Skatteverket

Remissvar

Datum
2026-10-05

Dnr
8-216263-2026

Finansdepartementet
103 33 Stockholm

Europeiska kommissionens förslag till rådets direktiv om ändringar av direktiv 2003/49/EG, 2009/133/EG, 2011/96/EU, (EU) 2016/1164, (EU) 2017/1852, (EU) 2025/50 vad gäller förenkling av unionens ramverk för direkt skatt och stöd till EU:s tillväxt och konkurrenskraft

Fi2026/01655

1 Sammanfattning

Skatteverket avstyrker att följande förslag i direktivet mot skatteundandraganden genomförs.

- Att det i artikel 4.5 införs en obligatorisk koncernundantagsregel för företag som är medlem i en koncern för affärsredovisningsändamål.
- Att artikel 9.3 som reglerar importerade hybrida missmatchningar tas bort.

Skatteverket tillstyrker i övriga delar att förslagen genomförs. Skatteverket lämnar vissa synpunkter och förslag till ändringar.

Direktivförslaget bör i flera delar förtydligas för att undvika tillämpningsproblem och underlätta en enhetlig tillämpning inom unionen. Vidare bör vissa av förslagen analyseras ytterligare.

Direktivförslaget innehåller flera inslag som kan bidra till att stärka EU:s konkurrenskraft. För att reformen fullt ut ska uppnå sitt syfte anser Skatteverket att regelförenklingarna bör kombineras med tillräckliga skyddsmekanismer, ett väl fungerande informationsutbyte, förbättrad tillgång

Postadress: 205 30 MALMÖ **Telefon**: 0771-567 567
skatteverket@skatteverket.se, www.skatteverket.se

till registerinformation samt effektiva åtgärder mot missbruk genom bolag utan verklig ekonomisk substans.

2 Skatteverkets synpunkter

2.1 Artikel 1 – ändring av direktiv 2003/49/EG (ränte- och royaltydirektivet)

Punkt 2 a – ändring av artikel 1.3

Skatteverket anser att uttrycket att betalningen ska ”represent an expense incurred for the purposes of the activity of the permanent establishment” är oklart. För att säkerställa en enhetlig tillämpning av den föreslagna bestämmelsen inom unionen föreslår Skatteverket att det i skälen förtydligas att vägledning för bedömningen ska hämtas från artikel 7 i OECD:s modellavtal med tillhörande kommentarer samt från OECD:s rapport *2010 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments*.

Punkt 5 – ny artikel 5.3

Vad som avses med uttrycken ”ingen bolagsskatt tas ut” och ”nominell bolagsskatt med nollskattesats” behöver enligt Skatteverket preciseras. Enligt skäl 10 ska regeln tillämpas på det specifika inkomstflödet och bara beakta den direkta betalningsmottagarens skattesituation. Artikeln knyter dock an till jurisdiktionens skattesystem och nationella skattesats. Skatteverket anser därför att det bör förtydligas om bedömningen ska göras med utgångspunkt i jurisdiktionens generella skattesystem, beskattningen av den aktuella inkomsttypen eller den enskilda betalningsmottagarens skattemässiga situation. Med den föreslagna utformningen av artikeln verkar en jurisdiktion med en positiv nominell skattesats men ett fullständigt undantag för utländska ränte- och royaltyinkomster kunna falla utanför bestämmelsens tillämpningsområde. I sådana situationer säkerställs därmed inte att utbetalningar av räntor och royalties beskattas minst en gång vilket anges vara syftet med den föreslagna bestämmelsen (skäl 10). Eftersom det endast är den skattemässiga situationen för den direkta betalningsmottagaren som ska beaktas konstaterar Skatteverket att bestämmelsen enkelt kan kringgås genom att använda ett mellanliggande bolag som inte har rätt till inkomsten för egen del och som är hemmahörande i ett tredjeland med en bolagsskattesats över noll procent.

