

# Lagrådsremiss

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

---

Regeringen överlämnar denna remiss till Lagrådet.

Stockholm den 29 maj 2019

*Magdalena Andersson*

*Johanna Mihaic*  
(Finansdepartementet)

## Lagrådsremissens huvudsakliga innehåll

I denna lagrådsremiss lämnas förslag på bestämmelser som är ett led i genomförandet av 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.

Direktiven innebär att EU:s medlemsstater samordnar genomförandet av vissa av OECD:s åtgärds punkter mot BEPS (Base Erosion and Profit Shifting), däribland rekommendationer för att neutralisera effekterna av s.k. hybrida mismatchningar (åtgärd 2). Hybrida mismatchningar kan uppstå när olikbehandling i nationell lagstiftning vad gäller den skattemässiga behandlingen av finansiella instrument, företag och fasta driftställen utnyttjas för att undkomma skatt.

Förslaget innebär att bestämmelserna i inkomstskattelagen (1999:1229) om avdragsförbud för ränteutgifter vid vissa gränsöverskridande situationer som trädde i kraft den 1 januari 2019 utökas till att omfatta fler situationer med hybrida mismatchningar samt att även andra utgifter än ränteutgifter ska omfattas av bestämmelserna. Det föreslås också att tillämpningsområdet för dessa bestämmelser utökas till att omfatta förfaranden som har ingåtts i syfte att medföra en skatteförmån. För att direktivens regler ska uppfyllas föreslås även ändringar i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt.

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

## Innehållsförteckning

|       |  |    |
|-------|--|----|
| 1     | Beslut .....   | 5  |
| 2     | Lagtext .....  | 6  |
| 2.1   | Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229) .....   | 6  |
| 2.2   | Förslag till lag om ändring i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt .....  | 17 |
| 3     | Ärendet och dess beredning .....   | 18 |
| 4     | Bakgrund.....  | 19 |
| 4.1   | OECD:s arbete med att motverka skatteplanering med hybrida mismatchningar.....   | 19 |
| 4.1.1 | BEPS-paketet .....   | 19 |
| 4.1.2 | Hybrida mismatchningar med företag och finansiella instrument.....   | 19 |
| 4.1.3 | Missmatchningar med fasta driftställen.....  | 20 |
| 4.2   | EU:s arbete med att motverka skatteplanering med hybrida mismatchningar .....  | 22 |
| 4.3   | Nya skatteregler för företagssektorn .....   | 23 |
| 5     | Genomförande av regler i EU:s direktiv mot skatteundraganden för att neutralisera effekterna av hybrida mismatchningar .....   | 25 |
| 5.1   | Hybridreglerna i inkomstskattelagen ska utökas .....   | 25 |
| 5.2   | Tillämpningsområde för hybridreglerna i inkomstskattelagen .....   | 30 |
| 5.3   | Definitioner .....   | 33 |
| 5.4   | Hybrida finansiella instrument .....   | 36 |
| 5.4.1 | Avdragsförbud vid avdrag utan inkludering som kan hänföras till skillnader i klassificeringen av finansiella instrument.....   | 36 |
| 5.4.2 | Någon inkluderingsbestämmelse av inkomst på grund av skillnader i klassificering av finansiellt instrument föreslås inte ..... | 42 |
| 5.4.3 | Avdrag utan inkludering genom hybridöverföringar.....  | 44 |
| 5.5   | Hybrida företag och mismatchningar med fasta driftställen .....  | 51 |
| 5.5.1 | Avdragsförbud vid avdrag utan inkludering på grund av skillnader i klassificeringen av det betalande företaget.....            | 51 |
| 5.5.2 | Någon inkluderingsbestämmelse vid skillnader i klassificeringen av det betalande företaget föreslås inte .....                 | 55 |
| 5.5.3 | Avdragsförbud vid avdrag utan inkludering på grund av skillnader i   |    |

|       |   |     |
|-------|---|-----|
|       | klassificeringen av det mottagande företaget.....   | 56  |
| 5.5.4 | Någon inkluderingsbestämmelse vid skillnader i klassificeringen av det mottagande företaget föreslås inte .....                                 | 59  |
| 5.5.5 | Avdragsförbud vid avdrag utan inkludering på grund av skillnader i bedömningen av förekomst av ett fast driftställe.....                        | 61  |
| 5.5.6 | Avdragsförbud vid avdrag utan inkludering på grund av att stater gör olika bedömning av om inkomst ska hänföras till ett fast driftställe ..... | 64  |
| 5.5.7 | Avdragsförbud vid avdrag utan inkludering på grund av en fiktiv betalning från ett fast driftställe i Sverige.....                              | 68  |
| 5.5.8 | Några inkluderingsbestämmelser för inkomst vid avdrag utan inkludering på grund av fördelning av inkomst i fast driftställe föreslås inte ..... | 72  |
| 5.6   | Importerade mismatchningar .....  | 73  |
| 5.7   | Dubbla avdrag .....   | 76  |
| 5.7.1 | Dubbla avdrag genom fast driftställe i en annan stat.....   | 76  |
| 5.7.2 | Dubbla avdrag genom fast driftställe i Sverige.....   | 87  |
| 5.7.3 | Dubbla avdrag i olika företag .....   | 93  |
| 5.7.4 | Dubbla avdrag genom mismatchning med dubbel hemvist.....  | 96  |
| 5.8   | Begränsad avräkning av utländsk skatt vid hybridöverföring.....   | 100 |
| 6     | Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser.....  | 106 |
| 7     | Konsekvensanalys.....   | 106 |
| 7.1   | Syfte och alternativa lösningar .....   | 107 |
| 7.2   | Offentligfinansiella effekter .....   | 108 |
| 7.3   | Konsekvenser för enskilda och företag .....   | 110 |
| 7.3.1 | Statistik över svenska aktiebolag med verksamhet i andra länder.....  | 111 |
| 7.3.2 | Statistik över utländska företag med verksamhet i Sverige .....   | 112 |
| 7.3.3 | Företag som berörs .....  | 114 |
| 7.3.4 | Kategorier av företag som berörs .....  | 115 |
| 7.3.5 | Administrativa kostnader.....   | 116 |
| 7.3.6 | Företagens förutsättningar .....  | 117 |
| 7.4   | Konsekvenser för Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna .....   | 118 |
| 7.5   | Konsekvenser för den ekonomiska jämställdheten mellan kvinnor och män .....   | 119 |
| 7.6   | Övriga konsekvenser .....   | 119 |

|          |   |     |
|----------|---|-----|
| 8        | Författningskommentar.....  | 120 |
| 8.1      | Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen<br>(1999:1229) .....   | 120 |
| 8.2      | Förslaget till lag om ändring i lagen (1986:468) om<br>avräkning av utländsk skatt .....  | 139 |
| Bilaga 1 | Rådets direktiv (EU) 2016/1164 av den 12 juli 2016<br>om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder<br>som direkt inverkar på den inre marknads funktion ...     | 141 |
| Bilaga 2 | Rådets direktiv (EU) 2017/952 av den 29 maj 2017<br>om ändring av direktiv (EU) 2016/1164 vad gäller<br>hybrida mismatchningar mot tredjeländer .....                 | 155 |
| Bilaga 3 | Sammanfattning av promemorian Genomförande av<br>regler i EU:s direktiv mot skatteundandraganden för<br>att neutralisera effekterna av hybrida<br>mismatchningar..... | 166 |
| Bilaga 4 | Promemorians lagförslag.....  | 167 |
| Bilaga 5 | Förteckning över remissinstanserna .....  | 179 |

# 1 Beslut

Regeringen har beslutat att inhämta Lagrådets yttrande över förslag till

1. lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229), och
2. lag om ändring i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt.

## 2 Lagtext

Regeringen har följande förslag till lagtext.

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

Härigenom föreskrivs<sup>1</sup> i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229)<sup>2</sup>  
*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 §<sup>3</sup>**

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 §.

<sup>1</sup> 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, i lydelsen enligt rådets direktiv (EU) 2017/952.

<sup>2</sup> 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

<sup>3</sup> Senaste lydelse 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.

#### 25 §<sup>4</sup>

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 §<sup>5</sup>

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 §<sup>6</sup>

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.

<sup>4</sup> Senaste lydelse 2018:1206.

<sup>5</sup> Senaste lydelse 2018:1206.

<sup>6</sup> 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 vissa situationer med gränsöverskridande inslag**

### **Innehåll**

#### **1 §**

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

Det finns bestämmelser om

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

### **Tillämpningsområde**

#### **2 §**

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

1. företag som är i intressegemenskap, 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 intressegemenskap 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.

***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 skattehänseende 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 skattehänseende 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 skattehänseende 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.*

### **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, mot utgift som får dras av*

*1. 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) 2016/1164 av den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknadens funktion, i lydelsen enligt rådets direktiv (EU) 2017/952, eller*

*2. 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) 2016/1164, i lydelsen enligt 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) 2016/1164, i*

lydelsen enligt rådets direktiv (EU) 2017/952.

### **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 än det företag som haft utgiften 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 än det företag som haft utgiften.

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 än det företag som haft utgiften 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 än det företag som haft utgiften.*

*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 än det företag som haft utgiften, 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.



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

Härigenom föreskrivs<sup>1</sup> att 2 kap. 8 § lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt ska ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### **2 kap.**

#### **8 §<sup>2</sup>**

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 avtal om överföring av 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 ha 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.

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

<sup>1</sup> 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, i lydelsen enligt rådets direktiv (EU) 2017/952.

<sup>2</sup> Paragrafen fick sin nuvarande beteckning genom 2008:1350.

### 3 Ärendet och dess beredning

Den 5 oktober 2015 lämnade OECD rekommendationer mot skattebaserosion och flyttning av vinster ("Base Erosion and Profit Shifting Project", BEPS) avseende hybrida mismatchningar i rapporten "Final report on action 2: Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements" (OECD:s BEPS-rekommendationer åtgärd 2). OECD lämnade vidare den 27 juli 2017 rekommendationer för att neutralisera effekterna med mismatchningar med fasta driftställen. Rekommendationerna återfinns i OECD:s rapport "Neutralising the Effects of Branch Mismatch Arrangements" (OECD:s rekommendationer om fasta driftställen).

Den 12 juli 2016 antogs rådets direktiv (EU) 2016/1164 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknadens funktion (direktivet mot skatteundandraganden). Direktivet innehåller bl.a. regler om hybrida mismatchningar som är tillämpliga på transaktioner inom EU (artikel 9). Genom ett ändringsdirektiv har tillämpningsområdet utökats till att bl.a. även omfatta hybrida mismatchningar med tredjeländer (rådets direktiv (EU) 2017/952 av den 29 maj 2017 om hybrida mismatchningar med tredje länder). Direktivet och ändringsdirektivet finns i *bilaga 1* och *2*.

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-rekommendation (åtgärd 2) samt de motsvarande reglerna i direktivet mot skatteundandraganden och ändringsdirektivet.

Finansdepartementet har tagit fram promemorian "Genomförande av regler i EU:s direktiv mot skatteundandraganden för att neutralisera effekterna av hybrida mismatchningar". De bestämmelser som föreslås i promemorian är ett andra steg i genomförandet av OECD:s BEPS-rekommendationer (åtgärd 2 och fasta driftställen) samt de motsvarande reglerna i direktivet mot skatteundandraganden och ändringsdirektivet. En sammanfattning av promemorian finns i *bilaga 3* och promemorians lagförslag i nu relevanta delar finns i *bilaga 4*. Promemorian har remissbehandlats och en förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 5*. Remissvaren finns tillgängliga i Finansdepartementet (Fi2019/00329/S1).

I denna lagrådsremiss behandlas i huvudsak promemorians förslag. Promemorians förslag avseende nya bestämmelser i de lagar varigenom skatteavtalen med Bulgarien, Cypern och Grekland är införlivade i svensk lagstiftning behandlas dock inte i denna lagrådsremiss. Detsamma gäller promemorians tillhörande bedömning i de delarna och promemorians förslag avseende ändringar i övrigt i fråga om nämnda lagar. Dessa frågor kommer att behandlas i ett separat lagstiftningsärende.

## 4 Bakgrund

### 4.1 OECD:s arbete med att motverka skatteplanering med hybrida mismatchningar

#### 4.1.1 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 skattebaserodering 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 skattebaserodering 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 skattebaserodering och vinstförflyttning i stället leda till internationell dubbelbeskattning. OECD anser mot bakgrund av detta att det är nödvändigt att regler som ska motverka skattebaserodering 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.

#### 4.1.2 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-beskattnings 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 missmatchningar. 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 missmatchningsregler. De specifika rekommendationerna avser utformningen av nationella regler och syftar till att förhindra att situationer med hybrida missmatchningar överhuvudtaget uppstår. De hybrida missmatchningsreglerna syftar till att neutralisera effekterna av uppkomna hybridsituationer genom lagstiftning som justerar det skattemässiga resultat som uppstår vid en hybrid missmatchning. 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 missmatchningar 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 missmatchningar, s.k. importerade missmatchningar.

För att undvika risken för dubbelbeskattnings 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 missmatchning, 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 missmatchningssituation det rör sig om.

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

### **4.1.3 Missmatchningar med fasta driftställen**

Missmatchningar 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 företaget 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.

## 4.2 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 marknads 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 bolagsskattebas (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). Artikel 9 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 lagrådsremiss författas finns inte någon konsoliderad version tillgänglig. När det i lagrådsremissen 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 lagrådsremissen 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.

### 4.3 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 resultatmättet 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).



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

### 5.1 Hybridreglerna i inkomstskattelagen ska utökas

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

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 ska kompletteras med bestämmelser om avräkning vid hybridöverföring i vissa fall.

**Promemorians bedömning och förslag** överensstämmer i huvudsak med regeringens. I promemorian lämnades även förslag på att hybrida mismatchningar med obeaktat fast driftställe i artikel 9.5 i direktivet mot skatteundandraganden ska införlivas i svensk rätt genom nya bestämmelser i de lagar varigenom skatteavtalen med Bulgarien, Cypern och Grekland är införlivade i svensk lagstiftning. Dessa förslag behandlas inte i denna lagrådsremiss. Detsamma gäller promemorians förslag avseende ändringar i övrigt i fråga om nämnda lagar samt promemorians bedömning avseende sekundärregeln artikel 9.2 b i kombination med artikel 2.9 första stycket d i direktivet som också rör hybrida mismatchningar med obeaktat fast driftställe. Dessa frågor kommer att behandlas i ett separat lagstiftningsärende.

**Remissinstanserna:** *Förvaltningsrätten i Malmö, Kammarrätten i Göteborg och Skatteverket* tillstyrker förslagen. *Swedish Private Equity & Venture Capital Association (SVCA)* tillstyrker i huvudsak förslagen med vissa invändningar. SVCA anser bl.a. att en översyn av hur de föreslagna reglerna samverkar med gällande begränsningar av avdragsrätten för ränta bör göras. Särskilt menar SVCA att bör det övervägas om ränteavdragsbegränsningsreglerna i 24 kap. 16–20 §§ IL ska tas bort. SVCA bedömer vidare att den allmänna principen om att den skattskyldige normalt har bevisbördan för avdrag kan få orimliga konsekvenser eftersom den skattskyldiges bevisbörda i det närmaste kan bli omöjlig att uppfylla. Enligt SVCA är det mer rimligt att Skatteverket har bevisbördan för att det föreligger en hybridsituation.

Flera remissinstanser, däribland *Näringslivets skattedelegation (NSD)*, vars yttrande *Föreningen Svenskt Näringsliv, Svensk Försäkring, Svenska Bankföreningen* och *Finansbolagens förening* ansluter sig till, ställer sig bakom arbetet med att förhindra dubbel icke-beskattnings som ett resultat av hybrida mismatchningar. NSD och SVCA framhåller att det är viktigt att den svenska implementeringen inte är mer långtgående än vad som följer av direktivet mot skatteundandraganden. Även *Juridiska fakultetsnämnden vid Stockholms universitet* anser att det finns skäl att inte lagstifta

utöver vad som framgår av direktivet eftersom bestämmelserna behandlar gränsöverskridande situationer och en sådan implementering i högre grad säkerställer att den nationella implementeringen är förenlig med EU-rätten i övrigt, t.ex. den fria rörligheten och EU:s statsstödsregler. *Svensk Sjöfart* välkomnar ambitionen att regelbördan och den administration som regleringen medför för företagen ska hållas nere så långt som möjligt.

Ett antal remissinstanser, däribland *Domstolsverket*, *Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet* och Juridiska fakultetsnämnden vid Stockholms universitet, framhåller att de föreslagna reglerna är komplexa och fakultetsnämnderna pekar på att vissa nya begrepp införs som är svåra att förstå innebörden av. Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet efterfrågar ett förtydligande av användningen av termerna ”skatteundandraganden”, ”skatteplanering”, ”skatteflykt” och ”missbruk” och vad förslaget avser att träffa.

### **Skälen för regeringens förslag**

#### *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 var 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 lagrådsremiss behandlas de aviserade utökningarna av hybridreglerna med undantag för två bestämmelser som avser att neutralisera hybrida mismatchningar med obeaktade fasta driftställen (artikel 9.5 och artikel 9.2 b i kombination med artikel 2.9 första stycket d). Dessa bestämmelser kommer att behandlas i ett separat lagstiftningsärende. 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. Regeringen anser, i likhet med flera remissinstanser, att det är angeläget att komma till rätta med de situationer där dubbel icke-beskattnings 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 skydds nivå för medlemsstaternas bolagsskattebaser (artikel 3) och är tänkt att vara 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 enligt regeringens mening 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. Som flera remissinstanser framhåller är hybridreglerna mycket komplexa. Regeringens utgångspunkt är att regelbördan och den administration som den medför för företagen bör 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. Även *NSD* och *Juridiska fakultetsnämnden vid Stockholms universitet* betonar vikten av att den svenska implementeringen inte är mer långtgående än vad som följer av direktivet, bl.a. för att en sådan implementering i högre grad säkerställer att bestämmelserna inte står i strid med EU-rätten i övrigt.

Bestämmelserna bör vidare utformas så att de passar väl in i det svenska skattesystemet. Några remissinstanser påtalar att de föreslagna reglerna innehåller vissa nya begrepp som är svåra att förstå innebörden av. För att

hybridreglerna ska fungera i en internationell miljö där även andra stater genomför OECD:s BEPS-rekommendationer samt direktivet bör, enligt regeringens mening, de bestämmelser som genomförs i svensk rätt ansluta förhållandevis nära till direktivbestämmelsernas och rekommendationernas utformning. Detta innebär att det är nödvändigt att införa vissa nya begrepp i svensk rätt. Att dessa nya begrepp förhållandevis nära ansluter till direktivbestämmelsernas och rekommendationernas utformning bedöms också vara betydelsefullt vid en tolkning av bestämmelserna eftersom en sådan bör ske i ljuset av direktivet mot skatteundandraganden och med ledning av OECD:s BEPS-rekommendationer (åtgärd 2 och fasta driftställen). 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. I sammanhanget kan det också förtydligas – något som *Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet* efterfrågar – att termerna ”skatteundandraganden”, ”skatteplanering”, ”skatteflykt” och ”missbruk” inte har någon självständig betydelse när de förekommer i lagrådsremissen.

#### *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 erlagga 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 lagrådsremiss 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.

*SVCA* anser att en översyn av hur de föreslagna reglerna samverkar med gällande begränsningar av avdragsrätten för ränta bör göras. Som framgår ovan trädde regler om mismatchningar med hybridföretag och hybrida finansiella instrument som begränsar avdragsrätten för ränteutgifter i kraft den 1 januari 2019 (prop. 2017/18:245). Förslagen i denna lagrådsremiss utökar redan befintliga hybridregler i svensk rätt till att omfatta även andra utgifter än ränteutgifter och ytterligare hybridsituationer. Regeringen hänvisar därför i denna del till den bedömning som gjordes i vid införandet av nu gällande ränteavdragsbegränsningsregler, dvs. att bl.a. ränteavdragsbegränsningsreglerna bör följas upp och att uppföljningen bör påbörjas inom två år (a. prop. s. 281).

#### *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. Det valda tillämpningsområdet motsvarar det som angetts i såväl OECD:s BEPS-rekommendationer som i direktivet mot skatteundandraganden. Av både rekommendationerna och direktivet framgår att tillämpningsområdet har bestämts bl.a. i syfte att säkerställa reglernas proportionalitet (se bl.a. punkt 99 på s. 44 i OECD:s BEPS-rekommendation åtgärd 2 och skäl 12 i ändringsdirektivet). Mot bakgrund av de föreslagna bestämmelsernas tillämpningsområde framstår *SVCA*:s farhåga om att den skattskyldiges bevisbörda i det närmaste kan bli omöjlig att uppfylla som överdriven. Det bedöms därför inte finnas något skäl att frångå allmänna principer om bevisbördans placering. Tillämpningsområdet för hybridreglerna behandlas närmare i avsnitt 5.2.

#### *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 även ändringar i 2 kap. 8 § lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt (avräkningslagen, AvrL).

## 5.2 Tillämpningsområde för hybridreglerna i inkomstskattelagen

**Regeringens 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.

Punkt 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.

**Promemorians förslag** överensstämmer med regeringens.

**Remissinstanserna:** *Juridiska fakultetsnämnden vid Stockholms universitet* och *Sveriges advokatsamfund* påtalar svårigheten med en objektiv bedömning och efterfrågar förtydliganden avseende uttrycket ”rimligen kunde ha förväntats känna till”. *Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet* uttrycker tveksamhet till formuleringen ”förfaranden som medför en skatteförmån” som är inspirerad av 2 § lagen (1995:575) mot skatteflykt. Fakultetsnämnden påtalar att prövningen av om något utgör ett strukturerat arrangemang ska göras med utgångspunkt i om ett visst förfarande har utformats för att leda fram till en hybrid mismatchning och att denna prövning ska göras objektivt. Frågan om en skatteförmån föreligger enligt skatteflyktlagen ska i stället besvaras genom att studera resultatet av rättshandlingarna. Fakultetsnämnden menar att dessa prövningar är snarlika men att det är sannolikt att delvis olika situationer kan träffas och föreslår därför att ett annat begrepp ska användas.

**Skälen för regeringens förslag:** 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 5.3. Som anges i avsnitt 5.1 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 ett 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 vare sig 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 artikel 2.11 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 etablerat 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).

Regeringen anser, till skillnad från *Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet*, att uttrycket förfaranden som medför en skatteförmån är en lämplig motsvarighet till uttrycket strukturerat arrangemang. En prövning av uttrycket ska dock främst ske med ledning av rekommendation 10 i OECD:s BEPS-rapport (åtgärd 2) och direktivet mot skatteundandraganden. 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 enligt regeringens mening 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. *Juridiska fakultetsnämnden vid Stockholms universitet* och *Sveriges advokatsamfund* påtalar svårigheter med denna bedömning och efterfrågar förtydliganden avseende uttrycket ”rimligen kunde ha förväntats känna till”. Bedömningen av om företaget eller någon inom samma intressegemenskap som företaget rimligen kunde ha förväntats känna till ska göras på objektiva grunder. Bestämmelsen syftar till att träffa situationer när företaget eller någon inom samma intressegemenskap som företaget har varit tillräckligt involverad i förfarandet för att förstå hur det har strukturerats och vilken skatteeffekt det förväntas få. Bedömningen ska inte baseras på parternas intentioner utan på omständigheterna i det



enskilda fallet och ske utifrån den information som objektivt kan anses föreligga.

