



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

(Fi2019/00329/S1)

Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet har uppmanats att besvara Finansdepartementets remiss av promemorian Genomförande av regler i EU:s direktiv mot skatteundandraganden för att neutralisera effekterna av hybrida mismatchningar (Fi2019/00329/S1). Härmed vill juridiska fakultetsnämnden lämna följande synpunkter.

1 Övergripande synpunkter

Utredningsbetänkande hade varit att föredra framför en departementspromemoria. De föreslagna tilläggen och ändringarna i inkomstskattelagen följer av tillägg till det EU-rättsliga skatteflyktsdirektivet, det så kallade ATAD II. De nya direktivreglerna är omfattande och komplicerade, och de regler som föreslås i promemorian kan sägas vara bland de mest komplicerade i hela inkomstskattelagen. De regler som föreslås inom ramen för genomförandet av ATAD II har utarbetats inom Finansdepartementet. Det ska redan här sägas att det är ett omfattande arbete som nedlagts inom departementet för att utforma de föreslagna reglerna. Genomförandet av ATAD måste sägas vara en av de mest komplicerade lagstiftningsåtgärderna inom skatteområdet under senare år. De föreslagna reglerna kommer att få stora konsekvenser för företag, Skatteverket, domstolarna och skatterådgivarna. Enligt juridiska fakultetsnämnden borde genomförandet av direktivet ha beretts inom ramen för en offentlig utredning i kommittéform. Det är inte möjligt för remissinstanser att i en remissomgång göra en allsidig belysning av de föreslagna reglerna och deras konsekvenser.

Principiella utgångspunkter för implementeringen. Implementeringen av hybridreglerna i ATAD bör enligt regeringen utformas utifrån följande ändamålssynpunkter: 1) sådant missbruk som identifierats i BEPS-projektet ska förhindras, 2) den svenska skattebasen ska skyddas, 3) det ska säkerställas att vinster beskattas där de har uppkommit, 4) konkurrensneutralitet ska åstadkommas, och 5) internationell skatterättvisa ska uppnås mellan internationella företagsgrupper och nationella motsvarigheter (s. 35). De centrala ändamålen som framgår i direktivets preambel är: 1) säkerställandet att vins-



ter beskattas där de uppstår, 2) skyddet av medlemsstaternas skattebaser, 3) åstadkommandet av en rättvisare beskattning, och 4) samordning för att förbättra effektiviteten på den inre marknaden. Vid en jämförelse mellan promemorian och direktivet kan konstateras att ändamålen i huvudsak överensstämmer med varandra. Någon diskussion om konkurrensneutralitet förekommer dock inte i direktivet. Konkurrensneutralitet brukar i internationella sammanhang vanligtvis likställas med kapitalimportneutralitet (KIN). Att åstadkomma KIN kan kräva andra slags lagtekniska lösningar än vid åstadkommandet av de ändamål som framgår i direktivet. Vid en allmän betraktelse är det också svårt att se att neutralitet skulle vara ett viktigt ändamål för de aktuella reglerna. Fakultetsnämnden anser därför att konkurrensneutralitet inte bör tas upp som ett ändamål för hybridreglerna.

2 Specifika synpunkter

Definition av fast driftställe och allokering av inkomst till fast driftställe. Behov av en generell översyn av centrala bestämmelser i intern internationell skatterätt för att rätt kunna tillämpa de nya reglerna. Det finns flera befintliga bestämmelser i intern svensk skatterätt som borde reformeras för att på ett korrekt och funktionellt sätt kunna tillämpa de regler som nu föreslås till följd av ATAD II. För det första gäller definitionen av fast driftställe i 2 kap. 29 § IL. Denna internrättsliga definition bygger på OECD:s modellavtal, men en tidigare version. Enligt juridiska fakultetsnämndens mening borde definitionen i 2 kap. 29 § IL uppdateras i förhållande till definitionen av fast driftställe i artikel 5 i 2017 års version av OECD:s modellavtal. För det andra gäller det allokering av inkomst till fast driftställe, som för juridiska personer bestäms i 6 kap. 11 § IL. I bestämmelsen ges i praktiken ingen ledning om hur inkomst ska allokeras till ett fast driftställe. Det stadgas endast att inkomst "från" ett fast driftställe ska tas upp till beskattning. Vad prepositionen "från" innebär framgår inte av inkomstskattelagen. Vägledning finns i kommentaren till artikel 7 i OECD:s modellavtal. Med hänsyn till legalitetsprincipens starka ställning i svensk skatterätt vore det önskvärt att vägledning ges i inkomstskattelagen om hur inkomst allokeras till fast driftställe. Det kommer att göra det enklare att tillämpa de föreslagna hybridreglerna som i flera delar hänvisar till inkomst som är hänförlig till ett fast driftställe.