Det kan ifrågasättas om den föreslagna bestämmelsen i sin nuvarande utformning är förenlig med den fria rörligheten för kapital i artikel 63 i EUF-fördraget. Bestämmelsen innebär i praktiken att en betalning behandlas olika

beroende på var mottagaren är etablerad och hur mottagarstaten har utformat sitt skattesystem. En betalning till ett företag i en medlemsstat omfattas enligt direktivförslaget av skattebefrielse, medan en motsvarande betalning till en mottagare i ett tredjeland med nollskattesats antingen blir föremål för källskatt eller omfattas av avdragsförbud. Bestämmelsen kan därför avhålla företag inom unionen från att ta upp finansiering eller att licensiera immateriella rättigheter från företag i sådana tredjeländer och därmed utgöra en restriktion enligt artikel 63 i EUF-fördraget. Syftet att motverka dubbel icke-beskattning av inkomster kan utgöra ett tvingande skäl av allmänintresse men bestämmelsen framstår som alltför generell i sin nuvarande utformning.

Skatteverket anser vidare att förhållandet mellan den föreslagna bestämmelsen och medlemsstaternas skatteavtal bör klargöras. En tillämpning av ett skatteavtals fördelningsartikel kan begränsa en medlemsstats rätt att ta ut källskatt på ränta och royalty enligt den föreslagna direktivtexten. Vidare kan skatteavtalets icke-diskrimineringsartikel medföra att ett nationellt avdragsförbud för ränteutgifter enligt förslaget inte kan tillämpas.

Artikel 1.5 och artikel 4.7 d - de föreslagna undantagen som gäller för pelare 2

Skatteverket noterar att likartade anpassningar med anledning av minimibeskattningsdirektivet (pelare 2) föreslås i både direktiv 2003/49/EG (ränte- och royaltydirektivet) och direktiv (EU) 2016/1164 (direktivet mot skatteundandraganden, ATAD). Skatteverket konstaterar att OECD:s modellregler inte definieras i ränte- och royaltydirektivet eller i ATAD, trots att begreppet är centralt för tillämpningen av undantaget i artikel 5.3 andra stycket b i ränte- och royaltydirektivet respektive artikel 7.6 c i ATAD. Det bör därför övervägas att i respektive direktiv definiera eller annars förtydliga att hänvisningen till OECD Model Rules avser OECD:s Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two) från 2021. Vidare bör det i skälen klargöras hur senare ändringar av modellreglerna, administrativ vägledning och kompletterande regler ska beaktas, jämför med skäl 10 och 39. Vad gäller ATAD kan en definition exempelvis införas i artikel 7.5.

Skatteverket anser att det bör förtydligas i skälen hur kravet i artikel 5.3 andra stycket a i ränte- och royaltydirektivet respektive undantaget i artikel 7.7 b i ATAD, att ingen direkt eller indirekt ekonomisk förmån får tillhandahållas, förhåller sig till reglerna om kvalificerad nationell tilläggsskatt (QDMTT). Eftersom en QDMTT redan förutsätter att förmåner som är kopplade till QDMTT:n eller modellreglerna inte tillhandahålls, finns det en risk för överlappning mellan regelverken. Det bör därför klargöras i vilket avseende

som prövningen enligt artiklarna skiljer sig från den bedömning som redan görs inom modellreglerna (jfr punkt 118.13 i kommentaren till artikel 10.1 i Consolidated Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules [2026]).

