

Regelrådet är ett särskilt beslutsorgan inom Tillväxtverket vars ledamöter utses av regeringen. Regelrådet ansvarar för sina egna beslut. Regelrådets uppgifter är att granska och yttra sig över kvaliteten på konsekvensutredningar till författningsförslag som kan få effekter av betydelse för företag.

Finansdepartementet

Yttrande över Genomförande av bestämmelser i EU:s direktiv mot skatteundandraganden för att motverka omvända hybrida mismatchningar

Regelrådets ställningstagande

Regelrådet finner att konsekvensutredningen uppfyller kraven i 6 och 7 §§ förordningen (2007:1244) om konsekvensutredning vid regelgivning.

Innehållet i förslaget

Promemorian innehåller förslag till ändring i inkomstskattelagen (1999:1299) och förslag till ändring i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt. I promemorian föreslås att reglerna för att neutralisera effekterna av hybrida mismatchningar ska kompletteras med regler som rör den skattemässiga behandlingen av vissa transparenta företag för att motverka skatteplanering genom så kallade hybrida mismatchningar.

I promemorian behandlas artikel 9a i direktivet mot skatteundandragande. Bestämmelserna tar sikte på att motverka att omvända hybrida mismatchningar uppstår på grund av att den skatterättsliga klassificeringen av vissa transparenta företag skiljer sig åt mellan olika stater, vilket leder till en skillnad i den skattemässiga behandlingen av företaget. Bestämmelsen ska vara genomförd i svensk rätt senast den 31 december 2021. I promemorian anges att motsvarande bestämmelse till rekommendation 5.2 finns i artikel 9a i direktivet mot skatteundandraganden¹.

Ett företag kan utgöra en hybrid och anses som ett hybridföretag i de fall företaget behandlas som ett eget skattesubjekt av en stat samtidigt som det behandlas som ett delägarbeskattat subjekt 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. Med omvänd hybrid avses att den stat där ett företag är etablerat eller registrerat skatterättsligt klassificerar företaget som transparent, det vill säga att det ska delägarbeskattas samtidigt som den stat där delägaren hör hemma skatterättsligt klassificerar företaget som ett skattesubjekt i etableringsstaten. Olikheten i klassificeringen leder till att en omvänd hybrid uppstår. Rekommendationen² syftar till att förhindra att nu aktuell mismatchning överhuvudtaget uppkommer.

¹ I promemorian anges att när det hänvisas till en viss artikel i direktivet mot skatteundandraganden avses den lydelse som den artikeln har efter ändringen genom rådets direktiv (EU) 2017/952 om ändring av direktiv (EU) 2016/1164 vad gäller hybrida mismatchningar med tredjeländer (ändringsdirektivet).

² Inom OECD:s Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) har rekommendationer tagits fram för att neutralisera effekter av olika behandling. Rådets direktiv (EU) 2016/1164 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknads funktion innebär att EU:s medlemsstater samordnar genomförandet av vissa av OECD:s åtgärds punkter mot BEPS, däribland hybrida mismatchningar.

Skälen för Regelrådets ställningstagande

Bakgrund och syfte med förslaget

I konsekvensanalysen anges att förslaget är föranlett av direktivet mot skatteundandraganden, som i det här fallet medför att nya regler om beskattning av inkomst från handelsbolag i vissa fall måste införas i inkomstskattelagen. Det övergripande syftet är att fullgöra ett åliggande som följer av Sveriges medlemskap i EU. Syftet med bestämmelserna är att motverka omvända hybrida mismatchningar som uppstår när stater på grund av skillnader i den rättsliga klassificeringen behandlar samma företag på olika sätt ur beskattningssynpunkt. Det leder enligt förslagsställaren i förlängningen till stabilare skattebaser och en ökad konkurrensneutralitet mellan företag som använder sig av aggressiv skatteplanering och företag som inte gör det.