Skattelagstiftningens förhållande till civilrätt och redovisningsrätt. På flera ställen i promemorian diskuteras förhållandet mellan skatterätten och den ekonomiska innebörden av termer och uttryck som räntebegreppet. Juridiska fakultetsnämnden skulle i detta sammanhang vilja påminna om den klassiska rättsvetenskapliga diskussionen om sambandet mellan skatterätt och civilrätt. Enligt fakultetsnämndens mening finns civilrätten som en generell kontext för skatterätten. Om termer och begrepp i skatterätten inte definieras i skattelagstiftningen vilar skatterätten på den civilrättsliga begreppsbyggnaden. Under senare år har den redovisningsrättsliga begreppsbyggnaden växt enormt. I betydande grad sammanfaller civilrättsliga och redovisnings-



rättsliga begrepp. Om skatterätten inte ger en definition av en term eller ett begrepp finns på liknande sätt goda skäl att hämta ledning från redovisningsrätten. Det ska dock noteras att redovisningen primärt inte är utformad för att ligga till grund för beskattningen. Vad gäller beskattningstidpunkten finns i inkomstlagen näringsverksamhet en koppling mellan skatterätten och redovisningsrätten (bokföringsmässiga grunder).

Ett närliggande område är verklig innebörd som tillämpas i förhållande till transaktioner av skatteundandragande karaktär. I promemorian hänvisas det till beskattning enligt den "ekonomiska innebörden". Det synes föreligga en grundsyn att beskattningen enligt den "ekonomiska innebörden" skulle vara ett mer korrekt eller "sanningsenligt" sätt att beskatta en transaktion. Den juridiska fakultetsnämnden anser att det i promemorian i denna del uttrycks ett väl förenklat betraktelsesätt. Enligt juridiska fakultetsnämnden finns det inte någon skarp gräns mellan juridisk och ekonomisk innebörd. Juridik och ekonomi är ömsesidigt beroende av varandra. En ekonomisk innebörd av en transaktion består i sig av en rad grundläggande juridiska förhållanden som exempelvis principen om att avtal ska hållas ("pacta sunt servanda") och det rättsliga skyddet av äganderätten.

Strukturerade arrangemang. Direktivets hybridregler omfattar inte enbart transaktioner mellan företag i intressegemenskap, utan också "strukturerade arrangemang". Detta begrepp ska enligt lagförslaget implementeras genom skrivningen "förfaranden som medför en skatteförmån" (s. 37 ff.). Formuleringen är inspirerad av 2 § första punkten lagen (1995:575) mot skatteflykt, som är tillämplig på sådana förfaranden som medför en "väsentlig skatteförmån". Fakultetsnämnden ställer sig tveksam till denna implementering. Prövningen av om något utgör ett strukturerat arrangemang ska nämligen göras med utgångspunkt i om ett visst förfarande har "utformats för att leda fram till en hybrid mismatchning" (s. 38). Denna prövning ska göras objektivt. Frågan om en skatteförmån enligt skatteflyktslagen föreligger ska istället helt och hållet besvaras genom att studera resultatet av rättshandlingarna. Även om dessa prövningar är snarlika, träffar de sannolikt delvis olika slags situationer. Exempelvis torde en skatteförmån som uppstår på grund av en eller flera transaktioner ibland kunna betraktas som en oavsiktlig konsekvens av dessa transaktioner. Skatteflyktslagen kan inte tillämpas i sådana fall, eftersom 2 § tredje punkten anger att skatteförmånen ska antas "ha utgjort det övervägande skälet för förfarandet". Däremot synes promemorians förslag till hybridregler kunna tillämpas i ett sådant fall, trots att det vore svårt att se sådana transaktioner som ett strukturerat arrangemang. Fakultetsnämnden föreslår därför att något annat begrepp än skatteförmån används i 24 b kap. IL.