Skatteverket anser vidare att skäl 10 respektive skäl 39 bör förtydligas när det gäller hur undantagen i artikel 5.3 andra stycket a och artikel 7.7 ska tillämpas när det yttersta moderföretaget är hemmahörande i en jurisdiktion som tillämpar ett kvalificerat side-by-side-system. Eftersom artikel 5.3 andra stycket a och artikel 7.7 endast hänvisar till en QDMTT bör det klargöras om undantagen även omfattar betalningsmottagare respektive lågbeskattade kontrollerade utländska bolag när det yttersta moderföretaget omfattas av ett sådant system genom en alternativ minimiskatt i stället för en QDMTT. Frågan aktualiseras exempelvis när ett bolag som hör hemma i samma jurisdiktion som det yttersta moderföretaget och som beskattas med en alternativ minimiskatt och ägs av ett mellanliggande bolag inom EU. Enligt OECD:s regelverk kan en jurisdiktion uppfylla kraven för att utgöra ett side-by-side-system genom att antingen tillämpa en QDMTT eller en alternativ minimiskatt baserad på finansiellt resultat med en nominell skattesats om minst 15 procent (avsnitt 5, s. 82, OECD (2026), Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), Side-by-Side Package: Inclusive Framework on BEPS, OECD).

Skatteverket konstaterar vidare att artikel 5.3 andra stycket b i ränte- och royaltydirektivet och att artikel 7.6 c i ATAD endast undantar betalningsmottagare och skattebetalare som ingår i en multinationell koncern eller i en storskalig nationell koncern. Samriskföretag utgör inte koncernenheter enligt definitionen i modellreglerna och omfattas därför inte uttryckligen av bestämmelsernas ordalydelse. Om avsikten är att även sådana samriskföretag ska omfattas av bestämmelserna bör detta anges uttryckligen i respektive artikel.

2.2 Artikel 2 – ändring av direktiv 2009/133/EG (fusionsdirektivet)

Punkt 1 a – ändring av artikel 2 led a genom tillägg av led iv

Skatteverket anser att det bör tydliggöras att beskattningen av ägarna vid fusioner enligt artikel 2 a iv även fortsättningsvis ska regleras i nationell rätt. Det är särskilt viktigt eftersom bestämmelsen, enligt Skatteverkets uppfattning, inte bara omfattar fusioner inom en bolagskoncern utan även fusioner mellan

bolag som ägs av en eller flera fysiska personer, det vill säga fusioner mellan bolag i en s.k. oäkta koncern.

Mot denna bakgrund anser Skatteverket att det bör tydliggöras vilka skattekonsekvenser som avses uppkomma på ägarnivå vid sådana fusioner. Som Skatteverket förstår direktivförslaget är det inte avsett att reglera beskattningen av de ägare vars bolag fusioneras enligt det förfarande som beskrivs i artikel 2 a iv. Vid denna bedömning noterar Skatteverket att artikel 8 i fusionsdirektivet, som reglerar beskattningen av delägare i de fusionerade bolagen, avser situationer där delägarna får värdepapper som representerar kapitalet i det övertagande bolaget. Vid en fusion enligt artikel 2 a iv kommer några nya andelar däremot inte att tilldelas delägarna i det överlåtande bolaget. Enligt Skatteverkets uppfattning talar detta för att beskattningen av ägarna, oavsett om de är fysiska personer eller bolag, till de bolag som fusioneras enligt artikel 2 a iv inte harmoniseras genom fusionsdirektivet. Sådana frågor bör därför även fortsättningsvis regleras i respektive medlemsstats nationella rätt.

Skatteverket ser positivt på en sådan ordning. Medlemsstaterna ges därigenom möjlighet att, inom ramen för sina nationella skattesystem, bedöma de skattekonsekvenser som kan uppkomma för ägarna till de fusionerade bolagen. Det kan exempelvis gälla ägare som innehar kvalificerade andelar i ett fusionerat bolag. Samtidigt kan direktivets syfte att säkerställa skattemässig neutralitet på bolagsnivå upprätthållas.

Punkt 1 a - ändring av artikel 2 b ii

Skatteverket ifrågasätter om det är lämpligt att delning genom separation inordnas som en form av fission i artikel 2 b, eftersom det innebär att skatteneutralitet kan medges utan krav på att de överförda tillgångarna och skulderna utgör en verksamhetsgren. En sådan ordning skiljer sig från regleringen av partiell fission och överföring av tillgångar och riskerar dessutom att skapa oklarhet i förhållande till artikel 2 d när de överförda tillgångarna faktiskt utgör en verksamhetsgren.

