



Karolina Alveryd  
Utredare  
Juridiska fakultetskansliet

Regeringskansliet  
(Finansdepartementet)  
103 33 Stockholm

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

Förslaget gäller bestämmelser om beskattning av olika transaktioner där dubbla avdrag för en betalning eller ingen beskattning för en betalning kan erhållas m.m.

Eftersom de föreslagna bestämmelserna utgör en implementering av ett EU-direktiv har Juridiska fakultetsnämnden inte övervägt några synpunkter på förslagets materiella innehåll.

Promemorian är mycket omfattande och behandlar utförligt och ambitiöst den lagstiftning som måste införas. De föreslagna bestämmelserna är dock mycket komplicerade. Det framgår inte minst av att författningskommentarerna är osedvanligt omfattande. En noggrann granskning av bestämmelserna skulle kräva en så omfattande arbetsinsats att det inte är möjligt att genomföra för fakultetsnämnden inom ramen för dess normala verksamhet. Fakultetsnämnden får därför begränsa sig till ett antal synpunkter på lagtextens utformning, och måste även då reservera sig för att det oftast inte varit möjligt att genomföra sådana studier av direktivet, författningstexten, allmänmotiveringar och författningskommentarer som eventuellt kunnat undanröja påtalade oklarheter.

Vidare kommenteras bestämmelsernas förhållande till EU:s primärrätt.

I betänkandet anges att bedömningar av tillämpningen av vissa bestämmelser ska utgå från objektiva förhållanden. Dessa bestämmelser innehåller dock begrepp som kräver subjektiva bedömningar inom en relativt vid latitud; ”rimligen kunde ha förväntats känna till” och ”agerar tillsammans”

I bestämmelsen i 24 b kap. 2 § 2 st. IL anges att ”företaget eller någon i samma intressegemenskap som företaget rimligen kunde ha förväntats känna till förfarandet och har tagit del av värdet av skatteförmånen.” Bestämmelsen är komplicerad. Den syftar på något företagen känner till, vilket dock inte anges i bestämmelsen, eller hypotetiskt kunde ha känt till. I sistnämnda hänseende anger regel en viss standard, ”förväntats”. En fråga är vilken denna standard är. Ska det exempelvis bedömas utifrån vilka redovisnings- och informationssystem som bör föreligga i en viss bransch?

## Juridiska fakultetsnämnden

Bestämmelsen kräver vidare insyn om transaktioner som sker hos alla företag i intressegemenskapen. I princip kan detta innebära höga krav på informationsutbyte i koncernen, men i praktiken kanske inte problemet är betydande eftersom bestämmelserna gäller tämligen speciella transaktioner och förhållanden.

Fakultetsnämnden anser att frågan om vilken standard rekvisitet "förväntats" ska bedömas mot bör kommenteras i författningskommentaren.

Uttrycket "agerar tillsammans" i bestämmelsen i 24 b kap. 3 § 2 st. torde inte ha någon motsvarighet i gällande svenska skattebestämmelser. Exempelen i författningskommentaren förefaller något pressade och ger inte några enkla exempel på vad uttrycket kan innebära.

Fakultetsnämnden anser att även detta bör kommenteras i författningskommentaren.

24 b kap. 5 §. Fakultetsnämnden föreslår att skrivningen "kan hänföras till" lämpligen bytas ut mot "beror på".

Generellt gäller att skrivningarna i bestämmelserna om "ett företag", "det andra företaget", "det förstnämnda företaget", "det senare företaget" ibland gör det svårt att omedelbart förstå vilket företag som åsyftas. På liknade sätt förhåller det sig med uttrycken "den staten" och "den andra staten". Oftast är det dock entydigt vad som avses, men i något fall torde det inte vara möjligt att enbart språkligt förstå vad som åsyftas.

Fakultetsnämnden anser att bestämmelserna skulle bli enklare om man införde beteckningar såsom "företaget (A)", "det andra företaget (B)" etc. En sådan metod är okonventionell men i sak fullt möjlig att använda.