I promemorian anges att i svensk rätt utgör handelsbolagen inkomstskatterettsligt transparenta företag och kan i vissa fall vara ett hybridföretag som ger upphov till en omvänd hybrid mismatchning. För att motverka skatteplanering genom omvända hybrida mismatchningar bör det införas regler i svensk rätt som kompletterar hybridreglerna och som avser den skattemässiga behandlingen av transparenta företag i aktuella avseenden.

Regelrådet finner redovisningen av bakgrund och syfte med förslaget godtagbar.

Alternativa lösningar och effekter av om ingen reglering kommer till stånd

I konsekvensanalysen framgår att en lösning som innebär att handelsbolag görs till skattesubjekt, helt eller delvis, anses vara så komplex och genomgripande att den inte kan genomföras utan att konsekvenserna utförligt analyseras inom ramen för en större översyn. Vidare framgår att med den föreslagna lösningen motverkas omvända hybrida mismatchningar, med minsta möjliga konsekvens för andra skattskyldiga som inte berörs av nuvarande regler eller kommer att beröras av de regler som föreslås träda i kraft 1 januari 2021 för att neutralisera hybrida mismatchningar. Enligt förslagsställaren finns inte något annat lämpligt alternativ till att åtgärda situationen med att inkomst riskerar att inte beskattas.

I promemorian anges närmare uppgifter. Det ena alternativet är att handelsbolag blir skattesubjekt i inkomstskattelagens mening och beskattas för inkomsten i Sverige. Den andra alternativet innebär att beskattningen fortfarande ligger kvar på delägaren, dvs. handelsbolaget förblir delägarbeskattat, men att skattskyldigheten för begränsat skattskyldiga utökas till att omfatta även inkomst i nu aktuell situation. Om handelsbolag skulle göras till skattesubjekt i inkomstskattelagens mening skulle det kunna ske antingen genom att handelsbolaget görs till skattesubjekt fullt ut eller i begränsad omfattning. Att endast göra handelsbolag till skattesubjekt i de specifika situationer som artikel 9a är tänkt att träffa riskerar enligt förslagsställaren att bli komplicerat både i utformning och tillämpning. Vidare anges att göra handelsbolag till skattesubjekt innefattar omfattande och komplexa frågeställningar som behöver utredas och analyseras noggrant, lämpligen inom ramen för en större översyn. Enligt förslagsställaren bedöms det sammantaget inte vara en lämplig väg framåt att göra handelsbolag till skattesubjekt varken helt eller delvis. Detta gäller särskilt med hänsyn till den korta tidsram inom vilka direktivets bestämmelser ska vara genomförda. I promemorian redogörs även för möjligheten att införa en bestämmelse liknande den som gäller för beskattning av royalty och periodvis utgående avgift för att nyttja materiella eller immateriella tillgångar. Det anges dock, av olika redovisade anledningar, inte vara tillräckligt för att förhindra den hybridsituation som kan uppstå och som artikeln är tänkt att motverka.

Sammanfattningsvis gör förslagsställaren bedömningen att det mest lämpliga alternativet är att skattskyldigheten för begränsat skattskyldiga utländska juridiska personer utökas till att även omfatta

inkomst från handelsbolag i de fall den stat där den utländska juridiska personen hör hemma betraktar handelsbolaget som ett eget skattesubjekt.

Regelrådet gör följande bedömning. Det finns tydliga uppgifter om vilka lösningar som har beaktats samt varför de inte bedöms vara genomförbara.

Regelrådet finner redovisningen av alternativa lösningar och effekter av om ingen reglering kommer till stånd godtagbar.

Förslagets överensstämmelse med EU-rätten

I promemorian anges att direktivet mot skatteundandraganden syftar till ett samordnat genomförande av OECD/G20:S BEPS-rekommendationer. 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 genomförande i nationell rätt. Direktivet mot skatteundandraganden utgör en minsta skyddsnivå för medlemsstaternas bolagsskattebas och är tänkt att utgöra en ram som är förenlig med, och inte mindre effektiv än, OECD/G20:S BEPS-rekommendationer. Medlemsstaterna har såldes möjlighet att införa striktare regler. Vidare anges bland annat att som utgångspunkt bör regelbördan och den administration som den medför för företagen hållas nere så långt det är möjligt. Bestämmelserna bör mot den bakgrunden inte ges en bredare utformning än vad som följer av direktivet.

