och som inte motsvarats av inkomster som tas upp till beskattning i båda staterna enligt den föreslagna 15 § andra stycket ska återföra sådana gjorda avdrag, till den del det enligt lagstiftningen i den andra staten görs avdrag för tidigare års underskott hänförligt till det fasta driftstället mot inkomster i annat företag.

Bestämmelsen har ett nära samband med den föreslagna 15 §. Den föreslagna 15 § behandlar hybrida mismatchningar i form av dubbla avdrag genom fasta driftställen utomlands. En sådan hybrid mismatchning kan, när den definieras på ett sådant sätt att den uppstår först när företaget i den stat där det fasta driftstället finns faktiskt gör ett duplicerat avdrag mot inkomst i ett annat företag, uppstå ett senare beskattningsår än det beskattningsår som det duplicerade avdraget i Sverige gjordes. Så är fallet när de duplicerade avdragen i den andra staten genererar ett underskott för företaget i den staten som får rullas vidare till nästkommande år och detta underskott dras av mot inkomst i ett annat företag. Vid en sådan situation ska företaget återföra de duplicerade avdragen i den utsträckning som de inte motsvarats av dubbelt inkluderad inkomst, till den del avdrag för tidigare års underskott görs i den andra staten mot inkomst i ett annat företag.

Av *andra stycket* framgår att återförda avdrag ska tas upp det beskattningsår då avdraget i den andra staten görs. Med avdraget avses avdraget för tidigare års underskott.

Bestämmelsen ansluter till OECD:s BEPS-rekommendationer (åtgärd 2, rekommendation 6 och fasta driftställen, avsnitt 4) och direktivet mot skatteundandraganden (artikel 2.9 första stycket g och andra stycket b samt artikel 9.1 a). Begreppen dubbla avdrag och inkomst med dubbel inkludering definieras i artikel 2.9 tredje stycket b och g.

Övervägandena finns i avsnitt 3.7.1.

18 §

Av *första stycket* framgår att obegränsat skattskyldiga juridiska personer inte får göra avdrag för utgifter under vissa förutsättningar, vid s.k. dubbel

hemvist. Vad som utgör en obegränsat skattskyldig juridisk person framgår av 6 kap. 3 § IL.

Den första förutsättningen är att den obegränsat skattskyldiga juridiska personen – enligt lagstiftningen i en annan stat – även är obegränsat skattskyldig i den staten. Det angivna innebär att den juridiska personen är obegränsat skattskyldig i två stater samtidigt. Det kan inträffa om den andra staten bedömer skattskyldighet utifrån företagets ledning. Om ett svenskt aktiebolags ledning finns i en annan stat kan den staten anse att aktiebolagets är obegränsat skattskyldigt i den staten samtidigt som aktiebolaget genom sin registrering anses vara obegränsat skattskyldigt i Sverige enligt inkomstskattelagen.

Den andra förutsättningen är att den obegränsat skattskyldiga juridiska personen har utgifter som dras av i båda staterna och som överstiger företagets inkomster som tas upp i båda staterna. Den obegränsat skattskyldiga personen ska alltså redovisa ett skattepliktigt resultat som är ett underskott.

I *andra stycket* finns två undantag till avdragsförbudet.

Det första undantaget gäller om den andra staten inte tillåter att avdragen görs mot inkomst i ett annat företag. Denna form av hybrid mismatchning uppkommer om den andra staten tillåter att företaget med dubbel hemvist t.ex. ingår i statens resultatutjämningsystem. Om så är fallet kan samma underskott som redovisas i Sverige även användas för att minska det skattepliktiga resultatet för ett företag i den andra staten. Om den andra staten utestänger företaget med dubbel hemvist från den statens resultatutjämningsystem och även i övrigt vidtar åtgärder för att förhindra att underskottet används mot ett annat företags överskott, uppstår ingen hybrid mismatchning.