Några av de hybrida mismatchningar som behandlas i denna lagrådsremiss avser mismatchningar 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 mismatchning med dubbel hemvist (18 §).

Vad avser hybrida mismatchningar 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.

## 5.3 Definitioner

**Regeringens förslag:** De definitioner av intressegemenskap och när ett företag ska anses höra hemma i en viss stat som redan gäller för hybridreglerna som trädde i kraft den 1 januari 2019 överförs i princip oförändrade till det nya kapitlet i inkomstskattelagen.

I definitionen av intressegemenskap utökas de situationer när 50 procent av kapitalet eller rösterna, i stället för 25 procent, ska gälla vid tillämpning av de nya reglerna. Det ska gälla vid situationer med avdrag utan inkludering på grund av skillnader i klassificeringen av det betalande eller mottagande företaget, avdrag utan inkludering på grund av skillnader i bedömningen av förekomst av ett fast driftställe, avdrag utan inkludering på grund av att stater fördelar inkomst i ett fast driftställe olika, vid importerade mismatchningar och vid dubbla avdrag i olika företag.

**Promemorians bedömning och förslag** överensstämmer med regeringens.

**Remissinstanserna:** Sveriges advokatsamfund påpekar att termen intressegemenskap förekommer på andra ställen i inkomstskattelagen och då med andra definitioner. Samfundet anser därför att en annan term bör övervägas för att inte ytterligare försvåra förståelsen av reglerna. *Juridiska fakultetsnämnden vid Stockholms universitet* efterfrågar förtydliganden om vad uttrycket ”agerar tillsammans” i definitionen av intressegemenskap skulle kunna innebära samt påtalar att en tolkning av uttrycket

kräver subjektiva bedömningar trots att det anges i promemorian att bedömningen ska utgå från objektiva förhållanden.

**Skälen för regeringens förslag:** Som anges i avsnitt 5.2 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. Vid införandet av definition av termen intressegemenskap i 24 kap. 15 a § IL framfördes i allt väsentligt samma synpunkt som *Sveriges advokatsamfund* nu framför, dvs. att en annan term än intressegemenskap bör övervägas eftersom termen används även på andra ställen i inkomstskattelagen och med andra definitioner. Regeringens bedömning var då att de svårigheter som remissinstanserna lyfte fram kunde hanteras eftersom definitionerna av termen intressegemenskap var förenade med tydliga hänvisningar avseende vilka bestämmelser respektive definition ska tillämpas på. Enligt regeringens mening saknas det skäl att nu göra en annan bedömning. Enligt 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. *Juridiska fakultetsnämnden vid Stockholms universitet* anser att det är svårt att förstå vad uttrycket agerar tillsammans skulle kunna innebära samt påtalar att uttrycket kräver subjektiva bedömningar trots att bedömningen ska utgå från objektiva förhållanden. Uttrycket förekommer i direktivet mot skatteundandraganden i dess definition av närstående person (artikel 2.4 sista stycket b). Ledning för tolkning bör hämtas från OECD:s BEPS-rekommendationer (rekommendation 11 i åtgärd 2) där motsvarande uttryck är "acting together". Av rekommendationen framgår att utöver nämnda situation när innehav sprids ut på flera personer i syfte att undvika avdragsförbudet skulle det också kunna vara fråga om minoritetsägare i ett företag som agerar tillsammans i ett arrangemang som möjliggör skapandet av en hybrid mismatchning. I likhet med övriga bestämmelser i lagrådsremissen ska bedömningen inte baseras på parternas intentioner

utan på omständigheterna i det enskilda fallet och ske utifrån den information som objektivt kan anses föreligga.

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. Enligt regeringens mening finns det därför inte några skäl att ändra definitionen annat än i ett avseende. Nu när hybridreglerna utökas som ett andra steg i genomförandet av direktivet mot skatteundandraganden är det nödvändigt att även utöka de situationer när 50 procent av kapitalet eller rösterna i företaget, i stället för 25 procent, ska gälla vid tillämpning av de föreslagna reglerna i det nya 24 b kap. Det ska gälla vid avdrag utan inkludering på grund av skillnader i klassificeringen av det betalande eller mottagande företaget (8 och 9 §§), vid avdrag utan inkludering på grund av skillnader i bedömningen av förekomst av ett fast driftställe (10 §), vid avdrag utan inkludering på grund av att stater fördelar inkomst i ett fast driftställe olika (11 §), vid importerade mismatchningar (13 §) och vid dubbla avdrag i olika företag (14 §). 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. Det saknas enligt regeringens mening 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.

## 5.4 Hybrida finansiella instrument

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

**Regeringens 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 hänförs till.

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

**Promemorians förslag och bedömning** överensstämmer med regeringens.

**Remissinstanserna:** *Swedish Private Equity & Venture Capital Association (SVCA)* anser att något avdragsförbud inte bör införas för situationer där skillnader i klassificeringen av ett finansiellt instrument är tillräckliga för att skapa ett avdrag utan inkludering, men där en sådan situation ändå skulle ha uppstått på grund av att mottagaren är skattebefriad på annan grund, t.ex. för att mottagaren är en skattebefriad pensionsfond. Eftersom det i en sådan situation inte rör sig om någon skattefördel, så kan det enligt SVCA inte anses vara rimligt eller proportionerligt att avdrag ska nekas. *Juridiska fakulteten vid Stockholms universitet* anser att skrivningen ”kan hänföras till” i den föreslagna bestämmelsen lämpligen kan ändras till ”beror på”. *Näringslivets skattedelegation (NSD)*, vars yttrande *Föreningen Svenskt Näringsliv*, *Svensk Försäkring*, *Svenska Bankföreningen* och *Finansbolagens förening* ansluter sig till, ställer sig frågande till att den föreslagna bestämmelsen inte i alla delar verkar följa den motsvarande direktivbestämmelsen eftersom det inte föreslås att en inkomst ska kunna anses inkluderad om den skattskyldige kan visa att en betalning rimligen kan förväntas bli inkluderad. *Kammarrätten i Göteborg* föreslår en annan lydelse av den föreslagna bestämmelsen, men lämnar inga synpunkter i sak på förslaget. Även *Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet* framför synpunkter på den föreslagna lagtexten.

### Skälen för regeringens förslag och bedömning

#### *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 hänförs till.

#### *Även andra utgifter än ränteutgifter ska omfattas av hybridreglerna*

Som anges i avsnitt 5.1 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 5.4.3 nedan.

*Vem som kan vara betalningsmottagare och mot vilken stat 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. missmatchning.

Det andra steget är att bedöma om en sådan missmatchning 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. missmatchningen, 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 missmatchningen 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 (se definition av payee jurisdiction i rekommendation 12). 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 (se definition av avdrag utan inkludering i artikel 2.9 tredje stycket c). Det föreslås därför att prövningen av missmatchningen 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 missmatchningen 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 (rekommendation 1.3).

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. I OECD:s BEPS-rapport lämnas även ett exempel som åskådliggör detta (exempel 1.5).

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. Det är även anledningen till att direktivbestämmelsen om hybrida finansiella instrument – till skillnad från andra bestämmelser om hybrida mismatchningar – inte anger att en mismatchning ska ha ett samband med skillnader i klassificeringen av instrumentet eller betalningen i enlighet med detsamma på så sätt att mismatchningen är ett resultat av sådana skillnader, utan att det i stället är tillräckligt att mismatchningen kan hänföras till skillnader i klassificeringen av instrumentet eller betalningen (artikel 2.9 första stycket a ii).

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 mismatchningen i form av avdrag utan inkludering, utan det ska i stället räcka med att mismatchningen kan hänföras till sådana skillnader. *SVCA* invänder mot detta, och anser att det inte är rimligt att vägra avdrag i en situation där mottagarens skatterättsliga status ändå medför att den motsvarande inkomsten inte tas upp till beskattning. *Juridiska fakulteten vid Stockholms universitet* anser att uttrycket ”kan hänföras till” lämpligen kan bytas ut mot ”beror på”. Även *Kammarrätten i Göteborg* lämnar ett förslag gällande lagtextens utformning i denna del. Som framgår ovan anger dock såväl direktivet mot skatteundandraganden som OECD:s BEPS-rekommendation att den aktuella bestämmelsen ska förstås och tillämpas på det beskrivna sättet. Regeringen konstaterar att det därför finns en

skyldighet att genomföra bestämmelsen på detta sätt. Bestämmelsen är utformad så att den i denna del ansluter till lydelsen i den motsvarande direktivbestämmelsen.

#### *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 mismatchning 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 mismatchningen 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.

*Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet* anser att den föreslagna lagtexten i denna del kan framstå som onödigt invecklad, och att den är svår att förstå utan att känna till den underliggande tanken med bestämmelsen. Det finns dock ett betydande värde i att bestämmelsen i denna del ansluter förhållandevis nära till direktivet mot skatteundandraganden (artikel 2.9 tredje stycket e andra meningen), särskilt mot bakgrund av att tolkningen av bestämmelsen bör ske i ljuset av direktivet och med ledning av den motsvarande BEPS-rekommendationen. Även de exempel som lämnas i BEPS-rapporten kan användas för att tolka de interna hybridreglerna. Exempel 1.2–1.4



behandlar frågor om hur avdragsförbudet kan tillämpas vid avdrag utan inkludering som uppstår på grund av skattelättnader.

*För att den motsvarande inkomsten ska anses inkluderad ska den tas upp till beskattning inom 12 månader*

NSD vars yttrande *Föreningen Svenskt Näringsliv* m.fl. ansluter sig till, ställer sig frågande till att den föreslagna bestämmelsen inte i alla delar följer den motsvarande direktivbestämmelsen, eftersom det i direktivet ges en möjlighet för en skattskyldig att visa att en betalning rimligen kan förväntas inkluderas framöver.

NSD:s synpunkt i denna del avser en del av bestämmelsen som trädde i kraft den 1 januari 2019 och som anger att en inkomst ska anses tas upp till beskattning om den tas upp av det andra företaget inom tolv månader räknat från utgången av det beskattningsår som ränteutgifterna hänför sig till. I förhållande till denna del av bestämmelsen gjordes inga överväganden i promemorian. Den förändring som föreslås i promemorian att ordet ränteutgifterna byts ut mot ordet utgifterna föranleds av att hybridreglerna inte längre ska omfatta enbart ränteutgifter.

Vid införandet motiverades utformningen av bestämmelsen med att en sådan ordning motverkar hybrida mismatchningar och säkrar skattekontrollen (prop. 2017/18:245 s. 168). Regeringen anser inte att de utvidgningar som nu föreslås föranleder någon annan bedömning.

*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 tillsyns krav 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.

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

**Regeringens 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.

**Promemorians bedömning** överensstämmer med regeringens.

**Remissinstanserna:** *Skatteverket* anser att skattefrihet också borde nekas för mottagna utdelningar till den del den skatt som belöper på utdelningen återbetalas. Skatteverket hänvisar till exempel 1.11 i OECD:s BEPS-rekommendationer (åtgärd 2) och påtalar att situationer då bolagsskatt som belöper på det utdelade beloppet återbetalas ska anses omfattas av OECD:s rekommendationer om hybrida finansiella instrument. Detta genom att det uppstår en skattelättnad som motsvarar den som uppkommer vid ett avdrag. Skatteverket föreslår mot den bakgrunden ett tillägg till den nuvarande lydelsen av 24 kap. 39 § IL.

### Skälen för regeringens bedömning

#### *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 missmatchningar (prop. 2017/18:245 s. 167).

Det förhållandet att sekundärregeln enligt direktivet ska omfatta samtliga inkomster och inte bara utdelning föranleder inte regeringen att göra någon annan bedömning i denna lagrådsremiss. 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 missmatchning som involverar finansiella instrument skulle kunna vara något annat än ränta respektive utdelning bedöms som osannolikt. Inte heller vad *Skatteverket* framför om att skattefrihet också borde nekas för mottagna utdelningar till den del den bolagsskatt som belöper på utdelningen återbetalas föranleder regeringen att göra någon annan bedömning. Det exempel som *Skatteverket* hänvisar till i OECD:s BEPS-rapport (exempel 1.11 i åtgärd 2) rör en situation när bolagsskatt som belöper på det utdelade beloppet återbetalas, antingen till det utdelade bolaget eller till utdelningsmottagaren. Denna situation ska enligt exemplet anses omfattas av OECD:s rekommendation om hybrida finansiella instrument genom att det uppstår en skattelättnad som motsvarar den som uppkommer vid ett avdrag. Det kan dock konstateras att reglerna som ska neutralisera missmatchningar med hybrida finansiella instrument i direktivet mot skatteundandraganden endast omfattar situationer där missmatchningen kan hänföras till skillnader i klassificeringen av instrumentet eller betalningen i enlighet med detsamma (artikel 2.9 första stycket a). I det exempel som *Skatteverket* hänvisar till i OECD:s rekommendation behandlas dock betalningen som en utdelning av båda staterna. Det

föreligger således ingen skillnad i klassificeringen av instrumentet eller betalningen i enlighet med detsamma. Mot bakgrund av att utgångspunkten för genomförandet är att reglerna inte bör ges en bredare utformning än vad direktivet kräver och inte heller omfatta andra situationer än vad som följer av direktivet saknas det enligt regeringens mening anledning att i dagsläget införa den justering som Skatteverket föreslår. Dessutom innebär genomförandet av direktivet att relativt komplicerade bestämmelser ska införas i inkomstskattelagen, något som också ett antal remissinstanser har påpekat, se avsnitt 5.1. En sådan justering som Skatteverket föreslår skulle komplicera regelverket på ett sätt som inte bedöms vara motiverat.

En annan sak som även har betydelse i regeringens bedömning av att sekundärregeln i artikel 9.2 b i direktivet är genomförd genom bestämmelsen i 24 kap. 39 § IL är den att sistnämnda bestämmelse har 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.

### 5.4.3 Avdrag utan inkludering genom hybridöverföringar

**Regeringens 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.

**Regeringens 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.

**Promemorians förslag och bedömning** överensstämmer med regeringens.

**Remissinstanserna:** *Juridiska fakulteten vid Stockholms universitet* anser att uttrycket underliggande avkastning i den ena föreslagna bestämmelsen är svårförståeligt och anser att en annan terminologi bör övervägas.

## Skälen för regeringens förslag och bedömning

### *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 l), 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 den 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 långivaren för eventuell utdelning eller ränta som låntagaren tar emot i anledning av innehavet av värdepapperen.

Det varierar mellan olika stater vilken part (långivaren 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 skattefördelar inom en intressegemenskap eller inom ramen för ett strukturerat arrangemang.

Om t.ex. den skattejurisdiktion som långivaren lyder under betraktar ett sådant avtal enligt sin ekonomiska innebörd, anses långivaren – 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 långivaren 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 långivaren 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 långivaren hör hemma i stället behandlar värdepapperslånet enligt sin ekonomiska innebörd, behandlas samma betalning (dvs. utdelningsersättningen) inte som en del av avtalet mellan långivaren 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.

*Juridiska fakulteten vid Stockholms universitet* anser att det föreslagna uttrycket underliggande avkastning är svårförståeligt. Det finns dock en betydelsefull fördel med att använda samma uttryckssätt som i direktivet mot skatteundraganden (artikel 2.9 tredje stycket 1), eftersom tolkningen av den föreslagna bestämmelsen bör ske i ljuset av direktivet och med ledning av den motsvarande BEPS-rekommendationen.

#### *Bestämmelsen kan tillämpas även vid aktieåterköp*

Som framgått kan stater inta skilda synsätt på vilken part (långgivaren 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 skatteundraganden 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 missmatchningar 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 värdepappern 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 5.4.1 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 5.4.2 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.

## 5.5 Hybrida företag och mismatchningar med fasta driftställen

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

**Regeringens 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 hänföra sig till.

**Promemorians förslag** överensstämmer med regeringens förslag.

**Remissinstanserna:** *Näringslivets skattedelegation*, vars yttrande *Föreningen Svenskt Näringsliv*, *Svensk Försäkring*, *Svenska Bankföreningen* och *Finansbolagens förening* ansluter sig till, pekar på att det föreslagna undantaget vid s.k. dubbel inkludering är begränsat på så sätt att inkomsten i den andra staten måste tas upp till beskattning inom 12 månader räknat från utgången av det beskattningsår som utgifterna hänföra sig till för att anses inkluderad och att denna tidsbegränsning saknar motsvarighet i direktivet. De anser därför att tidsbegränsningen borde tas bort för att ge utrymme för olikheter i olika länders redovisningsstandard.

### **Skälen för regeringens förslag**

#### *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 förenklings skull 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. En annan fördel med en sådan uppdelning är att dessa två situationer behandlas av två olika rekommendationer i OECD:s BEPS-rapport. Vid tillämpningen av reglerna om hybrida mismatchningar som föreslås i denna lagrådsremiss kan den nämnda rapporten användas som en källa till illustration eller tolkning. Detta underlättas om respektive rekommendation i BEPS-rapporten motsvaras av en viss bestämmelse i inkomstskattelagen.

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 5.5.3 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 skatteundrandraganden 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 ska omfattas av hybridreglerna*

Som anges i avsnitt 5.1 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 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 hybrida mismatchningar 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, dvs. att avdrag inte ska vägras för en utgift i till den del utgiften motsvaras av inkomst som tas upp till beskattning i både Sverige och i den andra staten.

Fråga uppstår därmed om den närmare utformningen av detta undantag. I promemorian föreslås att en inkomst ska anses dubbelt inkluderad även om den inte tas upp till beskattning under motsvarande period som samma inkomst tas upp till beskattning i Sverige, och att en inkomst som i den andra staten tas upp under den nästföljande redovisningsperioden därför också ska kunna omfattas av dubbel inkludering. *Näringslivets skattedelegation*, vars yttrande ett antal ytterligare remissinstanser ansluter sig till, ifrågasätter denna tidsbegränsning om tolv månader och hänvisar till att den saknar motsvarighet i direktivet mot skatteundandraganden.

I BEPS-rapporten anges att frågan om en inkomst ska anses dubbelt inkluderad är en i första hand legal fråga, skillnader i redovisningsregelverk – t.ex. gällande när inkomster tas upp till beskattning – ska således inte hindra att en inkomst ska anses dubbelt inkluderad. Regeringen anser att detta uppfylls genom den utformningen av undantagsregeln som föreslogs i promemorian, samtidigt som förslaget säkerställer att bestämmelsen är tydlig och säkerställer skattekontrollen.

#### *Lagförslag*

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

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

**Regeringens bedömning:** Missmatchningar av det slag som anges i artikel 2.9 första stycket e i direktivet mot skatteundandraganden 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.

**Promemorians bedömning** överensstämmer med regeringens.

**Remissinstanserna:** Ingen remissinstans har yttrat sig över denna bedömning.

### Skälen för regeringens bedömning

#### *Primärregler och sekundärregler*

I avsnitt 5.5.1 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 skatteundandraganden 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 skatteundandraganden 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 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.

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 skatteenhetssystem 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 skatteundandraganden.

### **5.5.3 Avdragsförbud vid avdrag utan inkludering på grund av skillnader i klassificeringen av det mottagande företaget**

**Regeringens 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.



**Remissinstanserna:** Ingen remissinstans har yttrat sig över förslaget.

## Skälen för regeringens förslag

### *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 5.5.1 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 5.5.1 behandlas den första situationen, dvs. skillnader i den rättsliga klassificeringen av betalande företag.

### *Hybridföretag*

Som även framgår i avsnitt 5.5.1 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 5.1 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 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 missmatchning 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. Detta framgår även av ett exempel i BEPS-rapporten, exempel 4.2. 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.

## **5.5.4 Någon inkluderingsbestämmelse vid skillnader i klassificeringen av det mottagande företaget föreslås inte**

**Regeringens bedömning:** Missmatchningar 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 missmatchningar.

**Promemorians bedömning** överensstämmer med regeringens.

**Remissinstanserna:** Ingen remissinstans har yttrat sig över bedömningen.

### **Skälen för regeringens bedömning**

#### *Primärregler, sekundärregler och specifika rekommendationer*

I avsnitt 5.5.3 ovan föreslås ett avdragsförbud vid missmatchningar 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 missmatchningen genom att ta upp inkomsten till beskattning. Det gäller dock enbart om betalarens jurisdiktion inte åtgärdar samma missmatchning genom att vägra avdrag (artikel 9.2 b). Medlemsstaterna får välja att undanta nu aktuella hybrida missmatchningar från tillämpningsområdet för sekundärregeln (artikel 9.4 a). Det finns alltså inte någon skyldighet för Sverige att genomföra sekundärregeln för missmatchningar 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 hybrids (rekommendation 5.2 "Limiting the tax transparency for non-resident investors"). Rekommendationen är ingen hybrid missmatchningsregel som syftar till att neutralisera effekten av en uppkommen missmatchning, utan en specifik rekommendation som syftar till att förhindra att nu aktuell missmatchning 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 missmatchning 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 missmatchning 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).

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

**Regeringens 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.

**Promemorians förslag** överensstämmer med regeringens.

**Remissinstanserna:** *Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet* anser att definitionen av fast driftställe i 2 kap. 29 § IL borde uppdateras i förhållande till definitionen av fast driftställe i artikel 5 i 2017 års version av OECD:s modellavtal.

#### Skälen för regeringens förslag

*OECD:s BEPS-rekommendationer och direktivet mot skatteundandraganden*

Som framgår i avsnitt 5.1 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 mismatchningssituationer 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 föreslår regeringen 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 skatteundandraganden finns ingen definition av begreppet utgift. Ledning kan däremot hämtas i rekommendation 2 i OECD:s BEPS-rapport (fast driftställe). 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). *Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet* anser att definitionen av fast driftställe i 2 kap. 29 § IL borde uppdateras i förhållande till definitionen av fast driftställe i artikel 5 i 2017 års version av OECD:s modellavtal. Denna fråga omfattas emellertid inte av detta lagstiftningsärende och behandlas därför inte vidare i denna lagrådsremiss.

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

Company) 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 5.5.1 och 5.5.3) 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. Genomförandet av sekundärregeln kommer att behandlas i ett separat lagstiftningsärende, se avsnitt 5.1.

#### *Lagförslag*

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

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

**Regeringens 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.

**Promemorians förslag** överensstämmer med regeringens.

**Remissinstanserna:** *Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet* anser att det vore önskvärt att vägledning ges i inkomstskattelagen om hur inkomst allokteras till fast driftställe.



## Skälen för regeringens förslag

### *OECD:s BEPS-rekommendationer och direktivet mot skatteundandraganden*

Som anges i avsnitt 5.1 bör hybridreglerna som trädde i kraft den 1 januari 2019 utökas till att omfatta ytterligare hybrida missmatchningssituationer. En sådan situation är hybrida missmatchningar 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 missmatchningar på grund av att stater gör olika bedömningar av om inkomst ska hänföras till ett fast driftställe*

Denna hybrida missmatchning 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 missmatchningen 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). Missmatchning har vissa likheter med den missmatchningssituation som behandlas i avsnitt 5.5.5 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 missmatchningssituation 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 missmatchningssituation 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).

Regeringen föreslår 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 driftstället 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 rekommendation 2 i OECD:s BEPS-rapport (fast driftställe). 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. *Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet* anser att det vore önskvärt att sådana regler införs. Denna fråga omfattas emellertid inte av detta lagstiftningsärende och behandlas därför inte vidare i denna lagrådsremiss. 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 bedömningar 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 5.5.5 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 allokerar 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 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 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 5.5.8.