Av promemorian framgår att det i artikel 9a finns ett undantag för företag för kollektiva investeringar. Eftersom det i svensk rätt inte finns transparenta företag för kollektiva investeringar är bedömningen att det inte bör införas något undantag.

Regelrådet gör följande bedömning. Det saknas i konsekvensutredningen ett explicit ställningstagande om förslagets överensstämmelse med EU-rätten. De uppgifter som finns i promemorian medför likväl att befintlig redovisning är tillräcklig.

Regelrådet finner redovisningen av förslagets överensstämmelse med EU-rätten godtagbar.

Särskild hänsyn till tidpunkt för ikraftträdande och behov av speciella informationsinsatser

I promemorian föreslås att ändringarna träder i kraft den 1 januari 2021 och tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2020. Det går även att utläsa av promemorian att frågan om att göra handelsbolagen till skattesubjekt inte är en lämplig väg framåt särskilt med hänsyn till den korta tidsram inom vilka direktivets bestämmelser ska vara genomförda. Det framgår vidare att artikel 9a i direktivet mot skatteundandragen ska vara genomförd i svensk rätt senast den 31 december 2021 och tillämpas från och med den 1 januari 2022.

Regelrådet gör följande bedömning. Även om tidpunkten styrs av EU-direktivet bör förslagsställaren redogöra för förutsättningarna att förhålla sig till den föreslagna tidpunkten för ikraftträdande. Det saknas vidare redovisning i konsekvensutredningen om det finns ett behov av speciella informationsinsatser.

Regelrådet finner redovisningen av särskild hänsyn till tidpunkt för ikraftträdande och behov av speciella informationsinsatser bristfällig.

Berörda företag utifrån antal, storlek och bransch

I konsekvensanalysen framgår att de som direkt berörs av de föreslagna reglerna är utländska juridiska personer som har en inkomst från ett svenskt handelsbolag, som inte beskattas i den stat där den skattskyldige hör hemma. Detta eftersom handelsbolaget, på grund av skillnader i den skatterättsliga klassificeringen, betraktas som ett eget skattesubjekt i denna stat. Berörda anges kunna delas in i två grupper, utländska juridiska personer som har en andel i ett svenskt handelsbolag som har inkomster som inte är hänförliga till ett fast driftsställe i Sverige och att de hör hemma i en stat som betraktar det svenska handelsbolaget som ett skattesubjekt. I ena fallet bedriver handelsbolaget verksamhet som utgör ett fast driftsställe i Sverige, medan i det andra fallet inte finns en sådan verksamhet. Vidare redovisas uppgifter om totala antalet handelsbolag, som sedan avgränsas med vissa bokföringsposter.

Det anges att det inte går att redovisa någon kategorisering av de berörda ägarföretagen eftersom de är utländska och det därmed inte finns någon information om dem i svenska register. När det gäller svenska handelsbolag som ägs av utländska juridiska personer så bedriver 90 procent fastighetsverksamhet. Avseende storlek anges att cirka 20 procent redovisar en omsättning över 10 miljoner konor, cirka 50 procent en omsättning mellan 1 och 10 miljoner kronor och resterande 30 procent en omsättning understigande 1 miljon kronor.

I promemorian anges att ett handelsbolag inte är ett skattesubjekt i inkomstskattelagens mening utan inkomster från svenska handelsbolag beskattas hos delägarna. Svenska handelsbolag utgör ett sådant skattemässigt transparent företag som rekommendation 5.2 och artikel 9a tar sikte på.

Regelrådet gör följande bedömning. Givet befintliga motiveringar är uppgifterna tillräckliga i detta fall.

Regelrådet finner redovisningen av berörda företag utifrån antal, storlek och bransch godtagbar.