Genom den föreslagna artikel 2 b ii införs en definition av delning genom separation i direktivet. Definitionen innebär att förfarandet behandlas som en form av fission, det vill säga som en omstrukturering som omfattas av artikel 2 b. Definitionen innehåller inte något krav på att de tillgångar som överförs ska utgöra en eller flera verksamhetsgrenar. Definitionerna av partiell fission och överföring av tillgångar i artikel 2 c respektive 2 d innehåller däremot ett sådant krav.

Det kan diskuteras om det är lämpligt att den bolagsrättsliga omstruktureringsformen delning genom separation inordnas under artikel 2 b, som avser fission, i fusionsdirektivet. Genom att föra in omstruktureringsformen i definitionen av fission kommer det inte att gälla något krav på att de tillgångar och skulder som överförs ska utgöra en verksamhetsgren. Detta skiljer sig från regleringen av partiell fission och överföring av tillgångar enligt artikel 2 c och 2 d.

Vid en fullständig fission överförs samtliga tillgångar och skulder samtidigt som det överlåtande bolaget upplöses utan likvidation. Mot den bakgrunden framstår det som mindre problematiskt att skatteneutralitet medges utan krav på att en verksamhetsgren ska överföras. Skatteverket uppfattar att skälet till detta kan vara att möjligheten att selektivt föra över enstaka tillgångar med uppskjuten beskattning är begränsad när det överlåtande bolaget genom förfarandet överlåter samtliga sina tillgångar och skulder.

Vid en delning genom separation finns det överlåtande bolaget däremot kvar, eftersom förfarandet innebär att endast en del av bolagets tillgångar och skulder överlåts. I en sådan situation bedömer Skatteverket att det är lämpligare att skattefrihet förutsätter att det som överförs utgör en verksamhetsgren.

När den svenska lagstiftaren införde skatterättsliga regler för det bolagsrättsliga förfarandet delning genom separation ansågs förfarandet närmast motsvara överföring av tillgångar. Vid överföring av tillgångar är det också, liksom vid delning genom separation, det överlåtande bolaget som ska få ersättningen och inte delägarna i det bolaget. De skatterättsliga konsekvenserna av förfarandet bedömdes därför kunna hanteras inom ramen för 38 kap. IL om verksamhetsavyttringar, som genomför reglerna om överföring av tillgångar i artikel 2 d i fusionsdirektivet. Därmed uppställs i svensk rätt ett krav på att det som överförs vid en delning genom separation avser en eller flera verksamhetsgrenar för att överföringen ska kunna omfattas av uppskjuten beskattning.

Skatteverket anser också att det är oklart hur föreslagen bestämmelse i artikel 2 b ii förhåller sig till artikel 2 d i situationer där de överförda tillgångarna faktiskt utgör en verksamhetsgren och därmed skulle kunna omfattas av båda definitionerna.

2.3 Artikel 3 – ändring av direktiv 2011/96/EU (moder- och dotterbolagsdirektivet)

Punkt 1, 5 och 6 – ändringar av artikel 1, 3 och 4

När ett land som Sverige valt att tillämpa beskattning enligt alternativet i artikel 4.1 a medför ändringarna i artikel 1 och 4 samt att artikel 3 föreslås strykas att all utdelning från företag inom EU som inte är avdragsgill för utdelande företag kommer att vara skattefri för mottagande svenskt företag.

Skatteverket anser att regler som innebär att utdelning på andelsinnehav i företag (som definieras i artikel 2 a i) är skattefri oavsett innehavets storlek innebär en förenkling av reglerna om skattefri utdelning. Motsvarande utdelning på marknadsnoterade andelar avseende ett företag i Sverige är dock enligt nu gällande regler i inkomstskattelagen skattepliktig om innehavet inte uppgår till minst 10 procent eller om innehavsvillkoret inte är uppfyllt.