### *Lagförslag*

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

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

**Regeringens förslag:** Vid fastställande av inkomst från ett 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.

**Promemorians förslag** överensstämmer med regeringens.

**Remissinstanserna:** *Näringslivets skattedelegation (NSD)*, vars yttrande *Föreningen Svenskt Näringsliv*, *Svensk Försäkring*, *Svenska Bankföreningen* och *Finansbolagens förening* ansluter sig till, pekar på att det föreslagna undantaget vid s.k. dubbel inkludering är begränsat på så sätt att inkomsten i den andra staten måste tas upp till beskattning inom 12 månader räknat från utgången av det beskattningsår som utgifterna hänför sig till för att anses inkluderad och att denna tidsbegränsning saknar motsvarighet i direktivet. De anser att tidsbegränsningen borde tas bort för att ge utrymme för olikheter i olika länders redovisningsstandard.

### **Skälen för regeringens förslag**

*OECD:s BEPS-rekommendationer och direktivet mot skatteundandraganden*

Som anges i avsnitt 5.1 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 mismatchningssituation (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 föreslår regeringen 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 5.7.2 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. Det föreslås därför att ett undantag för dubbel inkludering införs. Undantaget bör 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 5.5.1 ovan). *NSD* anser att tidsbegränsning i båda dessa bestämmelser bör tas bort. Regeringen gör i avsnitt 5.5.1 bedömningen att tidsbegränsningen är motiverad. Samma bedömning görs därför även för nu aktuell bestämmelse.

#### *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 5.2 ovan.

### *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 5.5.8.

### *Lagförslag*

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

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

**Regeringens bedömning:** Sverige behöver inte vidta några åtgärder för att genomföra sekundärreglerna om att inkludera inkomst vid sådana 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.

**Promemorians förslag** överensstämmer med regeringens.

**Remissinstanserna:** Ingen remissinstans har yttrat sig över förslaget.

### **Skälen för regeringens bedömning**

#### *Primärregler och sekundärregler*

I avsnitt 5.5.6 och 5.5.7 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 mismatchningar 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, något som också ett antal remissinstanser har framhållit, se avsnitt 5.1. Som nämns i avsnitt 5.1 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 gör regeringen bedömningen att den aktuella inkluderingsbestämmelsen inte bör införas i svensk rätt.

## 5.6 Importerade mismatchningar

**Regeringens 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 dem i direktivet mot skatteundandraganden eller till den del utgifterna 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.

**Promemorians förslag** överensstämmer med regeringens.

**Remissinstanserna:** Ingen remissinstans har yttrat sig över förslaget.

### Skälen för regeringens förslag

*OECD:s BEPS-rekommendationer och direktivet mot skatteundandraganden*

Som anges i avsnitt 5.1 bör hybridreglerna som trädde i kraft den 1 januari 2019 utökas till att omfatta ytterligare hybrida mismatchningssituationer. En sådan hybridsituation involverar s.k. importerade mismatchningar. Vid importerade mismatchningar flyttas effekten av en hybrid mismatchning 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 mismatchningar, 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 därför enligt regeringens mening 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 (rekommendation 8 i åtgärd 2 och rekommendation 5 i fasta driftställen). Med betalning avses alla former av värdeöverföringar. I fråga om importerade missmatchningar 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 missmatchning*

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 missmatchning som behandlas i direktivet mot skatteundandraganden. I exemplet ovan har företag B ett avdrag för en utgift som direkt ger upphov till en hybrid missmatchning. Även situationer där inkomsten kvittas mot en utgift som indirekt i ger upphov till en hybrid missmatchning omfattas. Så kan vara fallet när den hybrida missmatchningen 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 missmatchningen. Detta innebär att om en annan stat har regler som helt eller delvis neutraliserar effekten av den hybrida missmatchningen kommer en, med hybridreglerna i direktivet, likvärdig justering helt eller delvis att göras i en annan stat. I syfte att motverka dubbelbeskattning föreslår därför regeringen att ett undantag ska införas när en annan stat har regler som motsvarar bestämmelserna i direktivet mot skatteundandraganden.

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

### *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 missmatchning. 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 missmatchning. I fall där inkomsten kvittas mot en utgift som indirekt ger upphov till en hybrid missmatchning kan det dock vara mer komplicerat eftersom det då krävs att flera

transaktionsled kontrolleras. Som framgår av avsnitt 5.2 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.

## 5.7 Dubbla avdrag

### 5.7.1 Dubbla avdrag genom fast driftställe i en annan stat

**Regeringens 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 än det företag som haft utgiften. 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 än det företag som haft utgiften. Avdragen ska återföras till beskattning det beskattningsår då avdraget i den andra staten görs.

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

**Promemorians förslag och bedömning** överensstämmer i allt väsentligt med regeringens förslag och bedömning.

**Remissinstanserna:** *Näringslivets skattedelegation (NSD)*, vars yttrande *Föreningen Svenskt Näringsliv, Svensk Försäkring, Svenska Bankföreningen* och *Finansbolagens förening* ansluter sig till, anser att en möjlighet att under följande beskattningsår kvitta vägrade avdrag mot inkomster som omfattas av dubbel inkludering bör införas och att en sådan möjlighet inte bör göras tidsbegränsad. NSD framhåller att en global koncern kan bedriva flera verksamheter, som inte är administrativt eller legalt möjliga att integrera på så sätt att koncernen kan välja att inte bedriva verksamhet både i form av filial och dotterbolag. Det förekommer vidare system där sambeskattnings mellan bolag inom samma koncern är tvingande.

## Skälen för regeringens förslag och bedömning

### *Gällande rätt*

Den 1 januari 2019 trädde 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.

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 enligt låneavtalet. 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 hänför sig 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 skatteundraganden 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 5.7.2) behandlas den omvända situationen, dvs. när ett företag bedriver verksamhet från fast driftställe i Sverige. I det därefter följande avsnittet (avsnitt 5.7.3) 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. Avgörande är om en utgift som kan hänföras till ett fast driftställe leder till avdrag i två olika stater.

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. Vad denna hybrida mismatchningsregel tar sikte mot är alltså när en och samma utgift leder till avdrag i två olika stater, och avdragen sedan används mot olika inkomster.

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 duplicerat 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 värdeminskningsavdrag 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 5.4.1 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 (skattekonsolideringsystem) eller att företagen i skattehänseende får fördela vinster eller förluster mellan varandra (vinst- eller förlustöverföringsystem) 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 ett duplicerat 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 (förlustöverföringsystem). 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 (av företag A i stat A och ett eventuellt dotterföretag eller annat företag i samma koncern i stat B), 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 (företag A i både stat A och B).

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 (rekommendation 6.1 a).

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 resultatutjämna mellan dessa verksamheter.

Eftersom inkomstskattelagen anger att företaget 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 ett annat företag än det företag som haft utgiften. I promemorian föreslogs en delvis annan lydelse, skälen till den delvis förändrade lydelsen redovisas närmare i avsnitt 5.7.2 nedan. Den delvis annorlunda lydelsen jämfört med promemorians innebär dock ingen förändring i sak jämfört med promemorians förslag.

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 ett annat företag än det företag som haft utgiften. 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 företag 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 utgifter hänförliga till det fasta driftstället som motsvarar inkomsterna vilket medför ett nollresultat. 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 missmatchning uppstått år 2. I stat A gör företag A dock inga avdrag för utgifter som kan hänföras till det fasta driftstället som inte motsvaras av dubbelt inkluderad inkomst, och det är därför inte möjligt att med ett avdragsförbud åtgärda denna missmatchning i stat A. Eftersom direktivet ändå kräver att det är "investerarens jurisdiktion", dvs. stat A, som i första hand ska åtgärda missmatchningen 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 missmatchning 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 än det företag som haft utgiften. 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 framåtrullning av nekade avdrag*

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 regel om framåtrullning av nekade avdrag (s.k. carry forward) kan införas, dock med den skillnaden att rekommendationen inte anger någon tidsbegränsning för detta (rekommendation 6.1 d första meningen). Den motsvarande rekommendationen i OECD:s BEPS-rapport om fasta driftställen innehåller också en carry forward-regel (rekommendation 4.1 andra stycket).

Om avdragsförbudet hade utformats utifrån betraktelsesättet att en hybrid missmatchning av detta slag skulle uppstå redan när den andra

staten, dvs. staten där det fasta driftstället finns, tillåter att duplicerade avdrag görs mot inkomster som enbart tas upp till beskattning i den staten, hade en carry forward-regel varit närmast nödvändig. Med ett sådant betraktelsesätt skulle avdrag nekas på ett sätt som kan beskrivas som mekaniskt, eftersom en sådan regel i princip skulle ha medfört att så fort ett utländskt fast driftställe redovisar ett underskott skulle avdrag behöva nekas motsvarande underskottet. En carry forward-regel hade således varit nödvändig för att företagen inte skulle förlora möjligheten att dra av utgifter som under samma år inte motsvaras av dubbelt inkluderad inkomst.

Med den föreslagna utformningen av avdragsförbudet och återföringsbestämmelsen, som utgår från ett annat betraktelsesätt avseende när en hybrid mismatchning av detta slag uppkommer, ges företagen i stället andra möjligheter att undvika tillämpningen av de föreslagna bestämmelserna. 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 och beroende på utformningen av den statens resultatutjämningsystem, välja att inte resultatutjämma 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.

NSD invänder mot detta synsätt, och menar för det första att det kan finnas legala eller administrativa hinder mot att organisera verksamheten på ett annat sätt än att verksamhet i en viss stat bedrivs genom både ett fast driftställe och ett utländskt bolag och för det andra att det finns exempel på utländska system där resultatutjämnningen är obligatorisk. Till exempel finns det system där sambeskattnings mellan bolag inom samma koncern är tvingande. Med beaktande av detta anser NSD att en tidsobegränsad carry forward bör införas.

Det behov av en carry forward-bestämmelse som NSD lyfter fram och som uppstår när en rad omständigheter sammanfaller, måste vägas mot att en carry forward-regel riskerar att göra regelverket mer komplicerat. De föreslagna bestämmelserna innebär redan en hög grad av komplexitet, bl.a. mot bakgrund av att de kräver komplicerade jämförelser mellan svensk och utländsk beskattningsrätt. En carry forward-regel skulle medföra att sådana jämförelser kan behöva göras för längre tidsperioder. Mot den bakgrunden kan det eventuella behov som lyfts fram av NSD inte motivera en carry forward-regel.

#### *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 5.2.

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 (rekommendation 6.4 i åtgärd 2) 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 5.2 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.

## **5.7.2 Dubbla avdrag genom fast driftställe i Sverige**

**Regeringens 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 än det företag som haft utgiften 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.

**Promemorians förslag** överensstämmer i allt väsentligt med regeringens förslag.

**Remissinstanserna:** *Skatteverket* framför att om den stat där företaget hör hemma tillämpar den s.k. exemptmetoden, dvs. undviker internationell dubbelbeskattning genom att avstå från att beskatta, borde avdrag som är duplicerat kunna vägras även om avdraget görs mot inkomst i det egna företaget. Enligt Skatteverket har Sverige en skyldighet att vägra avdrag i sådana situationer. Skatteverket anser även att den i promemorian föreslagna lagtexten är otydlig i situationer när ett annat företag, mot sitt positiva räntenetto, drar av ett fast driftställes negativa räntenetto. *Juridiska fakulteten vid Stockholms universitet* invänder mot det valda uttrycket ”inkomst i ett annat företag” i den föreslagna bestämmelsen och anser – mot bakgrund av att ett koncernbidrag enligt inkomstbeskattningen i övrigt behandlas som en inkomst i det mottagande företaget – att det möjligen kan bytas ut mot ”inkomst överförd från ett annat företag”.

## Skälen för regeringens förslag

### *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 företagets 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 5.5.7 ovan om Avdragsförbud



vid avdrag utan inkludering på grund av en fiktiv betalning från ett fast driftställe i Sverige). Den hybrida missmatchningen 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 missmatchningssituationerna 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 företag som haft utgiften.

*Skatteverket* anser att Sverige även har en skyldighet att vägra avdrag som är duplicerat när avdraget görs mot inkomst i det egna företaget, om den stat där företaget hör hemma tillämpar exemptmetoden för att undvika internationell dubbelbeskattning. Skatteverket hänvisar i denna del bl.a. till ett exempel i OECD:s BEPS-rapport.

Regeringen delar inte Skatteverkets bedömning att det skulle vara en skyldighet att genomföra den motsvarande direktivbestämmelsen på ett sådant sätt som Skatteverket beskriver. OECD:s BEPS-rapport (åtgärd 2) ska visserligen utgöra en källa till illustration eller tolkning vid genomförandet av direktivbestämmelserna (skäl 28 till ändringsdirektivet), och även de exempel som lämnas i rapporten utgör således ett sådant hjälpmedel vid genomförandet. Samtidigt gäller detta enbart i den mån som BEPS-rekommendationerna överensstämmer med direktivet och unionsrätten i övrigt. Vad gäller bestämmelserna om dubbla avdrag tillåts dock ett annat betraktelsesätt avseende vad som konstituerar en hybrid missmatchning av detta slag (se skäl 21 till ändringsdirektivet), än vad som anges i BEPS-rapporten (åtgärd 2). Även om det inte är uttryckligen angivet i ändringsdirektivet, är det ändå en tydlig hänvisning till det betraktelsesätt som anges i BEPS-rapporten om fasta driftställen. Den rekommendation som lämnas i den senare rapporten utgör ett tillägg till, och ersätter inte, BEPS-rapporten (åtgärd 2). Det anges även i BEPS-rapporten om fasta driftställen att den aktuella rekommendationen är utformad på ett sådant sätt att den är förenlig med vad som anges i ändringsdirektivet (s. 44). Ett genomförande av bestämmelserna som följer det betraktelsesätt som anges i BEPS-rapporten om fasta driftställen måste således vara att anse som förenligt även med direktivet mot skatteundandraganden.

Det kan, även om detta inte utgör någon skyldighet, ändå finnas skäl att vägra avdrag i ytterligare situationer som Skatteverket föreslår. Ett sådant skäl skulle kunna vara att det skapar ett mer effektivt regelverk. Samtidigt måste detta vägas mot att en sådan ordning riskerar att göra regelverket mer komplicerat. Den aktuella bestämmelsen utgör dessutom en sekundärregel, och det är alltså i första hand en annan stat som har ansvar för att åtgärda hybrida missmatchningar av detta slag. Mot denna bakgrund anser regeringen att det inte finns tillräckliga skäl för att genomföra bestämmelsen på ett sådant sätt att den skulle särskilja på situationer när den andra staten tillämpar exempt- eller kreditmetoden i förhållande till inkomster från fasta driftställen i Sverige.

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.

*Juridiska fakulteten vid Stockholms universitet* invänder mot det i promemorian valda uttryckssättet inkomst i ett annat företag, och hänvisar till att inkomstskatterättsligt behandlas ett koncernbidrag som en inkomst för det mottagande företaget. Jämfört med promemorian föreslås nu en delvis annan lydelse, skälen för detta redovisas närmare nedan.

*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 hänför sig 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 skattskyldigt 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-dubbel 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 än det företag som haft utgiften i den mening som avses i den föreslagna bestämmelsen. 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.

*Skatteverket* anser att det inte är tydligt att den i promemorian föreslagna bestämmelsen kan användas för att vägra avdrag när ett företag med positivt räntenetto drar av ett annat företags negativa räntenetto. För att förtydliga att så är fallet justeras den föreslagna lagtexten jämfört med promemorians förslag, på så sätt att det anges att avdrag görs mot inkomst i ett annat företag än det företag som haft utgiften. Genom denna justering förtydligas att avdrag ska kunna vägras i en sådan situation som beskrivs ovan.

### *Tillämpningsområde för bestämmelsen*

Någon begränsning avseende tillämpningsområdet föreslås inte, se avsnitt 5.2 och 5.7.1.

### *Lagförslag*

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

## **5.7.3 Dubbla avdrag i olika företag**

**Regeringens 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 än det företag som haft utgiften 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.

**Regeringens 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.

**Promemorians förslag och bedömning** överensstämmer i allt väsentligt med regeringens förslag och bedömning.

**Remissinstanserna:** *Juridiska fakulteten vid Stockholms universitet* invänder mot det valda uttrycket ”inkomst i ett annat företag” i den föreslagna bestämmelsen.

## **Skälen för regeringens förslag och bedömning**

### *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 5.7.1 och 5.7.2) 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 mismatchning 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 mismatchning 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 lagrådsremiss 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. värdeminskningsavdrag. 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 5.4.1) 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 förenklingsskäl 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. Vad *Juridiska fakulteten vid Stockholms universitet* framför om den föreslagna lagtexten behandlas i avsnitt 5.7.2 ovan.

#### *Lagförslag*

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

## 5.7.4 Dubbla avdrag genom mismatchning med dubbel hemvist

**Regeringens 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. Detta ska dock inte gälla om den andra staten antingen inte tillåter att avdragen görs mot inkomst i annat företag än det företag som haft utgiften 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.

**Promemorians förslag** överensstämmer i allt väsentligt med regeringens förslag.

**Remissinstanserna:** *Juridiska fakulteten vid Stockholms universitet* pekar på att den föreslagna bestämmelsen inte anger om avdrag ska vägras om även den andra staten vägrar avdrag, men noterar att det inte gäller när den andra staten är medlem i EU, och menar att det kan vara en komplikation vid tillämpningen att veta om den andra staten också vägrar avdrag enligt en motsvarande bestämmelse.

### Skälen för regeringens förslag

*OECD:s BEPS-rekommendation och direktivet mot skatteundandraganden*

Som anges i avsnitt 5.1 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 (dual resident) i två eller fler stater. En sådan situation uppstår när två eller flera stater bedömer kriterierna för obegränsat 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 skattskyldigt 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.

I BEPS-rapporten lämnas också ett exempel på hur en hybrid mismatchning av detta slag kan uppkomma (exempel 7.1).

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 missmatchning 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 missmatchning 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 än det företag som haft utgiften. Jämfört med promemorians förslag föreslås en justering av den föreslagna lagtexten. Denna justering motsvarar den som görs för övriga bestämmelser som behandlar hybrida missmatchningar i form av dubbla avdrag och innebär ingen förändring av förslaget i sak.

*Vilken stat ska vägra avdrag vid dessa hybrida missmatchningssituationer?*

I BEPS-rapporten anges att vid hybrida missmatchningar i form av dubbla avdrag genom dubbel hemvist så kan det, till skillnad från andra hybrida missmatchningar i form av dubbla avdrag, inte anges vilken av de två staterna som missmatchningen 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). Någon komplikation av det slag som *Juridiska fakulteten vid Stockholms universitet* tar upp uppstår därmed inte vid tillämpningen, eftersom bestämmelsen inte kräver kännedom huruvida den andra staten samtidigt tillämpar en motsvarande bestämmelse och alltså också vägrar avdrag.

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 skatteundraganden 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.

## 5.8 Begränsad avräkning av utländsk skatt vid hybridöverföring

**Regeringens förslag:** För skattskyldig juridisk person får utländsk skatt inte avräknas om 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 avseende överföring av finansiella instrument. 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 ha 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.

**Promemorians förslag** överensstämmer delvis med regeringens förslag. Förslaget i promemorian innebär att bestämmelsen endast är tillämplig vid värdepapperslån och återköpsavtal avseende finansiella instrument.

**Remissinstanserna:** *Skatteverket* konstaterar att förslaget med hänvisning till direktivet gäller vid strukturerade arrangemang. Skatteverket ser inget skäl till att ha en snävare tillämpning i 2 kap. 8 § lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt (AvrL) än den som OECD rekommenderar vid dubbel avräkning och anför därvid att det handlar om en tydlig skattebaserosion, knappast kan verka avskräckande för gränsöverskridande investeringar eller vara en ökning av regelbördan att enbart undanröja den faktiska dubbelbeskattningen men inte tillåta att avräkningssystemet utnyttjas därutöver. Skatteverket föreslår därför att 2 kap. 8 § tredje stycket 2 avräkningslagen stryks. Vidare påpekar Skatteverket att den föreslagna utformningen av 2 kap. 8 § andra och tredje styckena AvrL genom rekvisitet ”villkor vid värdepapperslån eller återköpsavtal avseende de finansiella instrumenten” – som det visserligen brukar hänvisas till när hybridöverföringar beskrivs – är mera begränsad än i direktivet där hybridöverföring är ”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.” Skatteverket föreslår därför att bestämmelsen utformas så att den närmare följer direktivets ordalydelse. Skatteverket föreslår även att bestämmelsen i 2 kap. 8 § AvrL utformas så att den omfattar arrangemang där finansiella instrument används för att föra över avkastningen på ett annat finansiellt instrument om detta leder till dubbel avräkning därför att fler än en part behandlas som att den har erhållit avkastningen. Ett sådant arrangemang kan exempelvis vara användningen av derivat i form av total return swaps för att överföra avkastningen på en underliggande aktie i utbyte mot en viss ränta på det investerade beloppet. Swap-avtalet är ett derivat och ett derivat är ett finansiellt instrument (artikel 2.9 tredje stycket j i ändringsdirektivet). Det finansiella instrumentet kan användas för att överföra avkastningen på ett annat underliggande instrument som den ena parten

innehär, dvs. ett slags överföring av den underliggande egendomen utan att äganderätten till den underliggande egendomen övergår. Om detta leder till att båda parter i transaktionen anses ha erhållit avkastningen på samma underliggande egendom och medges avräkning för samma källskatt anser Skatteverket att arrangemanget bör träffas av regeln mot dubbel avräkning. En sådan åtgärd är helt i enlighet med direktivets syfte även om det i strikt teknisk mening inte är fråga om att överföra ett finansiellt instrument.

## Skälen för regeringens förslag

### *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 5.2. 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 uppbara 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 uppbara avkastningen. Det kan också uppstå om den ena staten i skatterättsligt 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 uppbara 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.

Såsom *Skatteverket* har påpekat är direktivets definition av hybridöverföring (artikel 2.9 tredje stycket 1) inte begränsad till värdepapperslån och återköpsavtal och det kan därför även finnas andra arrangemang som omfattas av bestämmelsen om begränsad avräkning vid hybridöverföring. De arrangemang som omfattas av definitionen är 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.

Bestämmelsen i artikel 9.6 innebär att om avräkning för utländsk källskatt medges hos båda parter i en situation som utgör en hybridöverföring enligt direktivet 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. 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 §§.

De 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. Regeringen instämmer i vad *Skatteverket* anför om att bestämmelsen bör omfatta andra arrangemang än värdepapperslån och återköpsavtal om de omfattas av direktivets definition av hybridöverföring. Regeringen föreslår därför att bestämmelsen, för att stå i överensstämmelse med direktivets lydelse, justeras så att den omfattar avtal om överföring av finansiella instrument. När det gäller *Skatteverkets* förslag att bestämmelsen ska utformas så att den omfattar arrangemang där finansiella instrument används för att föra över avkastningen på ett annat finansiellt instrument om detta leder till dubbel avräkning, gör regeringen bedömningen att dessa arrangemang inte utgör hybridöverföringar enligt direktivet. Reglerna bör enligt regeringens uppfattning inte ges en bredare utformning än vad direktivet kräver och inte heller omfatta andra situationer än vad som följer av direktivet. En mer omfattande begränsning av rätten till avräkning av utländsk skatt än vad som krävs för att uppfylla direktivets krav föreslås därför inte.