Påverkan på berörda företags kostnader, tidsåtgång och verksamhet

Administrativa kostnader

I konsekvensanalysen anges följande. Den första gruppen påverkas av förslaget genom att det tillkommer inkomster som ska beskattas i Sverige. Den andra gruppen påverkas genom att de går från icke skattskyldiga till begränsat skattskyldiga i Sverige. Förändringen medför att det tillkommer en administrativ börda. För den första gruppen anges bördan vara liten. Den tillkommande arbetsuppgiften handlar om att lägga till en inkomst till delägaruppgiften vilket är en uppgift som i normalfallet inte bör ta mer än någon minut i anspråk. Vidare anges att i fall där inkomsten härrör från ett annat land kan det dock även förekomma att källskatt har tagits ut. Eftersom Sverige ger avräkning i sådana fall kan det tillkomma ytterligare informationsinlämning i form av uppgifter om sådan källskatt.

Den andra gruppen anges påverkas mer genom att de med de föreslagna reglerna kommer att bli begränsat skattskyldiga i Sverige. Med detta följer en administrativ kostnad för inlämnande av inkomstdeklaration och delägaruppgifter från handelsbolaget. Mängden information som behöver lämnas är begränsad eftersom det rör inkomster såsom ränta. Även för denna grupp kan det tillkomma informationsinhämtning om inkomsten härrör från ett annat land där källskatt tagits ut. Det anges att en mycket grov uppskattning är att uppgiftsinlämningen för ett genomsnittligt företag i den första gruppen i genomsnitt tar en halv timme och för den andra gruppen tre timmar samt att sammanställningen måste göras av en kvalificerad jurist. Enligt SCB:s lönestatistik för yrkesgrupper uppgick den genomsnittliga månadslönen för en jurist år 2017 till 50 300 kronor. Med antagandet att ett genomsnittligt företag utöver de direkta lönekostnaderna även har rörliga tilläggskostnader för exempelvis löneskatter och

försäkringar som motsvarar 50 procent av lönen uppskattas timkostnaden till 470 kronor³. Den administrativa kostnaden för ett genomsnittligt företag i den första gruppen kan därmed uppskattas till 235 kronor⁴ och för den andra till 1 400 kronor⁵. Eftersom bedömningen är att antalet företag som berörs direkt är mycket få är den totala administrativa bördan, enligt förslagsställaren, att betrakta som försumbar.

Regelrådet gör följande bedömning. Det är positivt att det framgår vilka antaganden som gjorts samt att bedömningen av förslaget totala administrativa börda som försumbar har motiverats. Konsekvensutredningens kvalitet hade dock höjts ytterligare genom en kvantifiering av förslaget totala administrativa kostnader.

Regelrådet finner redovisningen av förslaget administrativa kostnader godtagbar.

Andra kostnader och verksamhet

Det anges att reglerna utgör incitament för företagen att organisera sin verksamhet på ett sätt som i huvudsak utgår från affärsmässiga kriterier och som inte påverkas av skattemässiga överväganden. Det finns inget som tyder på att omvända hybrida mismatchningar är vanligt förekommande. Den viktigaste konsekvensen av förslaget är därmed att begränsa möjligheterna att skapa konstruktioner som gör att inkomster inte beskattas över huvud taget, vilket i förlängningen bidrar till en stabilare skattebas som inte riskerar att urholkas långsiktigt av sådana konstruktioner. Detta är något som, enligt förslagsställaren, inte kan uttryckas i termer av offentligfinansiella effekter

För företag som skapat en struktur för att undvika beskattning genom en omvänd hybrid mismatchning anges de ökade skattekostnaderna och administrativa kostnaderna, som följer av förslaget, vara ett medel för det som eftersträvas med förslaget, det vill säga 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 följden 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 enligt förslagsställaren motiverad. För dessa företag riskerar dock den ökade administrativa kostnaden, som tar resurser från den produktiva verksamheten, att bli en konkurrensnackdel. Det mesta pekar dock mot att antalet företag som detta skulle kunna gälla är mycket få.

I promemorian anges att bestämmelserna bör genomföras på ett sådant sätt att hänsyn tas till svenska förhållanden och svenska företags förutsättningar. Det är enligt förslagsställaren 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.