Det andra undantaget gäller om den andra staten är medlem i EU och den juridiska personen enligt ett skatteavtal mellan Sverige och den andra staten har hemvist i Sverige. I avsnitt 3.7.4 beskrivs hur detta undantag ska tillämpas om ett sådant avtal anger att hemvist ska avgöras genom ömsesidig överenskommelse.

Bestämmelsen ansluter till OECD:s BEPS-rekommendationer (åtgärd 2, rekommendation 7) och direktivet mot skatteundandraganden (artikel 9b). I direktivet definieras begreppen dubbla avdrag och inkomst med dubbel inkludering i artikel 2.9 tredje stycket b och g.

Övervägandena finns i avsnitt 3.7.4.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Av *första punkten* framgår att lagen träder i kraft den 1 januari 2020.

Av *andra punkten* framgår att de nya bestämmelserna tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2019.

Av *tredje punkten* framgår att vid tillämpning av den nya bestämmelsen i 24 b kap. 17 § ska underskott som är hänförliga till beskattningsår som börjar före den 1 januari 2020 inte beaktas. Av den nya bestämmelsen följer att företag som gjort avdrag för utgifter hänförliga till fast driftställe i en annan stat under vissa förutsättningar ska återföra sådana gjorda avdrag, se kommentar till 24 b kap. 17 §. En förutsättning för det är att det i den andra staten görs avdrag för tidigare års underskott hänförligt till det

fasta driftstället. Med underskott i övergångsbestämmelsen avses således underskott hänförligt till fast driftställe i en annan stat.

Av *fjärde punkten* framgår att de upphävda bestämmelserna i 24 kap. 15 a–15 e §§ fortfarande gäller för beskattningsår som börjar före den 1 januari 2020.

Övervägandena finns i avsnitt 4.

6.2 Förslaget till lag om ändring i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt

2 kap.

8 §

Andra stycket, som är nytt, gäller för juridiska personer. Bestämmelsen innebär att det belopp med vilket avräkning av utländsk skatt får ske begränsas i fråga om vissa avtal om värdepapperslån och återköpsavtal avseende finansiella instrument. Av bestämmelsen följer att som avräkningsbar utländsk skatt enligt lagens 2 kap. 8 § första stycket 1 och 2 ska inte anses sådan utländsk skatt som hänför sig till en intäkt från innehav av finansiella instrument till den del den skattskyldige medges avdrag för utdelnings- eller ränteersättning på grund av villkor vid värdepapperslån eller återköpsavtal avseende de finansiella instrumenten.

I *tredje stycket*, som är nytt, anges som en första förutsättning att bestämmelsen i andra stycket bara tillämpas om avräkning också ges för utländsk skatt på intäkten från de finansiella instrumenten hos annan på grund av att denne, enligt lagstiftningen i dennes hemviststat, anses uppbära intäkten. Det ska alltså vara fråga om en hybridöverföring där båda parter ges avräkning för utländsk skatt. En hybridöverföring är ett arrangemang för att överföra ett finansiellt instrument där den underliggande avkastningen på det finansiella instrumentet som överförs, vid beskattningen, behandlas som att den erhållits samtidigt av fler än en part i arrangemanget. Vidare anges som en andra förutsättning att bestämmelserna i andra stycket bara tillämpas om den utdelnings- eller ränteersättning som ska betalas ingår i ett förfarande som ger rätt till avräkning för den skattskyldige och denne rimligen kunde ha förväntats känna till förfarandet, dvs. i ett strukturerat arrangemang.

Övervägandena finns i avsnitt 3.9.

Ikraftträdande

Lagen träder i kraft den 1 januari 2020.

Övervägandena finns i avsnitt 4.

Rådets direktiv (EU) 2016/1164 av den 12 juli
2016 om fastställande av regler mot
skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den
inre marknadens funktion

Rådets direktiv (EU) 2017/952 av den 29 maj
2017 om ändring av direktiv (EU) 2016/1164
vad gäller hybrida missmatchningar mot
tredjeländer

Bilaga 2