Bestämmelsen i 2 kap. 8 § AvrL innebär att utländsk skatt som hänförs till en intäkt från finansiella instrument inte får avräknas till den del den skattskyldige medges avdrag för utdelnings- eller ränteersättning på grund av villkor avseende de överförda finansiella instrument som intäkten hänförs till. Avgörande 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 ha 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. Såvitt avser *Skatteverkets* förslag att den föreslagna bestämmelsen i 2 kap. 8 § AvrL ska omfatta samtliga fall av dubbel avräkning, dvs. även när fråga inte är om ett strukturerat arrangemang, anser regeringen att reglerna inte ska ges en bredare utformning än vad direktivet kräver och inte heller omfatta andra situationer än vad som följer av direktivet. En mer omfattande begränsning av rätten till avräkning av utländsk skatt än vad som krävs för att uppfylla direktivets krav föreslås därför inte. Direktivets definition av strukturerade arrangemang och motsvarande bestämmelser i 24 b kap. 2 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, behandlas i avsnitt 5.2. 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.

## 6 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

**Regeringens 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.

**Promemorians förslag** överensstämmer med regeringens.

**Remissinstanserna:** Ingen remissinstans har yttrat sig särskilt i denna del.

**Skälen för regeringens förslag:** De hybridregler som i lagrådsremissen 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.

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.

## 7 Konsekvensanalys

*Regelrådet* finner att konsekvensutredningen uppfyller kraven i 6 och 7 §§ förordningen (2007:1244) om konsekvensutredning vid regelgivning. *Regelrådet* saknar dock bedömningar av förslagets påverkan på företagens verksamhet, särskilt beträffande sådana företag som kan förväntas beröras av förslaget indirekt. *Svensk sjöfart* anser att slutsatsen att inga små företag berörs är en sanning med modifikation eftersom det i Sverige finns mindre rederier som i flera fall har verksamhet i flera länder.

Regelrådets och *Svensk sjöfarts* synpunkter behandlas i avsnitt 7.3.5 respektive 7.3.3. *Skatteverket*, *Domstolsverket* och *Kammarrätten i Göteborg* har synpunkter på konsekvenserna för *Skatteverket* och de allmänna förvaltningsdomstolarna. Dessa behandlas i avsnitt 7.4.

Förslagen i denna lagrådsremiss omfattar flera olika typer av hybrida missmatchningar. 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 ibland i första hand åligger Sverige, ibland det andra landet. Om hanteringen att åtgärda den hybrida missmatchningen i första hand åligger den andra staten, men den staten inte införlivat någon primärregel, kan Sverige i stället åtgärda missmatchningen genom en sekundärregel.

## 7.1 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 missmatchningar 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 5.1 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 lagrådsremiss 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 5.7.1–5.7.3 där det redovisas den valfrihet som direktivet tillåter gällande de hybrida missmatchningsreglerna om dubbla avdrag och att medlemsstaterna kan välja hur sådana hybrida missmatchningar ska definieras i intern rätt samt vilka vägval i detta avseende som gjorts i lagrådsremissen. De vägval som gjorts i utformningen av förslagen beskrivs utförligare i avsnitt 5.1.

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.

## 7.2 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)<sup>9</sup>. Samtidigt anser Johannesen (2014)<sup>10</sup> och OECD (2013)<sup>11</sup> 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

<sup>9</sup> Riedel, N. (2018). Quantifying international tax avoidance: A review of the academic literature. *Review of Economics*, 69(2), 169-181

<sup>10</sup> Johannesen, Niels. "Tax avoidance with cross-border hybrid instruments." *Journal of Public Economics* 112 (2014): 40-52.

<sup>11</sup> OECD (2013), *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, Paris

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)<sup>12</sup> 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 lagrådsremiss. 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 lagrådsremiss även avser andra utgifter. Ett annat skäl är att många av de identifierade hybridfallen inte längre är möjliga eller har blivit mindre intressanta p.g.a. 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).
- 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 iaktagna hybridfallen och att den offentligfinansiella effekten endast utgör en liten del av den skatt som belöper på de iaktagna 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

<sup>12</sup> Skatteverket, Hybridsituationer inom bolagssektorn, dnr 131-183077-12/1211

föreslås i denna lagrådsremiss 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.

### 7.3 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 lagrådsremiss 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 lagrådsremiss. 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.

### **7.3.1 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                                    |
| <b>Samtliga</b>   | <b>481 999</b> | <b>6 474</b>                           |
| varav AB med mer än 50 anställda  | 6 554          | 983                                    |

\*Samtliga aktiebolag som lämnat en inkomstdeklaration beskattningsåret 2016

Källa: FRIDA

### 7.3.2 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                        |
| <b>Samtliga</b>   | <b>14 127</b> | <b>1 766</b>             |

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**

| <b>Land</b>            | <b>Antal</b>  |                                    |   |
|------------------------|---|------------------------------------|---|
|                        | 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   |
| <b>Samtliga länder</b> | <b>6 109</b>  | <b>14 127</b>                      | <b>1 766</b>  |

Källa: FRIDA

### 7.3.3 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 5.7.4). 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 företagens 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 lagrådsremiss. 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.

*Svensk sjöfart* framhåller att det inom rederinäringen finns även mindre företag som har verksamhet i andra länder och att de därmed kan påverkas av förslaget direkt eller indirekt. Det antagande som görs i konsekvensanalysen, att det främst är större företag som berörs, används för att avgränsa den mycket heterogena gruppen företag till dem som i huvudsak berörs av förslaget. Eftersom den samlade gruppen företag skiljer sig mycket åt inbördes finns det delgrupper som kan beröras av förslaget utan att de innefattas i den avgränsning som görs i statistiken. Regeringen gör dock bedömningen att det är en mycket liten del av gruppen små och medelstora företag som berörs av reglerna. Enligt SCB:s databas Frida finns cirka 40 svenska bolag inom sjöfartsnäringen som har dotterbolag i ett annat land. Den samlade bedömningen är att det sannolikt finns små och medelstora företag även inom andra branscher, än sjöfartsnäringen, som kan beröras av förslaget, men att det inte är fler än att de ryms inom den osäkerhetsmarginal som ligger i uppskattningen att cirka 2 800 företag berörs indirekt av de föreslagna reglerna.

### **7.3.4 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.

### 7.3.5 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.

*Regelrådet* efterfrågar bedömningar av förslagets påverkan på företagets verksamhet, särskilt beträffande sådana företag som kan förväntas beröras av förslaget indirekt.

Regeringen gör bedömningen att det kommer att vara stora skillnader mellan hur förslaget initialt påverkar enskilda företag. Det finns flera orsaker till detta. En orsak är att reglerna omfattar många olika slags

hybridkonstruktioner som skiljer sig åt i tillämpningen. En annan orsak är att hybridreglernas tillämpning blir olika beroende på hur regelsystemen ser ut i de länder som företaget är verksamt i. Ytterligare en orsak är att tillämpningen av reglerna är beroende av hur koncernstrukturen ser ut i det enskilda företaget. Sammanfattningsvis betyder dessa faktorer att reglernas påverkan på ett enskilt företag är beroende av vilken slags hybridkonstruktion som potentiellt kan vara aktuell, hur regelverket ser ut i de länder företaget är verksamt i och hur koncernstrukturen ser ut. Regeringen gör mot denna bakgrund bedömningen att tidsåtgången för ett enskilt företag att bedöma om de berörs av reglerna, kan variera från en timme till flera dagar. Den kortare tiden bör vara tillräcklig för företag som exempelvis är verksamma i länder vars regelverk i kombination med det svenska regelverket potentiellt kan innefatta ett utrymme för hybridkonstruktioner men där det snabbt går att konstatera att den egna koncernstrukturen inte ser ut på ett sådant sätt att reglerna blir tillämpliga. Den längre tiden kan vara aktuell för företag med komplicerade koncernstrukturer som är verksamma i länder med regelverk som är uppbyggda enligt principer som skiljer från de svenska, vilket medför att det krävs mer djupgående analyser. Med antagandet att det möjliga tidsspannet för olika företag går från en timme till 40 timmar juridisk analys, som utförs av en person vars timkostnad motsvarar lönen för en kvalificerad jurist, uppgår kostnaden för olika företag till mellan 500 kronor och 19 000 kronor. Timkostnaden har beräknats utifrån den genomsnittliga månadslönen för en jurist, som 2017 enligt SCB:s lönestatistik för yrkesgrupper (SSYK) uppgick till 50 300 kronor. Med antagandet att ett genomsnittligt företag utöver de direkta lönekostnaderna även har rörliga tilläggskostnader för t.ex. löneskatter och försäkringar som motsvarar 50 procent av lönen uppskattas timkostnaden till 470 kronor ( $50\,300 / 160 \times 1,5 \approx 470$ ). På grund av den stora skillnaden i kostnader mellan enskilda företag, tillsammans med en stor osäkerhet i hur fördelningen ser ut mellan företagen, bedömer regeringen att det inte är meningsfullt att göra en uppskattning av den genomsnittliga kostnaden. Det är därmed heller inte meningsfullt att göra en uppskattning av totalkostnaden för samtliga företag.

### **7.3.6 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 affärsmissigt 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 5.7.1). 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.

## 7.4 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.

*Skatteverket* framhåller att reglerna är komplicerade i sin utformning vilket innebär att skattebetalarna och handläggarna behöver information som är mer lättillgänglig än regelverket i sig. Skatteverket kommer därför att behöva ta fram ny information på sin webbplats och genomföra utbildningar internt. Skatteverket beräknar att detta medför en engångskostnad om 5 miljoner kronor. Till detta tillkommer löpande kostnader som Skatteverket beräknar till sammanlagt 10,5 miljoner kronor. De löpande kostnaderna består dels av ökade personalresurser för extern information, analyser, urval och kontroll, som beräknas till 9 miljoner kronor, och kostnader för licenser till externa databaser, som beräknas till 1,5 miljoner kronor. Utgångspunkten är att de ökade kostnaderna för Skatteverket ska rymmas inom befintliga ekonomiska ramar.

*Domstolsverket* bedömer att de föreslagna bestämmelsernas komplexitet kommer att medföra att varje enskilda mål kommer att ta lång tid att handlägga, i vart fall till dess en tydlig praxis etablerats. Varje sådant mål kommer därför medföra kostnader för förvaltningsdomstolarna om åtskilliga hundratusen kronor. *Kammarrätten i Göteborg* bedömer att även en begränsad ökning av antalet mål kan medföra en större arbetsbörda för domstolarna mot bakgrund av lagstiftningens komplexitet och gränsöverskridande inslag. Regeringen bedömer att förslaget medför en

viss ökning av antalet mål i de allmänna förvaltningsdomstolarna. Sådana mål kan, som Domstolsverket och Kammarrätten i Göteborg framhåller, vara komplexa. Det är svårt att förutse eventuellt tillkommande kostnader för domstolarna. Regeringen bedömer dock att de ökade kostnaderna för de allmänna förvaltningsdomstolarna kan hanteras inom befintliga ekonomiska ramar.

## 7.5 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. Den skattefinansierade välfärden bidrar på olika sätt till att utjämna kvinnors och mäns möjligheter till betalt arbete.

Förslaget om implementering av reglerna om hybrida mismatchningar i EU:s direktiv mot skatteundraganden 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. Eftersom kvinnor tar del av de offentligt finansierade välfärdstjänsterna i något högre utsträckning än män kan förslaget i detta avseende anses bidra till den ekonomiska jämställdheten.

## 7.6 Övriga konsekvenser

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

## 8 Författningskommentar

### 8.1 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 och innebär att hänvisningen till bestämmelserna i kapitlet om avdragsförbud för ränteutgifter vid vissa gränsöverskridande situationer tas bort.

Övervägandena finns i avsnitt 5.1.

##### 25 §

Ändringen i den *första strecksatsen* i *första stycket* innebär att avdragsunderlaget för negativt räntenetto ska ökas med ränteutgifter för vilka avdragsrätten inte har begränsats enligt andra bestämmelser i kapitlet än 24 § eller 24 b kap och 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 paragrafen utgår från ränteutgifter som får dras av. Eftersom avdragsrätt för ränteutgifter kan nekas med stöd av de nya bestämmelserna i 24 b kap., ska paragrafen hänvisa även till det nya kapitlet.

Övervägandena finns i avsnitt 5.1.

##### 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 innebär att en hänvisning till 24 b kap. 7 § införs och 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 5.4.3.

##### 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 5.3.

#### 24 b kap.

I kapitlet, som är nytt, föreslås särskilda bestämmelser vid s.k. hybrid-situationer. Det 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 missmatchningar. 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 om 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 §§.

Övervägandena finns i avsnitt 5.1.

### 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 bara gäller 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. Bestämmelsen syftar till att träffa situationer när företaget eller någon inom samma intressegemenskap som företaget har varit tillräckligt involverad i förfarandet för att förstå hur det har strukturerats och vilken skatteeffekt det förväntas få. Bedömningen ska baseras på omständigheterna i det enskilda fallet och ske utifrån den information som objektivt kan anses föreligga. 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 och dess effekt.

Uttrycket förfaranden som medför en skatteförmån har sin förebild i lagen (1995:575) mot skatteflykt. En prövning av uttrycket ska dock främst ske med ledning av OECD:s BEPS-rekommendationer (åtgärd 2, rekommendation 10) samt direktivet mot skatteundandraganden (artikel 2.11). Första stycket 2 och andra stycket ansluter till definitionen av termen strukturerat arrangemang i OECD:s BEPS-rekommendationer

(åtgärd 2, rekommendation 10) samt direktivet mot skatteundraganden (artikel 2.11).

Övervägandena finns i avsnitt 5.2.

### 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 i 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 önsksningar. Ett annat exempel kan vara minoritetsägare som kontrolleras av en och samma person. Bedömningen ska baseras på omständigheterna i det enskilda fallet och ske utifrån den information som objektivt kan anses föreligga.

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 mismatchningar med fasta driftställen, i 13 § behandlas situationer med importerade mismatchningar och i 14 § behandlas situationer där olika företag får göra avdrag för samma utgifter. Se kommentarerna till dessa paragrafer.

Paragrafen 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 5.3.

#### 4 §

I paragrafen anges vad som avses med att ett företag hör hemma i en annan stat. Paragrafen motsvarar 24 kap. 15 b § som upphävs.

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 5.3.

#### 5 §

Paragrafen ersätter 24 kap. 15 e § som upphävs.

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 paragrafen. 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 paragrafen. 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.

Mismatchningen, dvs. att avdrag görs i Sverige men den motsvarande inkomsten inte tas upp till beskattning i annan stat, ska innehålla ett gränsöverskridande inslag. Det finns dock inget krav på att den aktuella betalningen i sig är gränsöverskridande. Det innebär att paragrafen 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 paragrafen 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 det delägarbeskattade 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 för att paragrafen inte ska bli tillämplig 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 (Controlled Foreign Company), 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. Missmatchningar som uppstår enbart på grund av någon av parternas särskilda skatterättsliga ställning omfattas således inte av paragrafen. 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 missmatchning 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 missmatchning om avdragsrätten är föranledd av att den som lämnar utdelningen har en särskild skatterättslig status och där avdragsrätten motiveras t.ex. av undvikande av kedjebeskattnings av bolagsvinster eller för att försäkra att all beskattning sker på andelsägar- eller aktieägarnivå. För att bedöma om missmatchningen 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 missmatchning i form av avdrag utan inkludering, men betalningsmottagarens särskilda skatterättsliga status i alla händelser skulle leda till samma resultat, så ska missmatchningen 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. Paragrafen 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 utgifter så att även andra utgifter som betalas enligt finansiella instrument, och inte bara ränteutgifter, omfattas av paragrafen.

Paragrafen 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

missmatchning, 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 paragrafen.

Övervägandena finns i avsnitt 5.4.1.

## 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 paragrafen 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. Paragrafen 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 långgivaren 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 paragrafen 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 kommentaren 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.

Paragrafen 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 5.4.3, där det också redovisas exempel på hur missmatchningar 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.

Paragrafen 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 att tillämpa paragrafen 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. Paragrafen har i tillämpliga delar utformats med 24 kap. 39 § IL som förebild.

Paragrafen kan tillämpas vid t.ex. aktieåterköpsavtal mellan två företag där Sverige och en annan stat intar skilda synsätt gällande vilken av avtalsparterna som anses vara ägare av de överförda aktierna vilket medför att båda parter anses vara mottagare av utdelning i anledning av innehavet. För att paragrafen ska tillämpas krävs vidare att det andra företaget får dra av den utdelning som företaget i Sverige tar emot. Att detta kan inträffa kan bero på att den andra staten betraktar aktieåterköpsavtalet som ett lån där de överförda värdepapperen ställs ut som säkerhet, den utdelning som företaget i Sverige tar emot och behåller kan – enligt den statens skattelagstiftning – därmed betraktas som ränta eller liknande för det andra företaget.

Paragrafen 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 5.4.3, 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 avdragsförbudet 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 paragrafen. 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 paragrafen 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 företagets 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 5.5.1 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.

Till skillnad mot vad som gäller enligt 24 kap. 15 d § IL behandlas i paragrafen inte situationer när ett mottagande företag klassificeras på skilda sätt i olika stater. Den delen av 24 kap. 15 d § ersätts genom 9 §.

Paragrafen 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 paragrafen.

Övervägandena finns i avsnitt 5.5.1.

## 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 missmatchning 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 avdragsförbudet till den del som den motsvarande inkomsten inte inkluderas.

Det är tillräckligt, för att paragrafen inte ska anses vara 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 missmatchningar uppstår, se t.ex. rekommendationen ”Limiting the tax transparency for non-resident investors” (rekommendation 5.2).

Paragrafen 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 missmatchningen 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 missmatchning som paragrafen 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. Paragrafen 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 paragrafen 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 paragrafen, 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 skatterättslig 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 paragrafen kan tillämpas i situationer där den motsvarande inkomsten inte vidare distribuerats 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 paragrafen 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 paragrafen, 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.

Till skillnad mot vad som gäller enligt 24 kap. 15 d § IL behandlas i paragrafen inte situationer när det företag som har en utgift klassificeras på skilda sätt i olika stater. Den delen av 24 kap. 15 d § ersätts genom 8 §.

Paragrafen 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 paragrafen.

Övervägandena finns i avsnitt 5.5.3.

### 10 §

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

Av paragrafens *första stycke* framgår att det andra företaget enligt lagstiftningen i den stat där det hör hemma ska anses ha ett fast driftställe i en annan stat för att paragrafen ska vara tillämplig. I vilken stat ett företag enligt detta kapitel ska anses höra hemma, 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.

I *andra stycket* anges de närmare förutsättningarna för avdragsförbud. 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.

Paragrafen 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 paragrafen 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 paragrafens 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 paragrafen ska bli tillämplig måste därmed det ifrågasvarande 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.

Paragrafen 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. Paragrafen 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 paragrafen.

Övervägandena finns i avsnitt 5.5.5.

## 11 §

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

Paragrafen 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 paragrafen 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 paragrafen dock inte tillämpas.

Paragrafen 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 paragrafen.

Övervägandena finns i avsnitt 5.5.6.

## 12 §

Av paragrafen 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.

Paragrafen 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 paragrafen 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 paragrafen 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 paragrafen 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 paragrafen. En ersättning kan också anses vara beaktad när en stat allokera 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 paragrafen 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 §.

Paragrafen 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 5.5.7.

### 13 §

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

Paragrafen 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 paragraf 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 paragrafen 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 missmatchningar 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 paragrafens 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).

Paragrafen 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 paragrafen.

Övervägandena finns i avsnitt 5.6.

#### 14 §

Paragrafen ersätter 24 kap. 15 c § som upphävs.

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 5.7.3 och 5.7.1, 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 än det företag som haft utgiften. Att avdrag görs mot inkomst i ett annat företag än det företag som haft utgiften kan t.ex. innebära att företaget tar emot ett koncernbidrag. I avsnitt 5.7.3 beskrivs begreppet inkomst i ett annat företag än det företag som haft utgiften 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 5.7.3. Undantaget i andra stycket kan tillämpas både för inkomster i det företag som gör avdrag för utgiften och för inkomster i det andra företaget än det som haft utgiften.

Paragrafen 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 paragrafen.

Övervägandena finns i avsnitt 5.7.3.

#### 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 än det företag som haft utgiften. Att avdrag i den andra staten görs mot inkomst i ett annat företag än det företag som haft utgiften 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 än det företag som haft utgiften. I avsnitt 5.7.1 beskrivs begreppet inkomst i ett annat företag än det som haft utgiften närmare och det lämnas exempel på hur avdrag i den andra staten – beroende på vilket resultatutjämningsssystem 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 5.7.1. Undantaget i andra stycket kan tillämpas både för inkomster i det fasta driftstället och för inkomster i det andra företaget än det som haft utgiften.

Paragrafen 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 5.7.1.

#### 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 5.7.2 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 än det företag som haft utgiften. Att avdrag görs mot inkomst i ett annat företag än det företag som haft utgiften kan t.ex. innebära att företaget tar emot ett koncernbidrag. I avsnitt 5.7.2 beskrivs begreppet inkomst i ett annat företag än det företag som haft utgiften 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 5.7.2. Undantaget i andra stycket kan tillämpas både för inkomster i det företag som gör avdrag för utgiften och för inkomster i det andra företaget än den företag som haft utgiften.

Paragrafen 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 5.7.2.

### 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 än det företag som haft utgiften.

Paragrafen 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 än det företag som haft utgiften, 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 än det företag som haft utgiften. 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 än det företag som haft utgiften.

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.

Paragrafen ansluter till OECD:s BEPS-rekommendationer (åtgärd 2, rekommendation 6 och fasta driftställen, rekommendation 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 5.7.1.

### 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 avdrag görs mot inkomst i ett annat företag än det företag som haft utgiften. Denna form av hybrid mismatchning uppkommer om den andra staten tillåter att företaget med dubbel hemvist t.ex. ingår i statens resultatutjämningsssystem. 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 resultatutjämningsssystem 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 5.7.4 beskrivs hur detta undantag ska tillämpas om ett sådant avtal anger att hemvist ska avgöras genom ömsesidig överenskommelse.

Av paragrafen följer att avdrag kan vägras även om den andra staten, om den staten inte är medlem i EU, vägrar avdrag enligt en motsvarande bestämmelse.

Paragrafen ansluter till OECD:s BEPS-rekommendationer (åtgärd 2, rekommendation 7) och direktivet mot skatteundraganden (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 5.7.4.

### **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 paragrafen 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 kommentaren 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 6.

## **8.2 Förslaget till lag om ändring i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt**

### **2 kap.**

#### **8 §**

Paragrafen ger uttryck för den s.k. overall-principen som innebär att det avräkningsutrymme som finns tillgängligt på grund av att vissa utländska inkomster beskattas lågt kan användas för att avräkna andra högre utländska skatter.

*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 överföring av finansiella instrument. Av bestämmelsen följer att som avräkningsbar utländsk skatt enligt första stycket 1 och 2 ska inte anses sådan utländsk skatt som hänförs till en intäkt från innehav av finansiella instrument till den del den skattskyldige medges avdrag för utdelnings- eller ränteersättning på grund av villkor vid avtal om överföring av 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 ha 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 räntersättning 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 5.8.

### **Ikraftträdande**

Lagen träder i kraft den 1 januari 2020 och tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2019.

Övervägandena finns i avsnitt 6.