24 b kap. 6 §. Uttrycket "underliggande avkastning" är svårförståeligt. Normalt talar man om underliggande tillgångar, exempelvis med avseende på en aktie som ett derivatinstrument relaterar till. Här förefaller förhållandet var det omvända. Exempelen i författningskommentaren är inte helt klargörande, men förefaller syfta på olika former av upplupen avkastning. Fakultetsnämnden anser att en annan terminologi bör övervägas.

24 b kap. 7 §. Bestämmelsen förefaller att ange att en betalning utgör såväl en kostnadspost ("får dras av") som en intäktspost ("mottagare av utdelningen") för ett och samma företag. Det kan knappast reellt förhålla sig på detta sätt, och det som anges i författningskommentaren klargör inte hur detta kan uppstå rent rättsligt. Fakultetsnämnden anser att detta bör klargöras i författningskommentaren.

24 b kap. 8 och 9 §§. Bestämmelserna gäller "skillnader i klassificeringen" av det betalande respektive mottagande företaget. Det är inte omedelbart klart om den ena bestämmelsen omfattar ett fall som inte omfattas av den andra bestämmelsen. Det förefaller som att 9 § har ett vidare tillämpningsområde genom att utöver mottagande företag bestämmelsen även omfatta fall där skillnaden beror på ett "annat företag". Fakultetsnämnden anser att relationen mellan bestämmelserna bör tydligt anges i författningskommentaren.

24 b kap. 10 – 13 §§ gäller fast driftställe. Innebörden av och anledningen till dessa bestämmelser är mycket svår att förstå av enbart lagtexten. Det vore önskvärt om reglerna kunde utformas på ett sätt som gör dem mer lättbegripliga. Fakultetsnämnden kan dock inte ange några förslag i detta avseende och kan inte heller bedöma hur möjligt det är att förtydliga bestämmelserna.

24 b kap. 14 §. Bestämmelsen gäller ett fall där ”ett företag som hör hemma i en annan stat får göra avdrag för samma inkomst”, som potentiellt skulle kunna dras av i vid beräkning av beskattningsbar inkomst i Sverige, om avdrag ”görs mot inkomst i ett annat företag”. Ett företag kan enligt grundläggande regler inte göra avdrag mot en inkomst ”i ett annat företag”. I författningskommentaren anges att bestämmelsen syftar bl.a. på avdrag mot ett koncernbidrag som mottagits från ett annat företag. Koncernbidraget är inte en inkomst i ett annat företag (det andra företaget) utan en inkomst i det mottagande företaget. I det andra företaget dras koncernbidraget av mot inkomster i detta företag. Formuleringen av bestämmelsen i 14 beskriver därför strikt sett inte denna situation. Fakultetsnämnden förordar därför en annan formulering. Möjligen kan man ange ”inkomst överförd från ett annat företag”.

24 b kap. 15 §. Vad som anges ovan för 14 § gäller även avseende 15 §.

24 b kap. 18 §. I bestämmelsen anges att avdrag inte medges för utgifter ”som även dras av i den andra staten”. En motsvarande bestämmelse kan även finnas i den andra staten. Om enligt 18 § avdrag vägras i Sverige skulle i så fall den andra staten kunna medge avdraget. Om avdrag vägras i den andra staten kan avdrag medges i Sverige. Det är en komplikation att man vid tillämpningen måste veta hur den andra staten tillämpar bestämmelsen. Problemet torde inte uppstå om 18 § 2 st. punkt 2 är tillämplig.

#### Förslagets förenlighet med EU:s primärrätt

Promemorian innehåller inte någon analys av förslagets förenlighet med primärrätten. Förslaget syftar till att i den interna rätten implementera bestämmelserna om hybrida mismatchningar i ATAD 1 och 2. Trots att ATAD 1 och 2 är EU-direktiv måste de vara förenliga med primärrätten, även om EU-domstolens kontroll av ett direktivs förenlighet med primärrätten begränsas till ”uppenbara fel”.<sup>1</sup> I vissa fall är det så att det inte är direktivet, utan dess implementering i nationell rätt, som ska prövas i ljuset av primärrätten. Såsom påpekas i betänkandet gällande rapporteringspliktiga arrangemang, framgår det av EU-domstolens praxis att ”direktiv inte innebär någon överträdelse av fördraget när de ger medlemsstaterna ett utrymme för skönsmässig bedömning som är tillräckligt stort för att de ska kunna införliva direktiven på ett sätt som överensstämmer med kraven i fördraget”.<sup>2</sup> I dessa fall är det den nationella implementeringen av direktivet förenlighet med primärrätten som kan prövas.