Redan i nuvarande regler råder en asymmetri där utdelning på andelar från andra medlemsstater behandlas förmånligare än svenska innehav (24 kap. 34 och 36 §§ IL i jämförelse med 24 kap. 32 och 33 §§ IL). Den nu föreslagna ändringen i direktivet leder dock till en än mer omfattande olikbehandling avseende utdelning på svenska andelar i jämförelse med andelar i företag inom EU. Förslaget innebär att det skulle bli förmånligare för svenska företag att investera i marknadsnoterade företag i andra medlemsstater än i svenska marknadsnoterade andelar om innehavet understiger 10 procent av röstetalet. Det skulle också vara mer förmånligt för utländska företag från andra medlemsstater att investera i svenska marknadsnoterade andelar än vad det skulle vara för svenska företag mot bakgrund av att kupongskatt enligt den föreslagna ändringen av artikel 5.1 inte får tas ut när utdelning lämnas av ett svenskt företag till ett företag i en annan medlemsstat.

Skillnaderna i behandling skulle alltså enligt Skatteverket ge upphov till konkurrensnackdelar för svenska företags svenska innehav i relation till utländska innehav inom EU och till skatteplaneringsmöjligheter där utdelning från marknadsnoterade svenska företag slussas via företag hemmahörande i andra medlemsstater till svenska företag vilket skulle medföra att utdelningen varken beskattas i den medlemsstat där det mellanliggande företaget hör hemma eller i Sverige.

För att undvika dessa effekter anser Skatteverket att reglerna om skattefrihet för svenska marknadsnoterade andelar bör harmoniseras med de föreslagna reglerna om skattefrihet i direktivet.

Enligt Skatteverket är det inte meningsfullt att ha kvar en hårdare beskattning avseende svenska marknadsnoterade andelar för svenska företag när en sådan beskattning tämligen enkelt kan kringgås. En sådan ordning kan påverka förtroendet för skattesystemet negativt.

Punkt 7 – ändring av artikel 5.1

Om alla utdelningar mellan företag hemmahörande inom EU undantas från källskatt kan det innebära en ökad risk för skatteupplägg och skatteundandragande där utdelningar till företag utanför EU slussas via ett mellanliggande EU-företag utan någon egentlig ekonomisk verksamhet i syfte att undgå källskatt på utdelning. Även aktielån över utdelningstillfället i syfte att undvika källskatt riskerar att öka. Den skatteflyktsregel som idag finns i kupongskattelagen är svårtillämpad och sannolikt inte heller tillräcklig för att åtgärda de situationer som redan finns och de ytterligare som riskerar att tillkomma om den föreslagna ändringen antas.

Erfarenheter från kontrollverksamheten visar att svenska fåmansägare och svenska aktiebolag i vissa fall etablerat eller förvärvat bolag i andra medlemsstater som därefter fungerar som moderbolag till svenska bolag. Utdelningar har därefter kunnat lämnas utan källskatt samtidigt som det utländska bolaget haft en mycket begränsad faktisk funktion. I dessa situationer saknar Skatteverket ofta insyn och informationsutbytet med berörda medlemsstater kan vara både tidskrävande och svårt. Detta förstärker behovet av regler som säkerställer att skatteförmåner i enlighet med förslaget endast lämnas när mottagaren har verklig ekonomisk substans och den faktiska rätten till inkomsten.

De föreslagna ändringarna av artikeln kan få konsekvenser som sträcker sig utöver utdelningar inom EU. Om källskattebefrielsen för utdelningar mellan företag inom EU utvidgas kan källskatt på utdelningar till företag hemmahörande utanför EU utgöra en otillåten restriktion enligt den fria rörligheten för kapital i artikel 63 EUF-fördraget. Förslaget kan därmed innebära att även utdelningar från svenska företag till företag i tredjeländer, under vissa förutsättningar, till följd av unionsrätten kan komma att omfattas av skattefrihet.