## I

*(Lagstiftningsakter)*

## DIREKTIV

RÅDETS DIREKTIV (EU) 2016/1164

av den 12 juli 2016

**om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknadens funktion**

EUROPEISKA UNIONENS RÅD HAR ANTAGIT DETTA DIREKTIV

med beaktande av fördraget om Europeiska unionens funktionssätt, särskilt artikel 115,

med beaktande av Europeiska kommissionens förslag,

efter översändande av utkastet till lagstiftningsakt till de nationella parlamenten,

med beaktande av Europaparlamentets yttrande <sup>(1)</sup>,med beaktande av Europeiska ekonomiska och sociala kommitténs yttrande <sup>(2)</sup>,

i enlighet med ett särskilt lagstiftningsförfarande, och

av följande skäl:

- (1) De nuvarande politiska prioriteringarna inom området internationell beskattning belyser behovet att säkerställa att skatt betalas där vinster och mervärde skapas. Det är därmed viktigt att återupprätta förtroendet för att skattesystemen är rättvisa och ge regeringarna möjlighet att effektivt utöva sin suveränitet på skatteområdet. Dessa nya politiska mål har omsatts i konkreta rekommendationer om åtgärder inom ramen för initiativet mot erodering av skattebasen och flyttning av vinster (BEPS) av Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling (OECD). Europeiska rådet välkomnade detta arbete i sina slutsatser av den 13–14 mars 2013 och 19–20 december 2013. Som svar på behovet av en rättvisare beskattning fastställer kommissionen i sitt meddelande av den 17 juni 2015 en handlingsplan för rättvis och effektiv företagsbeskattning inom Europeiska unionen.
- (2) Slutrapporterna om OECD:s 15 åtgärds punkter mot BEPS offentliggjordes den 5 oktober 2015. Detta resultat välkomnades av rådet i dess slutsatser av den 8 december 2015. I rådets slutsatser betonades behovet av att finna gemensamma, men likvärdiga flexibla, lösningar på EU-nivå, som är i enlighet med OECD:s BEPS-sluttsatser. I slutsatserna stöddes dessutom ett effektivt, snabbt och samordnat genomförande av åtgärder mot BEPS på EU-nivå och gavs uttryck för att EU-direktiv bör, om så är lämpligt, vara det verktyg som föredras för att genomföra OECD:s BEPS-sluttsatser på EU-nivå. Det är avgörande för en väl fungerande inre marknad att medlemsstaterna

<sup>(1)</sup> Ännu ej offentliggjord i EUT.<sup>(2)</sup> Ännu ej offentliggjord i EUT.

åttminstone genomför sina åtaganden enligt BEPS och, mer allmänt, vidtar åtgärder för att motverka skatteflyktsmetoder och säkerställa en rättvis och effektiv beskattning i unionen på ett tillräckligt konsekvent och samordnat sätt. På en marknad med mycket integrerande ekonomier, finns ett behov av gemensamma strategier och samordnade åtgärder för att förbättra den inre marknadens funktion och maximera de positiva effekterna av initiativet mot erodering av skattebasen och flyttning av vinster. Dessutom kan bara ett gemensamt ramverk förhindra en fragmentering av marknaden och få ett slut på nuvarande bristande överensstämmelse och snedvridning av marknaden. Slutligen skulle nationella genomförandeåtgärder som följer en gemensam hållning inom unionen kunna ge de skattskyldiga rättslig säkerhet genom att dessa åtgärder skulle vara förenliga med unionsrätten.

- (3) Det är nödvändigt att fastställa regler för att stärka den genomsnittliga skyddsnivån mot aggressiv skatteplanering på den inre marknaden. Eftersom dessa regler ska passa in i 28 olika bolagsskattesystem bör de begränsas till allmänna bestämmelser, medan genomförandet bör överlätas till medlemsstaterna, som är bättre lämpade att utforma de specifika delarna i dessa regler på ett sätt som bäst passar deras bolagsskattesystem. Detta mål kan uppnås genom att man skapar en minsta skyddsnivå för nationella bolagsskattesystem mot skatteflyktsmetoder i unionen. Det är därför nödvändigt att samordna svaren från medlemsstaterna vid genomförandet av resultaten av OECD:s 15 åtgärdsplaner mot BEPS i syfte att förbättra effektiviteten hos den inre marknaden som helhet genom att motverka skatteflyktsmetoder. Det är därför nödvändigt att fastställa en gemensam lägsta skyddsnivå för den inre marknaden inom vissa områden.
- (4) Det är nödvändigt att införa regler som är tillämpliga på alla skattskyldiga som är föremål för bolagsbeskattning i en medlemsstat. Med tanke på att detta skulle leda till att det krävdes att fler nationella skatter omfattades, är det inte önskvärt att utvidga detta direktivs tillämpningsområde till att omfatta typer av subjekt som inte omfattas av bolagsbeskattning i en medlemsstat, dvs. i synnerhet transparenta subjekt. Dessa regler bör även gälla för fasta driftställen, som tillhör dessa bolagsskattskyldiga företag, vilka kan vara belägna i en annan medlemsstat eller i andra medlemsstater. Bolagsskattskyldiga företag kan vara skattemässigt hemmahörande i en medlemsstat eller vara etablerade enligt en medlemsstats rätt. Fasta driftställen till subjekt som är skattemässigt hemmahörande i ett tredjeland bör också omfattas av dessa regler om de är belägna i en eller flera medlemsstater.
- (5) Det är nödvändigt att fastställa regler mot erodering av skattebasen på den inre marknaden och motflyttning av vinster från den inre marknaden. Det är nödvändigt med regler på följande områden för att bidra till att uppnå det målet: begränsade ränteavdrag, utflyttningsbeskattning, en allmän regel mot missbruk, regler om utländska kontrollerade bolag och regler för att motverka hybrida mismatchningar. Om tillämpningen av dessa regler ger upphov till dubbelbeskattning bör de skattskyldiga få skattelättnader genom avdrag för den skatt som erlagts i en annan medlemsstat eller i ett tredjeland, allt efter omständigheterna. Dessa regler bör därför inte bara syfta till att motverka skatteflyktsmetoder utan också undvika att skapa andra hinder på marknaden, som exempelvis dubbelbeskattning.
- (6) I ett försök att minska sin globala skattebörda, har företagsgrupper i allt större utsträckning ägnat sig åt BEPS genom för höga räntebetalningar. Regeln om räntebegränsning är nödvändig för att avskräcka från sådana metoder genom att man begränsar avdragsrätten för de skattskyldigas överstigande lånekostnader. Det är därför nödvändigt att fastställa ett procenttal för avdragsrätt som hänför sig till en skattskyldiges beskattningsbara vinst före räntor, skatt, av- och nedskrivningar (EBITDA). Medlemsstaterna skulle kunna sänka detta procenttal, införa tidsgränser eller begränsa beloppet för de låneutgifter som inte dragits av och som kan rullas framåt eller bakåt för att säkerställa en högre skyddsnivå. Med tanke på att syftet är att föreskriva miniminormer, skulle medlemsstaterna kunna anta ett alternativt mått som hänvisar till rörelseresultat före räntor och skatt (EBIT) och fastställs på ett sätt som är likvärdigt med det EBITDA-grundade måttet. Medlemsstaterna skulle utöver den regel om räntebegränsning som föreskrivs i detta direktiv även kunna använda riktade regler mot koncernintern skuldfinansiering, särskilt regler om underkapitalisering. Intäkter som inte tas upp till beskattning bör inte avräknas mot avdragsgilla lånekostnader. Detta beror på att endast skattepliktigt inkomst bör beaktas vid fastställandet av hur mycket ränta som får dras av.
- (7) Om den skattskyldige är del av en företagsgrupp som lämnar lagstadgad koncernredovisning, kan företagsgruppens övergripande skuldsättning på världsnivå övervägas för att ge de skattskyldiga rätt att dra av större belopp av överstigande lånekostnader. Det kan också vara lämpligt att fastställa undantagsregler utifrån eget kapital enligt vilka regeln om räntebegränsningar inte tillämpas om företaget kan visa att förhållandet mellan dess egna kapital och dess totala tillgångar är ungefär lika med eller högre än motsvarande andel för företagsgruppen. Regeln om räntebegränsning bör tillämpas avseende den skattskyldiges överstigande lånekostnader, oberoende av

om kostnaderna har sitt ursprung i skuld som uppkommit nationellt, gränsöverskridande inom unionen eller i ett tredjeland eller av om de har sitt ursprung hos tredje part eller närstående företag eller är interna inom en företagsgrupp. Om en företagsgrupp omfattar mer än ett subjekt i en medlemsstat kan medlemsstaten överväga den övergripande ställningen för företagsgruppens samtliga subjekt i samma stat, inbegripet ett system med beskattning av subjekt separat som möjliggör överföring av vinster eller räntekapacitet mellan subjekt i en företagsgrupp, vid tillämpning av regler som begränsar ränteavdraget.

- (8) För att minska den administrativa bördan och bördan när det gäller efterlevnad av lagstiftningen som reglerna medför, utan att påtagligt minska deras skatteeffekt, kan det vara lämpligt att föreskriva om en safe harbour-regel så att nettoräntan alltid är avdragsgill upp till ett fastställt belopp, när detta leder till ett högre avdrag än det EBITDA-grundade procenttalet. Medlemsstaterna skulle kunna sänka tröskelbeloppet för att säkerställa högre skydd av sin inhemska skattebas. Eftersom BEPS i princip genomförs genom för höga räntebetalningar mellan subjekt som är närstående företag, är det lämpligt och nödvändigt att tillåta ett eventuellt undantag för fristående subjekt från räntebegränsningsregelns tillämpningsområde med tanke på att risken för skatteflykt är begränsad. För att underlätta övergången till den nya regeln om räntebegränsning skulle medlemsstaterna kunna föreskriva om en övergångsregel som skulle omfatta befintliga lån i den mån som villkoren för dessa inte därefter ändras, dvs. att undantaget enligt övergångsregeln i fall av efterföljande ändring inte skulle vara tillämpligt på höjningar av lånets belopp eller löptid utan begränsas till de ursprungliga lånevillkoren. Utan att det påverkar tillämpningen av reglerna om statligt stöd skulle medlemsstaterna även kunna undanta överstigande länekostnader för lån som används för att finansiera långvariga offentliga infrastrukturprojekt med hänvisning till att sådana finansieringsarrangemang innebär ringa eller inga risker för BEPS. I detta sammanhang bör medlemsstaterna på rätt sätt visa att finansieringsarrangemang för offentliga infrastrukturprojekt har vissa särdrag som motiverar en sådan behandling i jämförelse med andra finansieringsarrangemang som omfattas av den restriktiva regeln.
- (9) Även om det är allmänt accepterat att finansiella företag, dvs. finansinstitut och försäkringsföretag, också bör omfattas av begränsningarna av ränteavdrag är det också vedertaget att dessa två sektorer uppvisar särskilda egenskaper som kräver ett mer skräddarsytt tillvägagångssätt. Eftersom diskussionerna på detta område ännu inte är tillräckligt slutgiltiga internationellt nivå och inom unionen, är det ännu inte möjligt att föreskriva särskilda regler inom finans- och försäkringssektorn, och medlemsstaterna bör därför kunna undanta dem från tillämpningsområdet för räntebegränsningsreglerna.
- (10) Utflyttningskatt har funktionen att garantera att, när en skattskyldig person flyttar ut tillgångar eller sin skatterättsliga hemvist från en stats skattejurisdiktion, så beskattas den staten det ekonomiska värdet av den vinst som skapats inom dess territorium, även om denna vinst ännu inte har realiserats vid tidpunkten för utflyttningen. Det är därför nödvändigt att ange i vilka fall skattskyldiga omfattas av regler om utflyttningskatt och beskattas för realiserade vinster som har upparbetats i deras överförda tillgångar. Det är också bra att klarlägga att överföringar av tillgångar, inbegripet kontanter, mellan ett moderbolag och dess dotterbolag faller utanför tillämpningsområdet för den föreskrivna regeln om utflyttningsbeskattning. För att beräkna beloppen är det avgörande att fastställa ett marknadsvärde för de överförda tillgångarna vid tidpunkten för utflyttningen baserat på armlängdsprincipen. För att säkerställa regelns förenlighet med användningen av avräkningsmetoden är det önskvärt att medlemsstaterna får hänvisa till den tidpunkt då rätten att beskatta överförda tillgångar upphör. Rätten att beskatta bör definieras på nationell nivå. Det är också nödvändigt att den mottagande staten får ifrågasätta det värde av de överförda tillgångarna som fastställts av den stat från vilken utflyttningen sker, när värdet inte motsvarar ett sådant marknadsvärde. Medlemsstaterna skulle i detta avseende kunna använda befintliga tvistlösningsmekanismer. Inom unionen är det nödvändigt att ta itu med tillämpningen av utflyttningskatt och fastställa på vilka villkor den ska anses vara förenlig med unionsrätten. I sådana situationer bör de skattskyldiga ha rätt att antingen omedelbart betala det fastställda utflyttningskattbeloppet eller få anstånd med betalningen av skatten genom att betala den i delbetalningar under ett visst antal år, eventuellt jämte ränta och en garanti.

I detta syfte skulle medlemsstaterna kunna begära att de berörda skattskyldiga inkluderar nödvändig information i en deklaration. Utflyttningskatt bör inte tas ut i de fall överföringen av tillgångar är av tillfällig natur och det är fastställt att tillgångarna ska återgå till överförarens medlemsstat, om överföringen sker i syfte att uppfylla kapitaltillsynskrav eller för likviditetshandtering eller när det gäller transaktioner för värdepappersfinansiering eller tillgångar som ställs som säkerhet.

- (11) Allmänna regler mot missbruk ingår i skattesystemen för att motverka skatteflyktmetoder som ännu inte har behandlats genom särskilt riktade bestämmelser. Dessa regler har därför till syfte att täcka luckor och bör inte

påverka tillämpningen av specifika regler för att motverka missbruk. Inom unionen bör de allmänna reglerna mot missbruk tillämpas på arrangemang som inte är genuina. Annars bör den skattskyldige ha rätt att välja den skattemässigt mest effektiva strukturen för sin kommersiella verksamhet. Det är dessutom viktigt att se till att de allmänna reglerna mot missbruk tillämpas på ett enhetligt sätt i inhemska situationer, inom unionen och gentemot tredjeländer, så att deras räckvidd och resultatet av deras tillämpning i inhemska och gränsöverskridande situationer inte skiljer sig åt. Medlemsstaterna bör inte hindras att tillämpa sanktioner, när de allmänna reglerna mot missbruk är tillämpliga. Vid bedömningen av om ett arrangemang ska betraktas som icke-genuint skulle medlemsstaterna kunna beakta alla giltiga ekonomiska skäl, inbegripet finansiell verksamhet.

- (12) Reglerna om utländska kontrollerade bolag (CFC) får till följd att inkomster från ett lågt beskattat kontrollerat dotterbolag omfördelas till dess moderbolag. Då blir moderbolaget skattskyldigt för inkomsten i den stat där det är skattemässigt hemmahörande. Beroende på de politiska prioriteringarna i den staten, kan reglerna om utländska kontrollerade bolag vara inriktade på hela det lågt beskattade dotterbolaget eller specifika inkomstskategorier eller begränsas till inkomster som artificiellt har avletts till dotterbolaget. I synnerhet för att säkerställa att CFC-reglerna utgör ett proportionerligt svar vid farhågor om BEPS är det avgörande att medlemsstater som begränsar sina CFC-regler till att endast omfatta inkomster som artificiellt har avletts till dotterbolaget specifikt inriktar sig på situationer där merparten av de beslutsfunktioner som genererat avledda inkomster hos det kontrollerade dotterbolaget utövas i den skattskyldiges medlemsstat. För att minska den administrativa bördan och efterlevnadskostnaderna bör det också vara godtagbart att dessa medlemsstater undantar vissa subjekt med låga vinster eller låg vinstmarginal som innebär lägre risker för skatteflykt. Följaktligen måste CFC-reglerna utsträckas till att omfatta inkomst från fasta driftställen, om dessa inkomster inte beskattas eller är skattebefriade i den medlemsstat där den skattskyldige är skattemässigt hemmahörande. Däremot finns det ingen anledning att inom ramen för CFC-reglerna beskatta inkomst från fasta driftställen som enligt nationella regler nekats skattebefrielse genom att dessa fasta driftställen behandlas som om de vore utländska kontrollerade bolag. I syfte att säkerställa en högre skyddsnivå skulle medlemsstaterna kunna sänka tröskelvärdet för kontroll eller använda ett högre tröskelvärdet vid jämförelse av den faktiska bolagsskatt som betalats med den bolagsskatt som skulle ha tagits ut i den skattskyldiges medlemsstat. När medlemsstaterna införlivar CFC-reglerna i sin nationella rätt skulle de kunna använda ett tröskelvärdet som utgör en tillräckligt hög andel av skattesatsen.

Det är önskvärt att hantera sådana situationer både i tredjeländer och i unionen. För att iaktaga de grundläggande friheterna bör inkomstkategorierna kombineras med ett undantag för verklig verksamhet som syftar till att i unionen begränsa effekterna av reglerna till fall där det utländska kontrollerade bolaget inte bedriver verklig ekonomisk verksamhet. Det är viktigt att skatteförvaltningarna och de skattskyldiga samarbetar för att samla in relevanta fakta och omständigheter för att avgöra huruvida undantaget för verklig verksamhet ska tillämpas. Det bör vara godtagbart att medlemsstaterna när de införlivar CFC-reglerna i sin nationella rätt använder vita, grå eller svarta listor över tredjeländer som sammanställts på grundval av vissa kriterier som anges i detta direktiv och som kan omfatta bolagsskattesatsens nivå, eller använder vita listor över medlemsstater som sammanställts på den grunden.

- (13) Hybrida mismatchningar är följden av skillnader i den rättsliga klassificeringen av betalningar (finansiella instrument) eller subjekt och dessa skillnader visar sig vid interaktionen mellan rättssystemen i de två jurisdiktionerna. Effekten av sådana mismatchningar är ofta dubbla avdrag (dvs. avdrag i båda staterna) eller ett avdrag av inkomst i den ena staten som inte är inkluderad i skattebasen i den andra. För att neutralisera effekterna av hybrida mismatchningar är det nödvändigt att fastställa regler som innebär att en av de två jurisdiktionerna i en hybrid mismatchning bör vägra avdrag för en betalning som leder till ett sådant resultat. I detta sammanhang vore det lämpligt att klargöra att åtgärder som syftar till att motverka hybrida mismatchningar i detta direktiv är avsedda att ta itu med sådana situationer av hybrida mismatchningar som är hänförliga till skillnader i den rättsliga klassificeringen av ett finansiellt instrument eller ett subjekt och att de inte är avsedda att inverka på de allmänna dragen i en medlemsstats skattesystem. Även om medlemsstaterna, inom ramen för uppförandekodgruppen för företagsbeskattning, har enats om riktlinjer för den skattemässiga behandlingen av hybridsubjekt och hybrida fasta driftställen inom unionen samt för den skattemässiga behandlingen av hybridsubjekt i förbindelserna med tredjeländer är det fortfarande nödvändigt att utfärda bindande regler. Det är avgörande att ytterligare insatser görs när det gäller hybrida mismatchningar mellan medlemsstater och tredjeländer samt när det gäller andra hybrida mismatchningar, till exempel sådana som berör fasta driftställen.
- (14) Det är nödvändigt att förtydliga att genomförandet av reglerna mot skatteflykt som föreskrivs i detta direktiv inte bör påverka den skattskyldiges skyldighet att följa armlängdsprincipen eller medlemsstatens rätt att justera upp det skattepliktiga underlaget i enlighet med armlängdsprincipen, där så är tillämpligt.



- (15) I enlighet med artikel 28.2 i Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 45/2001 har samråd ägt rum med Europeiska datatillsynsmannen<sup>(1)</sup>. Rätten till skydd av personuppgifter enligt artikel 8 i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna samt Europaparlamentets och rådets direktiv 95/46/EG<sup>(2)</sup> är tillämpliga på den behandling av personuppgifter som utförs inom ramen för detta direktiv.
- (16) Med tanke på att ett viktigt mål med detta direktiv är att förbättra motståndskraften hos den inre marknaden som helhet mot gränsöverskridande skatteflyktsmetoder, kan detta inte i tillräcklig utsträckning uppnås av medlemsstaterna var för sig. De nationella bolagsskattesystemen är olika, och oberoende åtgärder från medlemsstaternas sida skulle bara återskapa den nuvarande fragmenteringen av den inre marknaden vid direkt beskattning. Det skulle därför göra det möjligt för ineffektiviteter och felaktigheter att kvarstå vid samverkan av olika nationella åtgärder. Resultatet skulle bli bristande samordning. På grund av det faktum att en stor del av ineffektiviteten på den inre marknaden främst skapar problem av gränsöverskridande karaktär måste avhjälpande åtgärder antas på unionsnivå. Det är därför avgörande att anta lösningar som fungerar på den inre marknaden som helhet, och detta kan bättre uppnås på unionsnivå. Unionen kan därmed vidta åtgärder i enlighet med subsidiaritetsprincipen i artikel 5 i fördraget om Europeiska unionen. I enlighet med proportionalitetsprincipen i samma artikel går detta direktiv inte utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta mål. Genom att fastställa en minsta skyddsnivå för den inre marknaden syftar detta direktiv endast till att uppnå nödvändig minsta samordning inom unionen för att förverkliga dess mål.
- (17) Kommissionen ska utvärdera genomförandet av detta direktiv fyra år efter dess ikraftträdande och rapportera om detta till rådet. Medlemsstaterna bör till kommissionen överlämna all information som behövs för denna utvärdering.

HÄRIGENOM FÖRESKRIVS FÖLJANDE.

#### KAPITEL I

#### ALLMÄNNA BESTÄMMELSER

##### Artikel 1

#### Tillämpningsområde

Detta direktiv är 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 ett tredjeland.

##### Artikel 2

#### Definitioner

I detta direktiv gäller följande definitioner:

1. **lånecostnader:** räntekostnader för alla former av skuld, andra kostnader som ekonomiskt motsvarar ränta och kostnader som uppkommer i samband med införskaffandet av kapital, enligt definitionen i nationell rätt, inbegripet men ej begränsat till betalningar avseende vinstandelslån, tillskriven ränta på instrument som konvertibla obligationer och nollkuponobligationer, belopp enligt alternativa finansieringsarrangemang, till exempel islamisk finansiering, finansieringskostnadsdelen av betalningar av finansiell leasing, kapitaliserad ränta som ingår i balansräkningsvärdet av en därtill relaterad tillgång, eller nedskrivning av kapitaliserad ränta, belopp som i förekommande fall mäts med hänvisning till avkastningen på finansiering inom ramen för interprisrättningsregler, belopp av fiktiv

<sup>(1)</sup> Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 45/2001 av den 18 december 2000 om skydd för enskilda då gemenskapsinstitutionerna och gemenskapsorganen behandlar personuppgifter och om den fria rörligheten för sådana uppgifter (EGT L 8, 12.1.2001, s. 1).

<sup>(2)</sup> Europaparlamentets och rådets direktiv 95/46/EG av den 24 oktober 1995 om skydd för enskilda personer med avseende på behandling av personuppgifter och om det fria flödet av sådana uppgifter (EGT L 281, 23.11.1995, s. 31).

ränta inom ramen för derivatinstrument eller säkringsarrangemang med anknytning till ett subjekts lån, vissa utländska valutakursvinster och valutakursförluster på lånat kapital och instrument med anknytning till införskaftet av kapital, garantiavgifter för finansieringsarrangemang, arrangemangsavgifter och liknande kostnader som gäller upplåning av kapital.