Regelrådet gör följande bedömning. Det finns ingen uppskattning av vad förslaget kan leda till för ökade skattekostnader för berörda företag vilket är en brist.

Regelrådet finner redovisningen av förslaget andra kostnader bristfällig men redovisningen avseende verksamhet godtagbar.

³ 50 300 / 160 x 1,5 ungefär 470.

⁴ 0,5 x 470 ungefär 235.

⁵ 3 x 470 ungefär 1 400.

Påverkan på konkurrensförhållandena för berörda företag

I konsekvensanalysen anges att sett i ett större perspektiv medför införandet av reglerna att incitamenten att skapa strukturer i form av omvända hybrida mismatchningar motverkas 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, enligt förslagsställaren, 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.

I promemorian anges att skatteplanering med hybridföretag kan påverka effektiviteten på marknaden och leda till snedvridning av konkurrensen mellan företag som ingår i en internationell intressegemenskap och de som inte ingår i en sådan gemenskap.

Regelrådet gör följande bedömning. Baserat på de uppgifter som redovisats under förslagets andra kostnader och verksamhet i kombination med uppgifterna ovan är redovisningen tillräcklig.

Regelrådet finner redovisningen av påverkan på konkurrensförhållandena för berörda företag godtagbar.

Regleringens påverkan på företagen i andra avseenden

Avseende övriga konsekvenser anges att förslaget inte bedöms medföra några effekter på miljön, sysselsättningen eller inkomstfördelningen.

Regelrådet finner redovisningen av regleringens påverkan på företagen i andra avseenden godtagbar.

Särskilda hänsyn till små företag vid reglernas utformning

I konsekvensanalysen anges följande. Enligt förordning (2007:1244) om konsekvenser vid regelgivning ska en särskild beskrivning göras om särskild hänsyn behöver tas till små företag vid reglernas utformning. När det gäller ägarföretagen finns som nämns ovan ingen information som kan användas för en storleksindelning. Bedömningen är dock att de flesta utländska företag som äger en andel i ett handelsbolag i Sverige inte torde tillhöra kategorin småföretag. När det gäller de svenska handelsbolag som berörs av förslaget så är de flesta små sett till rörelseintäkter. Eftersom de samtidigt ägs av ett annat företag bör storleken dock bedömas utifrån hela företagskonstellationen, som enligt förslagsställaren, inte kan hänföras till kategorin små företag. Bedömningen är därför att förslaget normalt sett inte berör mindre företag och att särskild hänsyn inte behöver tas till denna grupp vid reglernas utformning.

Regelrådet gör följande bedömning. Det framgår motiv till varför förslagsställaren bedömer att någon särskild hänsyn till små företag vid reglernas utformning inte är nödvändig.

Regelrådet finner redovisningen av särskilda hänsyn till små företag vid reglernas utformning godtagbar.

Sammantagen bedömning

Regelrådet har bedömt merparten av punkterna som godtagbart redovisade. De brister som har identifierats har inte varit avgörande för den sammantagna bedömningen.

Regelrådet finner därför att konsekvensutredningen uppfyller kraven i 6 och 7 §§ förordningen (2007:1244) om konsekvensutredning vid regelgivning.

Regelrådet ser gärna att strukturen i 6 och 7 §§ förordningen (2007:1244) om konsekvensutredning vid regelgivning används vid upprättande av konsekvensutredningar. Enligt Regelrådet är förslagsställarens konsekvensutredning svår att följa då den inte följer denna struktur. Detta har dock inte påverkat den sammantagna bedömningen av konsekvensutredningen.

Stöd till regelgivare i konsekvensutredningsarbetet finns i [Tillväxtverkets handledning för konsekvensutredning](#).

Regelrådet behandlade ärendet vid sammanträde den 18 december 2019.

I beslutet deltog Elisabeth Thand Ringqvist, ordförande, Annika Bergman, Hanna Björknäs, Yvonne von Friedrichs och Lennart Renbjer.

Ärendet föredrogs av Katarina Porko.



Elisabeth Thand Ringqvist
Ordförande



Katarina Porko
Föredragande