Termerna "skatteflykt", "skatteundandraganden", "skatteplanering" och "missbruk". Enligt fakultetsnämndens mening råder vissa begreppslika oklarheter gällande vilka slags verksamheter som avses träffas av lagstift-



ningen. I promemorian talas – till synes omväxlande – om ”skatteundandraganden”, ”skatteplanering” och ”missbruk” (s. 35). Tydligt gäller förslaget inte enbart sådana aktiviteter som omfattas av skatteflyktslagen, utan också sådan skatteplanering som i och för sig är tillåten men som äventyrar medlemsstaternas skattebaser. Oklarheterna i begreppsbildningen synes till stor del härröra från direktivet. Av dess preambel och rubriker framgår att reglerna mot hybrida mismatchningar är åtgärder mot skatteflykt. Också termen ”aggressiv skatteplanering” används i preambeln. Direktivets svenska titel innehåller termen ”skatteundandraganden”. Termen ”missbruk” brukar allmänt i EU-rätten syfta på mer utpräglade skatteflyktsituationer (jfr t.ex. EU-domstolens avgörande i C-255/02 *Halifax*). Den nya lagstiftningen ska tolkas i ljuset av direktivet. Vid en tolkning av EU-direktiv har både dess preambel och rubriker samt också allmän EU-skatterättslig begreppsbildning betydelse såsom delar av reglernas kontext. Samtidigt ska emellertid en implementering av EU-direktiv göras på ett sådant sätt att reglerna passar in i svensk skatterättslig begreppsbildning. En tydligare diskussion om terminologin, och en förklaring till vilka slags aktiviteter som förslaget avser att träffa, hade därför varit önskvärt.

Vissa lagtekniska aspekter. Lagförslaget ska implementera en mycket komplex reglering. Det är därför oundvikligt att lagreglerna till viss del blir svåröverskådliga och invecklade. Det måste likväl beaktas att komplexiteten innebär att det är av särskild vikt hur lagreglerna utformas i språkligt och tekniskt hänseende. Härvid finns det enligt fakultetsnämndens mening vissa brister i lagförslaget. Beträffande flera av lagreglerna är det svårt att överhuvudtaget förstå vad som avses utan att ta del av specialmotiveringen. Flera av reglerna har också utformats på ett onödigt otympligt sätt. Ett exempel är 24 b kap. 10 § IL, som enligt första stycket föreskriver ett avdragsförbud för alla utgifter när den motsvarande inkomsten är hänförlig till ett företags fasta driftställe i Sverige. Vilka situationer som paragrafen egentligen ska träffa framgår först i andra stycket. En sådan lagstiftningsteknik framstår som främmande i svensk inkomstskatterätt. Språket i lagförslaget är också på vissa ställen onödigt invecklat. Ett exempel är 24 b kap. 5 § 2 st. IL där följande anges: ”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.” Endast genom att känna till den underliggande tanken med regleringen, och genom att ta del av specialmotiveringen, är det möjligt att förstå vad denna bestämmelse siktar på. En lösning på de lagtekniska problemen kunde vara att närmare anknyta till direktivets terminologi. Som nämnts bör visserligen implementeringen anpassa direktivets regler till en svensk skatterättslig kontext. Eftersom det aldrig har funnits regler av det aktuella slaget i svensk skatterätt anser dock fakultetsnämnden att det kan finnas skäl att introducera nya termer.

Rättskällevärdet av BEPS-rapporterna. Av stor betydelse för den föreslagna lagstiftningen är rapporter från BEPS-projektet. Inom ramen för lag-



stiftningsarbetet är det önskvärt att regeringen utvecklar vilket rättskällevärde som ska ges detta material. I specialmotiveringen i den kommande propositionen vore det mycket önskvärt om regeringen i relation till de svenska bestämmelserna kan ta in detaljerade hänvisningar till de aktuella bestämmelserna i direktivet och till de relevanta delarna i BEPS-rapporterna. Det är inte minst angeläget med sidhänvisningar till BEPS-rapporterna. Lagförslaget bygger på direktivet och BEPS-rapporterna, och för att rätt kunna tolka de svenska bestämmelserna måste det i de svenska förarbetena finnas tydliga hänvisningar.

Införandet av illustrerande figurer i den kommande propositionen. Det vore önskvärt om regeringen i propositionen kunde illustrera de olika transaktionerna med figurer i syfte att öka förståelsen och överskådligheten.

Förslag till yttrande i detta ärende har upprättats av docent Martin Berglund och professor Mattias Dahlberg. Ytrandet har på delegation avgivits av Juridiska fakultetens dekanus, professor Mattias Dahlberg.

Mattias Dahlberg