2. *överstigande lånekostnader*: det belopp med vilket en skattskyldiges avdragsgilla lånekostnader överstiger de skattepliktiga räntetäckerna och andra ekonomiskt motsvarande skattepliktiga intäkter som uppstår av den skattskyldige enligt nationell rätt.
3. *beskattningsperiod*: beskattningsår, kalenderår eller annan lämplig period för skatteändamål.
4. *närstående företag*:

- a) ett subjekt i vilken den skattskyldige direkt eller indirekt har en andel i form av rösträtt eller kapitalinnehav motsvarande 25 procent eller mer eller har rätt att motta 25 procent eller mer av vinsterna i det subjektet.
- b) en fysisk person eller ett subjekt som direkt eller indirekt har en andel i form av rösträtt eller kapitalinnehav motsvarande 25 procent eller mer eller har rätt att motta 25 procent eller mer av den skattskyldiges vinster.

Om en fysisk person eller ett subjekt direkt eller indirekt har en andel motsvarande 25 procent eller mer i en skattskyldig och ett eller fler subjekt, ska alla berörda subjekt, inbegripet den skattskyldige, betraktas som närstående företag.

Vid tillämpningen av artikel 9 och där en mismatchning innefattar ett hybridsubjekt ska denna definition ändras så att kravet på 25 procent ersätts med ett krav på 50 procent.

5. *finansiellt företag*: avser något av följande subjekt:

- a) Ett kreditinstitut eller ett värdepappersföretag enligt definitionen i artikel 4.1.1 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2004/39/EG<sup>(1)</sup> eller en förvaltare av alternativa investeringsfonder (AIF-förvaltare) enligt definitionen i artikel 4.1 b i Europaparlamentets och rådets direktiv 2011/61/EU<sup>(2)</sup> eller förvaltningsbolag för företag för kollektiva investeringar i överlåtbara värdepapper (fondföretag) enligt definitionen i artikel 2.1 b i Europaparlamentets och rådets direktiv 2009/65/EG<sup>(3)</sup>.
- b) Ett försäkringsföretag enligt definitionen i artikel 13.1 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2009/138/EG<sup>(4)</sup>.
- c) Ett återförsäkringsföretag enligt definitionen i artikel 13.4 i direktiv 2009/138/EG.
- d) Ett tjänstepensionsinstitut som omfattas av Europaparlamentets och rådets direktiv 2003/41/EG<sup>(5)</sup>, om inte en medlemsstat har beslutat att helt eller delvis inte tillämpa det direktivet på det institutet i enlighet med artikel 5 i det direktivet, eller den kapitalförvaltare till ett tjänstepensionsinstitut som avses i artikel 19.1 i det direktivet.
- e) Pensionsinstitut som förvaltar pensionsplaner som betraktas som en del av sociala trygghetssystem och som omfattas av Europaparlamentets och rådets förordningar (EG) nr 883/2004<sup>(6)</sup> och (EG) 987/2009<sup>(7)</sup> samt alla rättssubjekt som har inrättats i syfte att investera i sådana planer.

(1) Europaparlamentets och rådets direktiv 2004/39/EG av den 21 april 2004 om marknader för finansiella instrument och om ändring av rådets direktiv 85/611/EEG och 93/6/EEG och Europaparlamentets och rådets direktiv 2000/12/EG samt upphävande av rådets direktiv 93/22/EEG (EUT L 145, 30.4.2004, s. 1).

(2) Europaparlamentets och rådets direktiv 2011/61/EU av den 8 juni 2011 om förvaltare av alternativa investeringsfonder samt om ändring av direktiv 2003/41/EG och 2009/65/EG och förordningarna (EG) nr 1060/2009 och (EU) nr 1095/2010 (EUT L 174, 1.7.2011, s. 1).

(3) Europaparlamentets och rådets direktiv 2009/65/EG av den 13 juli 2009 om samordning av lagar och andra författningar som avser företag för kollektiva investeringar i överlåtbara värdepapper (fondföretag) (EUT L 302, 17.11.2009, s. 32).

(4) Europaparlamentets och rådets direktiv 2009/138/EG av den 25 november 2009 om upptagande och utövande av försäkrings- och återförsäkringsverksamhet (Solvens II) (EUT L 335, 17.12.2009, s. 1).

(5) Europaparlamentets och rådets direktiv 2003/41/EG av den 3 juni 2003 om verksamhet i och tillsyn över tjänstepensionsinstitut (EUT L 235, 23.9.2003, s. 10).

(6) Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 883/2004 av den 29 april 2004 om samordning av de sociala trygghetssystemen (EUT L 166, 30.4.2004, s. 1).

(7) Europaparlamentets och rådets förordning (EG) 987/2009 av den 16 september 2009 om tillämpningsbestämmelser till förordning (EG) nr 883/2004 om samordning av de sociala trygghetssystemen (EUT L 284, 30.10.2009, s. 1).

- f) En alternativ investeringsfond (AIF) som förvaltas av en AIF-förvaltare enligt definitionen i artikel 4.1 b i direktiv 2011/61/EU eller en AIF som omfattas av tillsyn enligt tillämplig nationell rätt.
- g) Fondföretag i den mening som avses i artikel 1.2i direktiv 2009/65/EG.
- h) En central motpart enligt definitionen i artikel 2.1 i Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 648/2012 <sup>(1)</sup>.
- i) En värdepapperscentral enligt definitionen i artikel 2.1.1 i Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 909/2014 <sup>(2)</sup>.
6. *överföring av tillgångar*: en transaktion varigenom en medlemsstat förlorar rätten att beskatta de överförda tillgångarna, medan tillgångarna fortsätter att rättsligt eller ekonomiskt tillhöra samma skattskyldige.
7. *överföring av skatterättslig hemvist*: en transaktion varigenom en skattskyldig upphör att ha skatterättslig hemvist i en medlemsstat och erhåller skatterättslig hemvist i en annan medlemsstat eller i ett tredjeland.
8. *överföring av näringsverksamhet som bedrivs vid ett fast driftställe*: en transaktion varigenom den skattskyldige upphör med skattepliktig verksamhet i en medlemsstat och inleder sådan skattepliktig verksamhet i en annan medlemsstat eller i ett tredjeland, utan att bli skattermässigt hemmahörande i den medlemsstaten eller i det tredjelandet.
9. *hybrida mismatchningar*: en situation som råder mellan en skattskyldig i en medlemsstat och ett närstående företag i en annan medlemsstat eller ett strukturerat arrangemang mellan parter i medlemsstater där följande resultat kan hänföras till skillnader i den rättsliga klassificeringen av ett finansiellt instrument eller ett subjekt
- a) ett avdrag av samma betalning, kostnader eller förluster görs både i den medlemsstat där betalningen har sin källa eller kostnaden eller förlusten uppstår och i en annan medlemsstat (dubbla avdrag), eller
- b) det görs ett avdrag i den medlemsstat där betalningen har sin källa utan att samma betalning tas med på motsvarande sätt för skatteändamål i en annan medlemsstat (avdrag utan inkludering).

### Artikel 3

#### Minsta skyddsnivå

Detta direktiv ska inte hindra tillämpningen av sådana nationella eller avtalsgrundade bestämmelser som syftar till att säkerställa en högre skyddsnivå för inhemska bolagsskattebasen.

### KAPITEL II

#### ÅTGÄRDER MOT SKATTEFLYKT

### Artikel 4

#### Räntebegränsningsregel

1. Överstigande lånekostnader ska vara avdragsgilla under den beskattningsperiod då de uppkommer med upp till 30 procent av den skattskyldiges vinst före räntor, skatt, av- och nedskrivningar (EBITDA).

<sup>(1)</sup> Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 648/2012 av den 4 juli 2012 om OTC-derivat, centrala motparter och transaktionsregister (EUT L 201, 27.7.2012, s. 1).

<sup>(2)</sup> Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 909/2014 av den 23 juli 2014 om förbättrad värdepappersavveckling i Europeiska unionen och om värdepapperscentraler samt ändring av direktiv 98/26/EG och 2014/65/EU och förordning (EU) nr 236/2012 (EUT L 257, 28.8.2014, s. 1).

Vid tillämpning av denna artikel får medlemsstaterna även betrakta följande som skattskyldig:

- a) Ett subjekt som får eller måste tillämpa reglerna på en företagsgrupps vägnar, definierad enligt nationell skatterätt.
- b) Ett subjekt i en företagsgrupp, definierad i enlighet med nationell skatterätt, som inte konsoliderar sina medlemmars resultat för skatteändamål.

Under sådana omständigheter får överstigande lånekostnader och EBITDA beräknas på gruppnivå och omfatta alla gruppmedlemmars resultat.

2. EBITDA ska beräknas genom att man till de bolagsskattepliktiga inkomsterna i den skattskyldiges medlemsstat lägger tillbaka de skattejusterade beloppen för överstigande lånekostnader och de skattejusterade beloppen för av- och nedskrivningar. Inkomstbelopp som inte ska tas upp till beskattning ska inte tas med i den skattskyldiges EBITDA.

3. Genom undantag från punkt 1 kan den skattskyldige ges rätt till

- a) att dra av överstigande lånekostnader upp till 3 000 000 EUR,
- b) att fullt dra av överstigande lånekostnader, om den skattskyldige är ett fristående subjekt.

Vid tillämpning av punkt 1 andra stycket ska 3 000 000 EUR anses gälla hela företagsgruppen.

Vid tillämpning av första stycket b avses med fristående subjekt en skattskyldig som inte för affärsredovisningsändamål ingår i en koncern eller har något närstående företag eller fast driftställe.

4. Medlemsstaterna får från tillämpningsområdet för punkt 1 undanta överstigande lånekostnader som uppkommit till följd av

- a) lån som avtalats före den 17 juni 2016, men undantaget får inte utvidgas till några efterföljande ändringar av sådana lån,
- b) lån som används för att finansiera ett långfristigt offentligt infrastrukturprojekt där projektansvariga, lånekostnader, tillgångar och inkomster finns i unionen.

Vid tillämpning av första stycket b avses med långfristigt offentligt infrastrukturprojekt ett projekt som ska tillhandahålla, uppgradera, driva och/eller upprätthålla en storskalig tillgång som en medlemsstat anser vara i det allmännas intresse.

När första stycket b är tillämpligt ska alla inkomster från ett långfristigt offentligt infrastrukturprojekt undantas från den skattskyldiges EBITDA, och inga undantagna överstigande lånekostnader får inkluderas i företagsgruppens överstigande lånekostnader gentemot en tredje part som avses i punkt 5 b.

5. Om den skattskyldige är medlem i en koncern för affärsredovisningsändamål får denne ges rätt att antingen:

- a) Göra fullt avdrag för överstigande lånekostnader om den skattskyldige kan visa att förhållandet mellan dess eget kapital och dess totala tillgångar är lika med eller högre än motsvarande förhållande för företagsgruppen, om följande villkor är uppfyllda:
  - i) Förhållandet mellan den skattskyldiges eget kapital och dess totala tillgångar anses vara lika med motsvarande förhållande för företagsgruppen om förhållandet mellan den skattskyldiges eget kapital och dess totala tillgångar är upp till två procentenheter lägre, och
  - ii) alla tillgångar och skulder värderas med hjälp av samma metod som i koncernredovisningen enligt punkt 8

eller

- b) dra av överstigande lånekostnader till ett belopp som överstiger vad den skattskyldige skulle ha rätt att dra av enligt punkt 1. Denna högre gräns för rätten till avdrag av överstigande lånekostnader ska gälla för den koncern där den skattskyldige för affärsredovisningsändamål är medlem, och ska beräknas i två steg:
- i) först ska företagsgruppens andel fastställas genom att gruppens överstigande lånekostnader gentemot tredje part delas med företagsgruppens EBITDA, och
  - ii) därefter ska företagsgruppens andel multipliceras med den skattskyldiges EBITDA, beräknad i enlighet med punkt 2.
6. Den skattskyldiges medlemsstat får anta bestämmelser som innebär att man antingen
- a) utan tidsbegränsning rullar framåt överstigande lånekostnader som inte kan dras av under innevarande beskattningsperiod enligt punkterna 1–5,
  - b) utan tidsbegränsning rullar framåt, och under högst tre år rullar bakåt, överstigande lånekostnader som inte kan dras av under innevarande beskattningsperiod enligt punkterna 1–5, eller
  - c) utan tidsbegränsning rullar framåt överstigande lånekostnader och, under högst fem år, oanvänd räntekapacitet som inte kan dras av under innevarande beskattningsperiod enligt punkterna 1–5.
7. Medlemsstaterna får undanta finansiella företag från tillämpningsområdet för punkterna 1–6, även när sådana finansiella företag för affärsredovisningsändamål ingår i en koncern.
8. Vid tillämpning av denna artikel består en koncern för affärsredovisningsändamål av alla subjekt som är fullt integrerade i den koncernredovisning som upprättats i enlighet med internationella redovisningsstandarder eller nationella finansiella redovisningssystem i en medlemsstat. Den skattskyldige får ges rätt att använda koncernredovisning som utarbetats enligt andra redovisningsstandarder.

#### Artikel 5

### Utflytningsbeskattning

1. En skattskyldig ska beskattas för ett belopp som motsvarar marknadsvärdet av de överförda tillgångarna vid tidpunkten för utflyttningen av tillgångarna, minus deras skattemässiga värde, om någon av följande omständigheter föreligger:
- a) En skattskyldig överför tillgångar från sitt huvudkontor till sitt fasta driftställe i en annan medlemsstat eller i ett tredjeland, om huvudkontorets medlemsstat inte längre har rätt att beskatta de överförda tillgångarna på grund av överföringen.
  - b) En skattskyldig överför tillgångar från sitt fasta driftställe i en medlemsstat till sitt huvudkontor eller ett annat fast driftställe i en annan medlemsstat eller i ett tredjeland, om det fasta driftställets medlemsstat inte längre har rätt att beskatta de överförda tillgångarna på grund av överföringen.
  - c) En skattskyldig överför sin skatterättsliga hemvist till en annan medlemsstat eller till ett tredjeland, med undantag för sådana tillgångar som fortsatt har verkligt samband med ett fast driftställe i den första medlemsstaten.
  - d) En skattskyldig överför den näringsverksamhet som bedrivs vid dess fasta driftställe från en medlemsstat till en annan medlemsstat eller ett tredjeland, om det fasta driftställets medlemsstat inte längre har rätt att beskatta de överförda tillgångarna på grund av överföringen.
2. En skattskyldig ska ges rätt att få anstånd med betalningen av den utflyttningskatt som avses i punkt 1, genom att betala den i delbetalningar under fem år, om någon av följande omständigheter föreligger:
- a) En skattskyldig överför tillgångar från sitt huvudkontor till sitt fasta driftställe i en annan medlemsstat eller i ett tredjeland som är part i avtalet om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES-avtalet).

- b) En skattskyldig överför tillgångar från sitt fasta driftställe i en medlemsstat till sitt huvudkontor eller ett annat fast driftställe i en annan medlemsstat eller i ett tredjeland som är part i EES-avtalet.
- c) En skattskyldig överför sin skatterättsliga hemvist till en annan medlemsstat eller till ett tredjeland som är part i EES-avtalet.
- d) En skattskyldig överför den näringsverksamhet som bedrivs vid sitt fasta driftställe till en annan medlemsstat eller till ett tredjeland som är part i EES-avtalet.

Denna punkt ska tillämpas på tredjeländer som är parter i EES-avtalet, om de med den skattskyldiges medlemsstat eller med unionen har ingått ett avtal om ömsesidigt bistånd för indrivning av skattefordringar, motsvarande det ömsesidiga bistånd som föreskrivs i rådets direktiv 2010/24/EU <sup>(1)</sup>.

3. Om en skattskyldig får anstånd med betalningen i enlighet med punkt 2, får ränta debiteras i enlighet med lagstiftningen i den skattskyldiges medlemsstat eller det fasta driftställets medlemsstat, allt efter omständigheterna.

Om det finns en påvisbar och faktisk risk för utebliven uppbörd, får den skattskyldige också åläggas att lämna en garanti som ett villkor för att uppskjuta betalningen i enlighet med punkt 2.

Det andra stycket ska inte tillämpas om lagstiftningen i den skattskyldiges medlemsstat eller det fasta driftställets medlemsstat föreskriver möjligheten till återkrav av skatteskulden genom en annan skattskyldig som tillhör samma företagsgrupp och är skattemässigt hemmahörande i den medlemsstaten.

4. När punkt 2 är tillämplig ska anståndet med betalningen omedelbart upphöra och skatteskulden blir möjlig att återkräva i följande fall:

- a) De överförda tillgångarna eller den näringsverksamhet som bedrivs vid den skattskyldiges fasta driftställe säljs eller på annat sätt avyttras.
- b) De överförda tillgångarna överförs vidare till ett tredjeland.
- c) Den skattskyldiges skatterättsliga hemvist eller den näringsverksamhet som bedrivs vid dess fasta driftställe överförs vidare till ett tredjeland.
- d) Den skattskyldige går i konkurs eller avvecklas.
- e) Den skattskyldige underlåter att fullgöra sina skyldigheter med avseende på delbetalningar och korrigerar inte situationen inom en rimlig tidsperiod som inte får överstiga 12 månader.

Leden b och c ska inte tillämpas på tredjeländer som är parter i EES-avtalet, om de med den skattskyldiges medlemsstat eller med unionen har ingått ett avtal om ömsesidigt bistånd för indrivning av skattefordringar, motsvarande det ömsesidiga bistånd som föreskrivs i direktiv 2010/24/EU.

5. Om överföringen av tillgångar, skatterättslig hemvist eller den näringsverksamhet som bedrivs vid ett fast driftställe görs till en annan medlemsstat, ska den medlemsstaten godta det värde som fastställts av den skattskyldiges medlemsstat eller det fasta driftställets medlemsstat som ingångsvärde för tillgångarna för skatteändamål, såvida detta inte motsvarar marknadsvärdet.

6. Vid tillämpning av punkterna 1–5 avses med *marknadsvärde* det belopp till vilket en tillgång kan bytas eller ömsesidiga skyldigheter kan fastställas mellan villiga köpare och säljare som inte är närstående vid en direkt transaktion.

7. Förutsatt att tillgångarna inom 12 månader ska återgå till överförarens medlemsstat ska denna artikel inte tillämpas på överföring av tillgångar för värdepappersfinansiering, tillgångar som ställs som säkerhet eller när överföringen av tillgångar sker i syfte att uppfylla tillsynskapitalkrav eller med avseende på likviditetshandling.

<sup>(1)</sup> Rådets direktiv 2010/24/EU av den 16 mars 2010 om ömsesidigt bistånd för indrivning av fordringar som avser skatter, avgifter och andra åtgärder (EUT L 84, 31.3.2010, s. 1).

## Artikel 6

**Allmän regel mot missbruk**

1. Vid beräkningen av det skattepliktiga underlaget för bolagsskatt ska en medlemsstat inte ta hänsyn till ett arrangemang eller en uppsättning arrangemang som har införts med det huvudsakliga syftet eller ett av de huvudsakliga syftena att få en skattefördel som motverkar målet eller syftet med tillämplig skatterätt och som inte är genuina med beaktande av alla relevanta fakta och omständigheter. Ett arrangemang kan bestå av mer än ett steg eller av mer än en del.
2. Vid tillämpning av punkt 1 ska ett arrangemang eller en uppsättning arrangemang betraktas som icke-genuina i den utsträckning som de inte har införts av giltiga kommersiella skäl som återspeglar den ekonomiska verkligheten.
3. Om ett arrangemang eller en uppsättning arrangemang inte ska tas hänsyn till i enlighet med punkt 1 ska det skattepliktiga underlaget beräknas i enlighet med nationell rätt.

## Artikel 7

**Regel om kontrollerade utländska bolag**

1. Den skattskyldiges medlemsstat ska behandla ett subjekt, eller ett fast driftställe vars vinster är befriade eller undantagna från skatter i den medlemsstaten, som ett kontrollerat utländskt bolag om följande villkor är uppfyllda:
  - a) När det gäller ett subjekt, att den skattskyldige själv eller tillsammans med sina närstående företag innehar en direkt eller indirekt andel på över 50 procent av rösterna eller direkt eller indirekt äger mer än 50 procent av subjektets kapital eller har rätt att motta mer än 50 procent av subjektets vinst och
  - b) Den faktiska bolagsskatt som subjektet eller det fasta driftstället betalat på sin inkomst dessutom är lägre än skillnaden mellan den bolagsskatt som skulle ha tagits ut på subjektet eller det fasta driftstället enligt det tillämpliga systemet för bolagsbeskattning i den skattskyldiges medlemsstat och den faktiska bolagsskatt som subjektet eller det fasta driftstället betalat på sin inkomst.

Vid tillämpning av första stycket b ska ett fast driftställe till ett kontrollerat utländskt bolag som är befriat eller undantaget från skatt i det utländska kontrollerade bolagets jurisdiktion inte beaktas. Vidare ska med den bolagsskatt som skulle ha tagits ut i den skattskyldiges medlemsstat avses bolagsskatt beräknad enligt reglerna i den skattskyldiges medlemsstat.

2. Om ett subjekt eller ett fast driftställe betraktas som ett kontrollerat utländskt bolag enligt punkt 1 ska den skattskyldiges medlemsstat i skattebasen inbegripa
  - a) ett subjekts ej utdelade inkomster eller det fasta driftställets inkomster, från kategorierna
    - i) räntor eller andra inkomster som genereras av finansiella tillgångar,
    - ii) royalty eller andra inkomster som genereras av immateriella rättigheter,
    - iii) utdelningar och inkomster från avyttring av aktier,
    - iv) inkomster från finansiell leasing,
    - v) inkomster från försäkrings- och bankverksamhet och annan finansiell verksamhet,
    - vi) inkomster från faktureringsföretag som får försäljnings- och tjänsteintäkter från varor och tjänster som köpts från och sålts till närstående företag och som inte tillför något eller litet ekonomiskt mervärde.

Detta led ska inte tillämpas om det kontrollerade utländska bolaget bedriver verklig ekonomisk verksamhet som stöds av personal, utrustning, tillgångar och lokaler, vilket visas av relevanta fakta och omständigheter.

Om det kontrollerade utländska bolaget är skattemässigt hemmahörande eller är beläget i ett tredjeland som inte är part i EES-avtalet får medlemsstaterna besluta att avstå från att tillämpa det föregående stycket

eller

- b) ett subjekts eller ett fast driftställes ej utdelade inkomster, från icke-genuina arrangemang som har genomförts med det huvudsakliga syftet att uppnå en skattefördel.

Vid tillämpning av detta led ska ett arrangemang eller en uppsättning arrangemang betraktas som icke-genuina i den mån som subjektet eller det fasta driftstället inte skulle äga tillgångarna eller inte skulle ha åtagit sig de risker som genererar hela eller delar av dess inkomster om det inte kontrollerades av ett företag i vilket de betydelsefulla funktioner som utförs av personer, som är relevanta för dessa tillgångar och risker, utförs och som är av stor betydelse för att generera det kontrollerade företagets inkomster.

3. Om en skattskyldigs skattebas enligt en medlemsstats regler ska beräknas i enlighet med punkt 2 a får medlemsstaten välja att inte betrakta ett subjekt eller ett fast driftställe som ett kontrollerat utländskt bolag enligt punkt 1 om en tredjedel eller mindre av de inkomster som tillfaller subjektet eller det fasta driftstället ingår i kategorierna enligt punkt 2 a.