Enligt fakultetsnämndens mening är det sannolikt att antingen själva ATAD-direktiven, eller implementeringen i svensk rätt, kommer att prövas vad gäller förenligheten med den fria rörligheten. Oavsett om det vore själva ATAD-direktiven eller deras implementering i svensk rätt vars förenlighet med EU-rätten prövas innebär dessa flera typer av

<sup>1</sup> Se C-390/15, Rzecznik Praw Obywatelskich (RPO), punkt 54, och där angivna referenser.

<sup>2</sup> Se SOU 2018:91, s. 321, fotnot 7.

olikbehandling mellan interna och gränsöverskridande situationer. Om exempelvis en kostnad normalt ska dras av, innebär reglerna i promemorian att avdragsrätten i vissa fall ska nekast utformningen av skattereglerna i mottagarlandet innebär att betalningen inte tas upp som en skattepliktig intäkt. Sett ur ett gränsöverskridande perspektiv blir effekten av regelverket kanske neutralt (om dubbel icke beskattning undviks), men sett från ett enda lands perspektiv, och om man bara beaktar situationen för enbart en skattskyldig, till skillnad från att beakta både betalarens och mottagarens situationer, resulterar reglerna i en olikbehandling; i rent interna situationer kan kostnaden dras av, medan i vissa gränsöverskridande situationer nekast avdraget, trots att det handlar om samma kostnad.

EU-domstolens praxis brukar beakta olika reglers effekter i ett land, snarare än att beakta reglerna i ett globalt perspektiv, även om det finns undantag. Ett relevant exempel är domstolens praxis vad gäller CFC-regler, som i princip kan strida mot EU-rätten (se mål 194/04 Cadbury Schweppes), trots att reglerna kan resultera i ett neutralt utfall när en koncern uppstår samma skattekostnad för inhemska och utländska dotterbolagsvinster. Analysen av CFC-reglers förenlighet med de fria rörligheterna görs per bolag och per land, något som resulterar i en olikbehandling mellan moderbolag som äger aktier i CFC-dotterbolag respektive andra dotterbolag. Principiellt finns alltså en inneboende konflikt mellan regler som motverkar hybrida mismatchningar och den fria rörligheten, framförallt då de föreslagna reglerna tillämpas automatiskt, utan att beakta substansen i dotterbolagen eller avsikten med en transaktion.

Dessutom innebär det föreslagna regelverket en skillnad mellan inhemska och vissa gränsöverskridande koncerner, samt mellan oberoende företag och vissa företag som ingår i en multinationell koncern, då reglerna endast tillämpas på de sistnämnda företagen. Således missgynnas vissa företag som ingår i en multinationell koncern, samtidigt som alla andra företag gynnas. Detta skulle kunna ses som en selektiv åtgärd i ljuset av statsstödsreglerna (se tex mål C-20/15 P *World Duty Free Group*).

Det är emellertid inte säkert att EU-domstolen skulle finna det lämpligt att pröva förenligheten med EU-rätten av själva ATAD-direktiven eller deras implementering i nationell rätt. Med tanke på att Sverige är medlem i Europeiska unionen måste direktiven implementeras i den interna rätten. Däremot talar ovanstående för att inte lagstifta utöver vad som framgår av direktiven, för att minimera omfattningen på skillnader i behandlingen mellan interna och gränsöverskridande situationer.

Remissvaret har på fakultetsnämndens uppdrag beslutats av dekanus, Jessika van der Sluijs. Yttrandet har beretts av professor Peter Melz och docent Jérôme Monsenego. Föredragande har varit utredare Karolina Alveryd. Yttrandet har expedierats av Juridiska fakultetskansliet.



Jessika van der Sluijs



Karolina Alveryd