Om en skattskyldigs skattebas enligt en medlemsstats regler ska beräknas i enlighet med punkt 2 a får medlemsstaten välja att inte betrakta finansiella företag som kontrollerade utländska bolag om en tredjedel eller mindre av subjektets inkomster från kategorierna enligt punkt 2 a kommer från transaktioner med den skattskyldige eller dess närstående företag.

4. Medlemsstaterna får från tillämpningsområdet för punkt 2 b undanta ett subjekt eller ett fast driftställe

a) med bokförd vinst på högst 750 000 EUR och passiv inkomst på högst 75 000 EUR, eller

b) vars bokförda vinst uppgår till högst 10 procent av dess driftskostnader under beskattningsperioden.

Vid tillämpning av första stycket b får driftskostnaderna inte omfatta kostnaderna för varor som säljs utanför det land där subjektet är hemmahörande eller det fasta driftstället är beläget, för skatteändamål och betalningar till närstående företag.

#### Artikel 8

#### Beräkning av kontrollerade utländska bolags inkomster

1. Om artikel 7.2 a tillämpas ska de inkomster som ska inbegripas i den skattskyldiges skattebas beräknas enligt bestämmelserna i bolagsskattelagstiftningen i den medlemsstat där den skattskyldige är skattemässigt hemmahörande eller belägen. Subjektets eller det fasta driftställets förluster ska inte inbegripas i skattebasen, utan kan i enlighet med nationell rätt rullas framåt och beaktas under kommande beskattningsperioder.

2. Om artikel 7.2 b tillämpas ska de inkomster som ska inbegripas i den skattskyldiges skattebas begränsas till belopp som genereras genom de tillgångar och risker som är kopplade till de betydelsefulla funktioner som utförs av personer i det kontrollerande företaget. Allokeringen av kontrollerade utländska bolags inkomster ska beräknas i enlighet med armlängdsprincipen.

3. De inkomster som ska inbegripas i skattebasen ska beräknas i förhållande till den skattskyldiges andel i subjektet enligt artikel 7.1 a.

4. Inkomsterna ska inbegripas i den beskattningsperiod för den skattskyldige under vilken subjektets beskattningsår löper ut.



5. Om subjektet delar ut vinst till den skattskyldige och denna utdelade vinst inbegrips i den skattskyldiges beskattningsbara inkomst ska, för att undvika dubbelbeskattning, de inkomster som tidigare inbegripits i skattebasen enligt artikel 7 dras av från skattebasen vid beräkning av det skattebelopp som ska betalas på utdelad vinst.

6. Om den skattskyldige avyttrar sin andel i subjektet eller i den verksamhet som bedrivs av det fasta driftstället och någon del av inkomsterna från avyttringen tidigare har inbegripits i skattebasen i enlighet med artikel 7 ska, för att undvika dubbelbeskattning, det beloppet dras av från skattebasen vid beräkning av det skattebelopp som ska betalas på inkomsterna.

7. Den skattskyldiges medlemsstat ska medge avdrag för den skatt som subjektet eller det fasta driftstället har betalat från den skatt som den skattskyldige ska betala i den stat där den skattskyldige är skattemässigt hemmahörande eller belägen. Avdraget ska beräknas i enlighet med nationell rätt.

#### Artikel 9

### Hybrida mismatchningar

1. I den mån en hybrid mismatchning leder till dubbla avdrag ska avdraget endast göras i den medlemsstat där en sådan betalning har sin källa.

2. I den mån en hybrid mismatchning leder till ett avdrag utan inkludering ska betalarens medlemsstat vägra avdrag för denna betalning.

#### KAPITEL III

### SLUTBESTÄMMELSER

#### Artikel 10

### Översyn

1. Kommissionen ska utvärdera genomförandet av detta direktiv, särskilt effekterna av artikel 4, senast den 9 augusti 2020 och rapportera om detta till rådet. Kommissionens rapport ska, om det är lämpligt, åtföljas av ett lagstiftningsförslag.

2. Medlemsstaterna ska till kommissionen överlämna all information som behövs för att utvärdera genomförandet av detta direktiv.

3. De medlemsstater som avses i artikel 11.6 ska senast den 1 juli 2017 till kommissionen överlämna all information som behövs för att utvärdera ändamålsenligheten i de nationella riktade reglerna för att förebygga risker för erodering av skattebasen och flyttning av vinster (BEPS).

#### Artikel 11

### Införlivande

1. Medlemsstaterna ska senast den 31 december 2018 anta och offentliggöra de lagar och andra författningar som är nödvändiga för att följa detta direktiv. De ska till kommissionen överlämna texten till dessa bestämmelser utan dröjsmål.

De ska tillämpa dessa bestämmelser från och med den 1 januari 2019.

När en medlemsstat antar dessa bestämmelser ska de innehålla en hänvisning till detta direktiv eller åtföljas av en sådan hänvisning när de offentliggörs. Närmare föreskrifter om hur hänvisningen ska göras ska varje medlemsstat själv utfärda.

2. Medlemsstaterna ska till kommissionen överlämna texten till de centrala bestämmelser i nationell lagstiftning som de antar inom det område som omfattas av detta direktiv.

3. När det i detta direktiv nämns ett penningbelopp i euro (EUR) får de medlemsstater som inte har euron som valuta välja att beräkna motsvarande värde i nationell valuta den 12 juli 2016.

4. Genom undantag från artikel 5.2 får Estland så länge landet inte beskattar outdelade vinster, betrakta en överföring av tillgångar i monetär eller icke-monetär form, inbegripet kontanter, från ett fast driftställe beläget i Estland till ett huvudkontor eller ett annat fast driftställe i en annan medlemsstat eller i ett tredjeland som är part i EES-avtalet som vinstutdelning och ta ut inkomstskatt, utan att ge de skattskyldiga rätt att skjuta upp betalningen av sådan skatt.

5. Genom undantag från punkt 1 ska medlemsstaterna senast den 31 december 2019 anta och offentliggöra de lagar och andra författningar som är nödvändiga för att följa artikel 5. De ska överlämna texten till dessa bestämmelser till kommissionen utan dröjsmål.

De ska tillämpa dessa bestämmelser från och med den 1 januari 2020.

När en medlemsstat antar dessa bestämmelser ska de innehålla en hänvisning till detta direktiv eller åtföljas av en sådan hänvisning när de offentliggörs. Närmare föreskrifter om hur hänvisningen ska göras ska varje medlemsstat själv utfärda.

6. Genom undantag från artikel 4 får medlemsstater som vid tidpunkten den 8 augusti 2016 har nationella riktade regler för att förebygga risker för BEPS som är lika effektiva som den regel om räntebegränsning som fastställs i detta direktiv tillämpa dessa riktade regler fram till utgången av det första hela beskattningsåret efter dagen för offentliggörandet, på den officiella webbplatsen, av överenskommelsen mellan OECD-medlemmarna om en miniminorm för BEPS-åtgärd 4, dock längst till och med den 1 januari 2024.

#### Artikel 12

##### **Ikraftträdande**

Detta direktiv träder i kraft den tjugonde dagen efter det att det har offentliggjorts i *Europeiska unionens officiella tidning*.

#### Artikel 13

##### **Adressater**

Detta direktiv riktar sig till medlemsstaterna.

Utfärdat i Bryssel den 12 juli 2016.

På rådets vägnar  
P. KAŽIMIŘ  
Ordförande

## I

(Lagstiftningsakter)

## DIREKTIV

## RÅDETS DIREKTIV (EU) 2017/952

av den 29 maj 2017

om ändring av direktiv (EU) 2016/1164 vad gäller hybrida mismatchningar med tredjeländer

EUROPEISKA UNIONENS RÅD HAR ANTAGIT DETTA DIREKTIV

med beaktande av fördraget om Europeiska unionens funktionssätt, särskilt artikel 115,

med beaktande av Europeiska kommissionens förslag,

efter översändande av utkastet till lagstiftningsakt till de nationella parlamenten,

med beaktande av Europaparlamentets yttrande <sup>(1)</sup>,

med beaktande av Europeiska ekonomiska och sociala kommitténs yttrande <sup>(2)</sup>,

i enlighet med ett särskilt lagstiftningsförfarande, och

av följande skäl:

- (1) Det är viktigt att återupprätta förtroendet för att skattesystemen är rättvisa och ge regeringarna möjlighet att effektivt utöva sin suveränitet på skatteområdet. Därför har Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling (OECD) utfärdat konkreta rekommendationer om åtgärder inom ramen för initiativet mot erodering av skattebasen och flyttning av vinster (Beps).
- (2) Slutrapporterna om OECD:s 15 åtgärdsplaner mot Beps offentliggjordes den 5 oktober 2015. Detta resultat välkomnades av rådet i dess slutsatser av den 8 december 2015. I rådets slutsatser betonades behovet av att finna gemensamma, men likvärdiga flexibla, lösningar på unionsnivå, som är förenliga med OECD:s Beps-sluttsatser.
- (3) Som svar på behovet av en rättvisare beskattning och i synnerhet på uppföljningen av OECD:s Beps-sluttsatser, lade kommissionen fram sitt paket mot skatteflykt den 28 januari 2016. Rådets direktiv (EU) 2016/1164 <sup>(3)</sup> om fastställande av regler mot skatteflykt antogs inom ramen för detta paket.
- (4) Direktiv (EU) 2016/1164 ger en ram för att hantera hybrida mismatchningar.
- (5) Det är nödvändigt att fastställa regler som neutraliserar hybrida mismatchningar på ett så övergripande sätt som möjligt. Med hänsyn till att direktiv (EU) 2016/1164 endast omfattar hybrida mismatchningar som uppstår

<sup>(1)</sup> Yttrande av den 27 april 2017 (ännu ej offentliggjort i EUT).

<sup>(2)</sup> Yttrande av den 14 december 2016 (ännu ej offentliggjort i EUT).

<sup>(3)</sup> Rådets direktiv (EU) 2016/1164 av den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknads funktion (EUT L 193, 19.7.2016, s. 1).

i samverkan mellan medlemsstaternas bolagsskattesystem, utfärdade Ekofinrådet den 12 juli 2016 ett uttalande, där man begärde att kommissionen senast i oktober 2016 skulle lägga fram ett förslag om hybrida mismatchningar som berör tredjeländer i syfte att införa regler som är förenliga med och inte mindre effektiva än de som rekommenderas i OECD:s slutrapport från 2015 om neutralisering av effekterna av hybrida mismatchningar, om åtgärd 2 (nedan kallad OECD:s *Bepsrapport om åtgärd 2*), med målet att nå en överenskommelse före slutet av 2016.

- (6) I direktiv (EU) 2016/1164 konstateras bland annat att det är avgörande att ytterligare insatser görs när det gäller andra hybrida mismatchningar, till exempel sådana som berör fasta driftställen. Mot den bakgrunden är det mycket viktigt att hybrida mismatchningar med avseende på fasta driftställen också behandlas i det direktivet.
- (7) I syfte att tillhandahålla en ram som är förenlig med och inte mindre effektiv än OECD:s *Bepsrapport om åtgärd 2*, är det viktigt att direktiv (EU) 2016/1164 också innehåller regler om hybridöverföringar och importerade mismatchningar och behandlar alla former av dubbla avdrag, i syfte att förhindra att skattskyldiga utnyttjar kvarvarande kryphål.
- (8) Direktiv (EU) 2016/1164 innehåller regler om hybrida mismatchningar mellan medlemsstater och bör således inkludera regler om hybrida mismatchningar med tredjeländer, om minst en av de berörda parterna är ett bolagsskattepliktigt företag eller, om det rör sig om omvända hybrider, ett subjekt i en medlemsstat, samt importerade mismatchningar. Följaktligen bör reglerna om hybrida mismatchningar och mismatchningar med avseende på skatterättslig hemhörighet gälla för alla skattskyldiga som är föremål för bolagsbeskattning i en medlemsstat, inbegripet fasta driftställen – eller arrangemang som behandlas som fasta driftställen – för subjekt hemmahörande i tredjeländer. Reglerna om omvända hybrida mismatchningar bör gälla för alla subjekt som behandlas som skattemässigt transparenta av en medlemsstat.
- (9) Regler om hybrida mismatchningar bör vara inriktade på mismatchningssituationer som är ett resultat av dubbla avdrag, skillnader i klassificeringen av finansiella instrument, betalningar och subjekt eller av allokeringen av betalningar. Eftersom hybrida mismatchningar kan leda till dubbla avdrag eller till avdrag utan inkludering, är det nödvändigt att fastställa regler enligt vilka den berörda medlemsstaten antingen vägrar avdrag för en betalning, kostnader eller förluster eller kräver att den skattskyldige inkluderar betalningen i sin beskattningsbara inkomst, beroende på vad som är lämpligt. Dessa regler tillämpas emellertid endast på avdragsgilla betalningar och bör inte påverka de allmänna dragen i ett skattesystem, oavsett om det är ett klassiskt system eller ett imputationsystem.
- (10) Hybrida mismatchningar med avseende på fasta driftställen uppkommer när skillnader i reglerna i det fasta driftställets och hemhörighetens jurisdiktioner för allokering av inkomster och utgifter mellan olika delar av samma subjekt ger upphov till en mismatchning av skatteresultat och inbegriper de fall där en mismatchning uppstår till följd av att ett fast driftställe inte beaktas i lagstiftningen i filialens jurisdiktion. Dessa mismatchningar kan leda till dubbla avdrag eller ett avdrag utan inkludering och bör därför undanröjas. När det gäller obeaktade fasta driftställen bör den medlemsstat i vilken den skattskyldige är hemmahörande inkludera den inkomst som annars skulle hänföras till det fasta driftstället.
- (11) De eventuella anpassningar som krävs enligt detta direktiv bör i princip inte påverka den fördelning av beskattningsrätt mellan jurisdiktioner som fastställts i ett skatteavtal.
- (12) För att säkerställa proportionalitet är det endast nödvändigt att behandla sådana fall där det föreligger en betydande risk för skatteflykt genom användning av hybrida mismatchningar. Det är därför lämpligt att inbegripa de hybrida mismatchningar som uppstår mellan huvudkontor och fast driftställe eller mellan två eller flera fasta driftställen för samma subjekt, hybrida mismatchningar som uppstår mellan den skattskyldige och denne närstående företag eller mellan närstående företag samt hybrida mismatchningar som är ett resultat av ett strukturerat arrangemang som innefattar en skattskyldig.
- (13) Mismatchningar som särskilt härrör från subjekts hybridkaraktär bör endast behandlas om ett av de närstående företagen, som ett minimum, har faktisk kontroll över övriga närstående företag. I sådana fall bör det följaktligen krävas att ett närstående företag innehas av eller innehar den skattskyldige eller ett annat närstående företag genom en andel i form av rösträtt, kapitalinnehav eller rätt till erhållna vinster motsvarande 50 procent eller mer. Innehavet eller rättigheterna för de personer som agerar tillsammans bör räknas samman vid tillämpningen av detta krav.

- (14) För att få en tillräckligt bred definition av *närstående företag* vid tillämpningen av reglerna om hybrida mismatchningar, bör definitionen också omfatta ett subjekt som av redovisningsskäl ingår i samma koncern, ett företag i vilket den skattskyldige har ett betydande inflytande på förvaltningen och omvänt ett företag som har ett betydande inflytande på förvaltningen av den skattskyldige.
- (15) Det är nödvändigt att behandla fyra kategorier av hybrida mismatchningar: för det första hybrida mismatchningar som är ett resultat av betalningar enligt ett finansiellt instrument, för det andra hybrida mismatchningar som är en följd av skillnader i allokeringen av betalningar som gjorts till ett hybridsubjekt eller ett fast driftställe, inbegripet som ett resultat av betalningar till ett obeaktat fast driftställe, för det tredje hybrida mismatchningar som är ett resultat av de betalningar som gjorts av ett hybridsubjekt till dess ägare eller fiktiva betalningar mellan huvudkontor och fast driftställe eller mellan två eller flera fasta driftställen och till sist dubbla avdrag som är ett resultat av betalningar som gjorts av ett hybridsubjekt eller ett fast driftställe.
- (16) Vad gäller betalningar enligt ett finansiellt instrument kan en hybrid mismatchning uppstå om avdraget utan inkludering kan hänföras till skillnaderna i klassificeringen av instrumentet eller de betalningar som görs i enlighet därmed. Om betalningen är av sådan art att den uppfyller kraven för dubbel skattelättnad enligt lagstiftningen i betalningsmottagarens jurisdiktion, t.ex. genom undantag från skatt, sänkt skattesats, skatterabatt eller återbetalning av skatt, ska betalningen anses ge upphov till en hybrid mismatchning motsvarande det belopp som beskattats i otillräcklig omfattning. En betalning enligt ett finansiellt instrument bör dock inte anses 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.
- (17) För att undvika oönskade resultat vid samspelet mellan bestämmelsen om hybridinstrument och det krav på förlusttäckningskapacitet som ställs på banker bör medlemsstaterna, utan att det påverkar tillämpningen av reglerna för statligt stöd, ha möjlighet att från direktivets tillämpningsområde undanta koncerninterna instrument som har emitterats med det enda syftet att uppfylla kraven på emittentens förlusttäckningskapacitet och inte för att undvika skatt.
- (18) När det gäller betalningar som görs till ett hybridsubjekt eller ett fast driftställe kan en hybrid mismatchning uppstå om avdraget utan inkludering beror på skillnader i reglerna för allokering av denna betalning mellan hybridsubjektet och dess ägare i de fall en betalning som görs till ett hybridsubjekt, mellan huvudkontoret och ett fast driftställe eller mellan två eller fler fasta driftställen vid en fiktiv betalning till ett fast driftställe. Definitionen av en hybrid mismatchning bör endast gälla om mismatchningen är ett resultat av skillnader i reglerna för allokeringen av betalningar enligt lagstiftningen i de två jurisdiktionerna och en betalning bör inte ge upphov till en hybrid mismatchning som skulle ha uppkommit i alla händelser, på grund av att betalningsmottagaren är undantagen från skatt enligt lagstiftningen i en betalningsmottagares jurisdiktion.
- (19) Definitionen av hybrid mismatchning bör även omfatta avdrag utan inkludering som är en följd av betalningar till ett obeaktat fast driftställe. Ett obeaktat fast driftställe är varje arrangemang som enligt lagstiftningen i huvudkontorets jurisdiktion behandlas som att det ger upphov till ett fast driftställe men som enligt lagstiftningen i den andra jurisdiktionen inte ska behandlas som ett fast driftställe. Regeln för hybrida mismatchningar bör dock inte tillämpas om mismatchningen skulle ha uppkommit i alla händelser på grund av att betalningsmottagaren är undantagen från skatt enligt lagstiftningen i en betalningsmottagares jurisdiktion.
- (20) Vad gäller betalningar som görs av ett hybridsubjekt till dess ägare eller fiktiva betalningar mellan huvudkontoret och ett fast driftställe eller mellan två eller fler fasta driftställen kan en hybrid mismatchning uppstå om ett avdrag utan inkludering har sin grund i att betalningen eller den fiktiva betalningen inte erkänns i betalningsmottagarens jurisdiktion. I detta fall, när mismatchningen uppstår till följd av att betalningen eller den fiktiva betalningen inte allokeras, är betalningsmottagarens jurisdiktion den jurisdiktion där betalningen eller den fiktiva betalningen behandlas som mottagen i enlighet med lagstiftningen i betalarens jurisdiktion. Inga hybrida mismatchningar bör uppstå om betalningsmottagaren är undantagen från skatt enligt lagstiftningen i betalningsmottagarens jurisdiktion, såsom vid andra mismatchningar avseende hybridsubjekt och filialer som ger upphov

till avdrag utan inkludering. När det gäller denna kategori av hybrida mismatchningar, skulle en mismatchning emellertid endast uppstå i den mån som betalarens jurisdiktion medger avdraget med avseende på den betalning eller den fiktiva betalning som ska kvittas mot ett belopp som inte är inkomst med dubbel inkludering. Om betalarens jurisdiktion medger att avdraget överförs till en följande beskattningsperiod, kan kravet att göra en justering enligt detta direktiv skjutas upp till en tidpunkt då avdraget faktiskt kvittas mot inkomst som inte är inkomst med dubbel inkludering i betalarens jurisdiktion.

- (21) Definitionen av hybrid mismatchning bör även omfatta dubbla avdrag, oavsett om de uppkommer till följd av betalningar eller kostnader som inte behandlas som betalningar enligt inhemsk lagstiftning eller till följd av nedskrivningar eller förlust vid avskrivningar. En hybrid mismatchning bör emellertid endast uppstå i den mån som betalarens jurisdiktion medger att avdraget kvittas mot ett belopp som inte är inkomst med dubbel inkludering, såsom vid fiktiva betalningar och betalningar av ett hybridsubjekt som inte beaktas av betalningsmottagaren. Det innebär att kravet på en justering enligt detta direktiv 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.
- (22) Skillnader i fråga om skatteresultat som endast kan hänföras till skillnader i värderingen av en betalning, inbegripet tillämpningen av internprissättning, bör inte omfattas av räckvidden för hybrida mismatchningar. Eftersom jurisdiktioner använder olika beskattningsperioder och har olika regler för att fastställa när inkomster eller utgifter har erhållits eller uppstått, bör dessa avvikelser avseende tidpunkt allmänt sett inte heller anses ge upphov till mismatchningar i fråga om skatteresultat. En avdragsgill betalning i enlighet med ett finansiellt instrument som rimligen inte kan förväntas inkluderas i inkomst inom rimlig tid bör dock anses ge upphov till en hybrid mismatchning, om detta avdrag utan inkludering kan hänföras till skillnader i klassificeringen av det finansiella instrumentet eller betalningar som görs i enlighet med detsamma. Det förutsätts att en mismatchning kan uppstå om en betalning som görs i enlighet med ett finansiellt instrument inte inkluderas i inkomst inom rimlig tid. En sådan betalning bör anses som inkluderad i inkomst inom rimlig tid, om den inkluderas av betalningsmottagaren inom tolv månader efter utgången av betalarens beskattningsperiod, eller såsom fastställs i enlighet med armlängdsprincipen. Medlemsstater kan kräva att en betalning inkluderas inom en bestämd tidsperiod för att undvika att ge upphov till en mismatchning och säkra skattekontroll.
- (23) Hybridöverföringar kan ge upphov till en skillnad i skattemässig behandling, om den underliggande avkastningen på instrumentet, som ett resultat av ett arrangemang för att överföra ett finansiellt instrument, behandlades som om den har erhållits av fler än en av parterna i arrangemanget. I dessa fall kan betalningen enligt hybridöverföring leda till ett avdrag för betalaren samtidigt som betalningsmottagaren behandlar den som en avkastning på det underliggande finansiella instrumentet. Denna skillnad i skattemässig behandling kan leda till avdrag utan inkludering eller till att det skapas ett för högt avräkningsbelopp för källskatt på det underliggande finansiella instrumentet. Sådana mismatchningar bör därför undanröjas. Vid avdrag utan inkludering bör samma regler gälla som för neutralisering av mismatchningar av betalningar enligt ett hybridinstrument. Vid hybridöverföringar som har strukturerats för att framkalla ett för högt avräkningsbelopp bör den berörda medlemsstaten hindra betalaren från att använda det för höga avräkningsbeloppet för att få en skattefördel, inbegripet genom tillämpning av en allmän regel mot missbruk, i överensstämmelse med artikel 6 i direktiv (EU) 2016/1164.
- (24) Det är nödvändigt med en bestämmelse som gör det möjligt för medlemsstaterna att hantera sådana skillnader i det här direktivets införlivande och genomförande som resulterar i en hybrid mismatchning, trots att medlemsstaterna efterlever direktivet. Om en sådan situation uppkommer och den primära bestämmelsen i detta direktiv inte är tillämplig, bör en sekundär bestämmelse tillämpas. Tillämpningen av såväl den primära som den sekundära bestämmelsen gäller dock endast hybrida mismatchningar såsom de definieras i detta direktiv och bör inte inverka på de allmänna dragen i en medlemsstats skattesystem.
- (25) Vid importerade mismatchningar flyttas effekten av en hybrid mismatchning mellan parter i tredjeländer till en medlemsstats jurisdiktion genom användning av ett icke-hybridinstrument, vilket gör de regler som ska motverka hybrida mismatchningar mindre effektiva. En avdragsgill betalning i en medlemsstat kan användas för att finansiera utgifter som omfattar en hybrid mismatchning. För att neutralisera sådana importerade mismatchningar är det nödvändigt att införa bestämmelser om att inte tillåta avdrag för en betalning, om den motsvarande inkomsten från den betalningen direkt eller indirekt kvittas mot ett avdrag som uppkommer på grund av en hybrid mismatchning som ger upphov till dubbla avdrag eller ett avdrag utan inkludering mellan tredjeländer.

- (26) En mismatchning med avseende på dubbel hemhörighet kan leda till dubbla avdrag, om en betalning som har gjorts av en skattskyldig med dubbel hemhörighet dras av i enlighet med lagstiftningen i båda de jurisdiktioner där den skattskyldige är hemmahörig. Eftersom mismatchningar med avseende på dubbel hemhörighet kan ge upphov till dubbla avdrag, bör de omfattas av detta direktiv. En medlemsstat bör vägra ett dubbelt avdrag som uppstår med avseende på ett företag med dubbel hemhörighet i den mån som denna betalning kvittas mot ett belopp som inte behandlas som inkomst enligt lagstiftningen i den andra jurisdiktionen.
- (27) Syftet med detta direktiv är att förbättra motståndskraften hos den inre marknaden som helhet mot hybrida mismatchningar. Eftersom de nationella bolagsskattesystemen är olika och oberoende åtgärder från medlemsstaternas sida endast skulle återskapa den nuvarande fragmenteringen av den inre marknaden på området för direkt beskattning, kan detta inte i tillräcklig utsträckning uppnås av medlemsstaterna var för sig. Det skulle göra det möjligt för ineffektivitet och felaktigheter att kvarstå vid samverkan av olika nationella åtgärder. Det skulle leda till bristande samordning. På grund av det gränsöverskridande inslaget i hybrida mismatchningar och behovet av att anta lösningar som fungerar på den inre marknaden som helhet, kan målet uppnås bättre på unionsnivå. Unionen får anta åtgärder i enlighet med subsidiaritetsprincipen i artikel 5 i fördraget om Europeiska unionen. I enlighet med proportionalitetsprincipen i samma artikel går detta direktiv inte utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta mål. Genom att fastställa den nödvändiga skydds nivån för den inre marknaden syftar detta direktiv endast till att uppnå den väsentliga grad av samordning inom unionen som är nödvändig för att uppnå dess mål.
- (28) Vid genomförandet av detta direktiv bör medlemsstaterna använda de tillämpliga förklaringarna och exemplen i OECD:s Bepsrapport om åtgärd 2 som en källa till illustration eller tolkning i den mån som dessa överensstämmer med bestämmelserna i detta direktiv och unionsrätten.
- (29) Bestämmelserna om hybrida mismatchningar i artikel 9.1 och 9.2 kommer endast att vara tillämpliga i den mån som den situation som innefattar en skattskyldig ger upphov till mismatchning. Det bör inte uppstå någon mismatchning när ett arrangemang är föremål för en justering i enlighet med artikel 9.5 eller 9a och följaktligen bör arrangemang som är föremål för justering i enlighet med dessa delar av detta direktiv inte vara föremål för ytterligare justering enligt bestämmelserna om hybrid mismatchning.
- (30) När bestämmelserna i ett annat direktiv, såsom rådets direktiv 2011/96/EU (<sup>1</sup>), leder till att mismatchningen av skatteresultat neutraliseras, bör det inte finnas utrymme för någon tillämpning av bestämmelserna om hybrid mismatchning i detta direktiv.
- (31) Kommissionen bör utvärdera genomförandet av detta direktiv fem år efter dess ikraftträdande och rapportera om detta till rådet. Medlemsstaterna bör till kommissionen överlämna all information som behövs för denna utvärdering.
- (32) Direktiv (EU) 2016/1164 bör därför ändras i enlighet med detta.

HÄRIGENOM FÖRESKRIVS FÖLJANDE.

#### Artikel 1

Direktiv (EU) 2016/1164 ska ändras på följande sätt:

1. Artikel 1 ska ersättas med följande:

”Artikel 1

#### Tillämpningsområde

1. Detta direktiv är 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 ett tredjeland.
2. Artikel 9a är också tillämplig på alla subjekt som behandlas som skattemässigt transparenta av en medlemsstat.”

(<sup>1</sup>) Rådets direktiv 2011/96/EU av den 30 november 2011 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater (EUT L 345, 29.12.2011, s. 8).

2. Artikel 2 ska ändras på följande sätt:

a) I punkt 4 ska sista stycket ersättas med följande:

”Vid tillämpningen av artiklarna 9 och 9a ska följande gälla:

- a) Har mismatchningen uppstått enligt punkt 9 första stycket b, c, d, e eller g i denna artikel eller när en justering krävs enligt artikel 9.3 eller 9a, ändras definitionen av närstående företag så att kravet på 25 procent ersätts med ett krav på 50 procent.
- b) En person som agerar tillsammans med en annan person när det gäller röster eller kapitalinnehav i ett subjekt ska anses inneha ett ägarintresse i samtliga röster eller det kapitalinnehav i det subjektet som innehas av den andra personen.
- c) Med närstående företag ska även förstås ett subjekt som, för affärsredovisningsändamål, ingår i samma koncern som den skattskyldige, ett företag i vilket den skattskyldige har ett betydande inflytande på förvaltningen eller ett företag som har ett betydande inflytande på förvaltningen av den skattskyldige.”

b) Punkt 9 ska ersättas med följande:

”9. *hybrida mismatchningar*: en situation som involverar en skattskyldig eller, när det gäller artikel 9.3, ett subjekt där

- a) en betalning i enlighet med ett finansiellt instrument ger upphov till ett avdrag utan inkludering och
  - i) en sådan betalning inte inkluderas inom rimlig tid, och
  - ii) mismatchningen kan hänföras till skillnader i klassificeringen av instrumentet eller betalningen i enlighet med detsamma.

Vid tillämpningen av första stycket ska en betalning i enlighet med ett finansiellt instrument anses som inkluderad i inkomst inom rimlig tid om

- i) betalningen inkluderas av betalningsmottagarens jurisdiktion under en beskattningsperiod som inleds inom 12 månader från utgången av betalarens beskattningsperiod, eller
  - ii) det rimligen kan förväntas att betalningen kommer att inkluderas av betalningsmottagarens jurisdiktion under en kommande beskattningsperiod och att betalningsvillkoren motsvarar vad man kan förvänta sig mellan fristående företag.
- b) en betalning till ett hybridsubjekt ger upphov till ett avdrag utan inkludering och den mismatchningen är ett resultat av skillnaderna i allokeringen av betalningar som gjorts till hybridsubjektet i enlighet med lagstiftningen i den jurisdiktion där hybridsubjektet är etablerat eller registrerat och jurisdiktionen för en person som innehar andelar i hybridsubjektet,
  - c) en betalning till ett subjekt med ett eller flera fasta driftställen ger upphov till ett avdrag utan inkludering och den mismatchningen är ett resultat av skillnaderna i allokeringen av betalningar mellan huvudkontor och fast driftställe eller mellan två eller fler fasta driftställen till samma subjekt enligt lagstiftningen i de jurisdiktioner där subjektet har sin verksamhet,
  - d) en betalning ger upphov till ett avdrag utan inkludering som ett resultat av en betalning till ett obeaktat fast driftställe,
  - e) en betalning som görs av ett hybridsubjekt ger upphov till ett avdrag utan inkludering och den mismatchningen är ett resultat av att betalningen inte beaktas enligt lagstiftningen i betalningsmottagarens jurisdiktion,
  - f) 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, eller
  - g) ett resultat av dubbla avdrag uppstår.



Vid tillämpningen av denna punkt 9 ska

- a) en betalning motsvarande den underliggande avkastningen på ett överfört finansiellt instrument inte ge upphov till någon hybrid mismatchning enligt första stycket a, om betalningen görs av en värdepappershandlare inom ramen för en hybridöverföring på marknaden under förutsättning att betalarens jurisdiktion ålägger värdepappershandlaren att inkludera som inkomst alla belopp som mottagits i samband med det överförda finansiella instrumentet,
- b) en hybrid mismatchning endast uppstå enligt första stycket e, f eller g i den mån betalarens jurisdiktion medger att avdraget kvittas mot ett belopp som inte är inkomst med dubbel inkludering,
- c) en mismatchning inte behandlas som en hybrid mismatchning såvida den inte uppstår mellan närstående företag, mellan en skattskyldig och ett närstående företag, mellan huvudkontor och fast driftställe, mellan två eller fler fasta driftställen till samma subjekt eller inom ramen för ett strukturerat arrangemang.

Vid tillämpningen av denna punkt 9 och artiklarna 9, 9a och 9b ska följande definitioner gälla:

- a) *mismatchning*: dubbla avdrag eller avdrag utan inkludering.
- b) *dubbla avdrag*: avdrag för samma betalning, kostnader eller förluster görs både i den jurisdiktion där betalningen har sin källa eller kostnaden eller förlusten uppstår (betalarens jurisdiktion) och i en annan jurisdiktion (investerarens jurisdiktion). I de fall då en betalning görs av hybridsubjekt eller fasta driftställen är betalarens jurisdiktion den jurisdiktion där hybridsubjektet eller det fasta driftstället är etablerat eller beläget.
- c) *avdrag utan inkludering*: ett avdrag för en betalning görs eller fiktiv betalning görs mellan huvudkontor och fast driftställe eller mellan två eller fler fasta driftställen i den jurisdiktion där den betalningen eller den fiktiva betalningen anses som utförd (betalarens jurisdiktion) utan att den betalningen eller den fiktiva betalningen tas med på motsvarande sätt för skatteändamål i betalningsmottagarens jurisdiktion. Betalningsmottagarens jurisdiktion är den jurisdiktion där den betalningen eller den fiktiva betalningen tas emot, eller behandlas som mottagen enligt lagstiftningen i en annan jurisdiktion.
- d) *avdrag*: det belopp som behandlas som avdragsgillt från den skattepliktiga inkomsten enligt lagstiftningen i betalarens eller investerarens jurisdiktion. Begreppet *avdragsgillt* ska tolkas i enlighet med detta.
- e) *inkludering*: det belopp som beaktas när det gäller den skattepliktiga inkomsten enligt lagstiftningen i betalningsmottagarens jurisdiktion. En betalning enligt ett finansiellt instrument ska inte behandlas som inkluderad i den utsträckning som betalningen uppfyller kraven för en skattelättnad enbart på grund av det sätt på vilket betalningen klassificeras enligt lagstiftningen i betalningsmottagarens jurisdiktion. Begreppet *inkluderad* ska tolkas i enlighet med detta.
- f) *skattelättnad*: undantag från skatt, sänkt skattesats eller skatterabatt eller återbetalning av skatt (med undantag för avdrag för källskatt).
- g) *inkomst med dubbel inkludering*: varje inkomst som inkluderas enligt lagstiftningen i de båda jurisdiktionerna där mismatchningen har uppstått.
- h) *person*: en fysisk person eller ett subjekt.
- i) *hybridsubjekt*: 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.
- j) *finansiellt instrument*: 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.
- k) *värdepappershandlare*: en person eller ett subjekt som bedriver verksamhet som består i att regelbundet köpa och sälja finansiella instrument på eget konto i syfte att skapa vinst.

- l) *hybridöverföring*: ett arrangemang för att överföra ett finansiellt instrument där den underliggande avkastningen på det finansiella instrument som överförs, för skatteändamål behandlas som att det erhållits samtidigt av fler än en part i detta arrangemang.
- m) *hybridöverföring på marknaden*: varje hybridöverföring som en värdepappershandlare gör i sin löpande verksamhet och inte som del av ett strukturerat arrangemang.
- n) *obeaktat fast driftställe*: 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."

c) Följande punkter ska läggas till:

"10. *koncern för affärsredovisningsändamål*: en koncern bestående av alla subjekt som är fullt integrerade i den koncernredovisning som upprättats i enlighet med internationella redovisningsstandarder eller nationella finansiella redovisningssystem i en medlemsstat.

11. *strukturerat arrangemang*: arrangemang som involverar en hybrid mismatchning, där mismatchningen har prissatts i villkoren för arrangemanget eller ett arrangemang som har utformats för att leda fram till en hybrid mismatchning, såvida inte den skattskyldige eller ett närstående företag inte rimligen kunde ha förväntats känna till den hybrida mismatchningen och inte tog del av värdet på den skattefördel som den hybrida mismatchningen gett upphov till."

3. Artikel 4 ska ändras på följande sätt:

a) I punkt 5 a ska ii ersättas med följande:

"ii) alla tillgångar och skulder värderas med hjälp av samma metod som i den koncernredovisning som upprättats i enlighet med internationella redovisningsstandarder eller nationella finansiella redovisningssystem i en medlemsstat"

b) Punkt 8 ska ersättas med följande:

"8. Vid tillämpningen av punkterna 1–7 får den skattskyldige ges rätt att använda koncernredovisning som utarbetats enligt andra redovisningsstandarder än de internationella redovisningsstandarderna eller de nationella finansiella redovisningssystemen i en medlemsstat."

4. Artikel 9 ska ersättas med följande:

"Artikel 9

#### **Hybrida mismatchningar**

1. I den mån en hybrid mismatchning leder till dubbla avdrag

- a) ska avdraget vägras i den medlemsstat som är investerarens jurisdiktion, och
- b) om avdraget inte vägras i investerarens jurisdiktion, ska avdraget vägras i den medlemsstat som är betalarens jurisdiktion.

Varje sådant avdrag ska icke desto mindre kunna kvittas mot inkomster som omfattas av dubbel inkludering oavsett om de uppkommer under den innevarande eller följande beskattningsperioden.

2. I den mån en hybrid mismatchning leder till ett avdrag utan inkludering

- a) ska avdraget vägras i den medlemsstat som är betalarens jurisdiktion, och
- b) om avdraget inte vägras i betalarens jurisdiktion, ska den del av betalningen som annars skulle ge upphov till en mismatchning inkluderas i inkomsten i den medlemsstat som är betalningsmottagarens jurisdiktion.

3. 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 ingås 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.

4. En medlemsstat får undanta följande från tillämpningsområdet för

- a) punkt 2 b i denna artikel: hybrida mismatchningar såsom de definieras i artikel 2.9 första stycket b, c, d eller f,
- b) punkt 2 a och b i denna artikel: hybrida mismatchningar som är ett resultat av en räntebetalning som gjorts enligt ett finansiellt instrument till ett närstående företag där
  - i) det finansiella instrumentet har funktioner av konvertering, bail-in eller nedskrivning,
  - ii) det finansiella instrumentet har emitterats med det enda syftet att tillgodose de krav på förlusttäckningskapacitet som är tillämpliga på banksektorn och det finansiella instrumentet behandlas som sådant i den skattskyldiges krav på förlusttäckningskapacitet,
  - iii) det finansiella instrumentet
    - har emitterats i samband med finansiella instrument med funktioner av konvertering, bail-in eller nedskrivning hos ett moderföretag,
    - har emitterats på en nivå som krävs för att uppfylla tillämpliga krav på förlusttäckningskapacitet,
    - är inte en del av ett strukturerat arrangemang, och
  - iv) det totala nettoavdraget för koncernen enligt arrangemanget inte överstiger det belopp det skulle ha uppgått till om den skattskyldige hade emitterat sådana finansiella instrument direkt till marknaden.

Led b ska tillämpas till och med den 31 december 2022.

5. I den mån en hybrid mismatchning omfattar inkomster för ett obeaktat fast driftställe vilka inte beskattas i den medlemsstat där den skattskyldige är skattemässigt hemmahörande ska den medlemsstaten kräva att den skattskyldige inkluderar de inkomster som annars skulle hänföras till det obeaktade fasta driftstället. Detta gäller såvida inte medlemsstaten måste undanta inkomsterna enligt ett skatteavtal som medlemsstaten ingått med ett tredjeland.

6. 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 en sådan betalning.”

5. Följande artiklar ska införas:

”Artikel 9a

#### **Omvända hybrida mismatchningar**

1. Om en eller flera närstående utomlands hemmahörande subjekt som sammanlagt har ett direkt eller indirekt intresse om 50 procent eller mer av rösterna, kapitalet eller rätten till en del av vinsten i ett hybridsubjekt som är registrerat eller etablerat i en medlemsstat, är belägna i en jurisdiktion eller jurisdiktioner som behandlar hybridsubjektet som en beskattningsbar person ska hybridsubjektet anses hemmahörande i den medlemsstaten och beskattas på sin inkomst i den mån denna inkomst inte på annat sätt beskattas enligt medlemsstatens eller någon annan jurisdiktions lagstiftning.

2. Punkt 1 ska inte gälla för företag för kollektiva investeringar. Vid tillämpningen av denna artikel avses med *företag för kollektiva investeringar* en investeringsfond eller ett investeringsföretag som har bred ägarbas, innehar en diversifierad värdepappersportfölj och omfattas av bestämmelser om investerarskydd i det land där det är etablerat.

*Artikel 9b***Missmatchningar med avseende på skatterättslig hemhörighet**

I den mån ett avdrag för en betalning, kostnader eller förluster för en skattskyldig som är skattemässigt hemmahörande i två eller flera jurisdiktioner är avdragsgillt från beskattningsunderlaget i båda jurisdiktionerna, ska den skattskyldiges medlemsstat vägra avdraget i den mån som den andra jurisdiktionen tillåter att det dubbla avdraget kvittas från inkomster som inte omfattas av dubbel inkludering. Om båda jurisdiktionerna är medlemsstater ska den medlemsstat där den skattskyldige enligt skatteavtalet mellan de båda berörda medlemsstaterna inte anses ha sin hemvist vägra avdraget.”

6. I artikel 10.1 ska följande stycke läggas till:

”Genom undantag från första stycket ska kommissionen utvärdera genomförandet av artiklarna 9 och 9b, och särskilt konsekvenserna av det undantag som anges i artikel 9.4 b, senast den 1 januari 2022 och rapportera om detta till rådet.”

7. I artikel 11 ska följande punkt införas:

”5a. Genom undantag från punkt 1 ska medlemsstaterna senast den 31 december 2019 anta och offentliggöra de bestämmelser i lagar och andra författningar som är nödvändiga för att följa artikel 9. De ska överlämna texten till dessa bestämmelser till kommissionen utan dröjsmål.

De ska tillämpa dessa bestämmelser från och med den 1 januari 2020.

När en medlemsstat antar dessa bestämmelser ska de innehålla en hänvisning till detta direktiv eller åtföljas av en sådan hänvisning när de offentliggörs. Närmare föreskrifter om hur hänvisningen ska göras ska varje medlemsstat själv utfärda.”

*Artikel 2*

1. Medlemsstaterna ska senast den 31 december 2019 anta och offentliggöra de bestämmelser i lagar och andra författningar som är nödvändiga för att följa detta direktiv. De ska genast överlämna texten till dessa bestämmelser till kommissionen.

De ska tillämpa dessa bestämmelser från och med den 1 januari 2020.

När en medlemsstat antar dessa bestämmelser ska de innehålla en hänvisning till detta direktiv eller åtföljas av en sådan hänvisning när de offentliggörs. Närmare föreskrifter om hur hänvisningen ska göras ska varje medlemsstat själv utfärda.

2. Medlemsstaterna ska till kommissionen överlämna texten till de centrala bestämmelser i nationell lagstiftning som de antar inom det område som omfattas av detta direktiv.

3. Genom undantag från punkt 1 ska medlemsstaterna senast den 31 december 2021 anta och offentliggöra de bestämmelser i lagar och andra författningar som är nödvändiga för att följa artikel 9a i direktiv (EU) 2016/1164. De ska genast överlämna texten till dessa bestämmelser till kommissionen.

De ska tillämpa dessa bestämmelser från och med den 1 januari 2022.

När en medlemsstat antar dessa bestämmelser ska de innehålla en hänvisning till detta direktiv eller åtföljas av en sådan hänvisning när de offentliggörs. Närmare föreskrifter om hur hänvisningen ska göras ska varje medlemsstat själv utfärda.

*Artikel 3*

Detta direktiv träder i kraft den tjugonde dagen efter det att det har offentliggjorts i *Europeiska unionens officiella tidning*.

*Artikel 4*

Detta direktiv riktar sig till medlemsstaterna.

Utfärdat i Bryssel den 29 maj 2017.

På rådets vägnar  
C. CARDONA  
Ordförande

---

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

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 ingåtts 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.

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

Härigenom föreskrivs<sup>1</sup> i fråga om inkomstskattelagen<sup>2</sup>  
*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 §<sup>3</sup>

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 §.

<sup>1</sup> 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.

<sup>2</sup> 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

<sup>3</sup> Senaste lydelse 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

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 värdeminskingsavdrag 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.

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

Utdelning på en näringsbetingad andel ska inte tas upp i annat fall än som anges i 38–40 §§ eller 24 b kap. 7 §.

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.

<sup>4</sup> Senaste lydelse 2018:1206.

<sup>5</sup> Senaste lydelse 2018:1206.

<sup>6</sup> 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 §.

Bilaga 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 intressegemenskap, 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 intressegemenskap 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** Bilaga 4

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 skattehänseende 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 skattehänseende 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 hänförs 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 skattehänseende 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.*

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.



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

Bilaga 4

Härigenom föreskrivs<sup>1</sup> att 2 kap. 8 § lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt ska ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

## **2 kap.**

### **8 §<sup>2</sup>**

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.

<sup>1</sup> 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.

<sup>2</sup> Senaste lydelse 2008:1350

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

Efter remiss har följande instanser yttrat sig över promemorian Genomförande av regler i EU:s direktiv mot skatteundandraganden för att neutralisera effekterna av hybrida mismatchningar: Bokföringsnämnden, Domstolsverket, Ekobrottsmyndigheten, Finansbolagens förening, Finansinspektionen, Fondbolagens förening, Föreningen Svenskt Näringsliv, Förvaltningsrätten i Malmö, Juridiska fakulteten vid Stockholms universitet, Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet, Kammarrätten i Göteborg, Konkurrensverket, Regelrådet, Skatteverket, Svensk Försäkring, Svenska Bankföreningen, Swedish Private Equity & Venture Capital Association (SVCA) och Sveriges advokatsamfund,

Följande remissinstanser har avstått från att yttra sig över promemorian: FAR, Företagarna, Landsorganisationen i Sverige (LO), Lantbrukarnas Riksförbund, Näringslivets regelnämnd, Sparbankernas Riksförbund, Svenska Fondhandlareföreningen, Sveriges akademikers centralorganisation, Sveriges Handelskamrar och Tjänstemännens centralorganisation.

Yttrande har även inkommit från Näringslivets skattedelegation och Svensk Sjöfart.