Punkt 7 – ändring av artikel 5.2

För svensk del innebär artikel 5.2 a att tjänstepensionsaktiebolag, ömsesidiga tjänstepensionsföretag och tjänstepensionsföreningar omfattas. Även en svensk pensionsstiftelse är ett tjänstepensionsinstitut och omfattas av punkten.

Kommissionen har valt att inte fullt ut likställa pensionsinstitut med de "bolag" som omfattas av direktivet, utan ger dem endast tillgång till förmånen enligt artikel 5, det vill säga källskattebefrielse trots att det inte uppfyller kraven i artikel 2 a om associationsform och skattskyldighet. Detta innebär att pensionsinstituten inte omfattas av artikel 4, som bland annat anger att

dubbelbeskattning av utdelning hos ett mottagande bolag ska undanröjas (genom skattebefrielse för innehav eller avräkning). Detta innebär att en mottagare av vinstutdelning måste omfattas av definitionerna i artikel 2 för att behandlas förmånligt enligt artikel 4.

När det gäller tjänstepensionsföretagen finns förslag på att lägga till dem i bilaga 1. Det innebär att om dessa företag läggs till i bilaga 1 kommer de att omfattas av definitionen av bolag i artikel 2 a vilket i sin tur innebär att tjänstepensionsföretagen, precis som försäkringsföretagen, även kommer att omfattas av artikel 4. Här förutsätts att tjänstepensionsföretagen uppfyller villkoret även i artikel 2 a iii, det vill säga är skyldiga att erlägga statlig inkomstskatt i Sverige (tjänstepensionsföretag kan beskattas med såväl inkomstskatt som avkastningsskatt). Tjänstepensionsföretagen bedriver samma verksamhet som försäkringsföretagen, det vill säga försäkringsverksamhet, dock endast försäkringsverksamhet som har samband med tjänst. Av den anledningen är det logiskt att både försäkringsföretagen och tjänstepensionsföretagen i detta avseende hanteras lika.

Vad innebär det då för en pensionsstiftelse enligt tryggandelagen att omfattas av artikel 5. En pensionsstiftelse enligt tryggandelagen kommer, genom artikel 5.2 a, att kunna få utdelning från bolag i andra medlemsstater utan källskatt. I artikel 5 finns det inte något krav på att mottagarstaten ska undanta utdelningen från bolagsskatt (artikel 4 i direktivet). I praktiken är detta dock inte ett problem eftersom pensionsstiftelserna är undantagna från inkomstbeskattning (betalar avkastningsskatt).

Artikel 5.2 b innebär att förslaget är tänkt att ge källskattefrihet även för offentliga eller lagstadgade pensionssystem. Det ligger i linje med utvecklingen genom Keva-målet (C-39/23 och HFD 2024 ref. 63) där EU-domstolen hade invändningar mot att utländska offentligrättsliga pensionsinstitut belastas med källskatt när jämförbara inhemska institutioner inte gör det.

Punkt 8 – ny artikel 5a

Förslaget innebär att kontroll av om förutsättningarna för undantag från källskatt på utdelning är uppfyllda uteslutande ska ske i efterhand. Det kan innebära att det blir svårare för Skatteverket att åtgärda missbruksfall där utdelning slussas via ett mellanliggande EU-företag till det företag som har rätt till utdelningen (beneficial owner). Utredningar av slussningssituationer och tillämpningen av den s.k. bulvanregeln i 4 kap. tredje stycket kupongskattelagen är komplexa och ofta förenade med kontrollsvårigheter för Skatteverket. Skatteverket behöver omfattande information om det utländska bolag som är

direktmottagare av utdelning från det svenska bolaget. Utredningarna är ofta tids- och resurskrävande eftersom det många gånger är nödvändigt att begära handräckning från den medlemsstat där direktmottagaren av utdelningen är hemmahörande.

Erfarenheter från kontroller visar att det ofta tar lång tid att få svar på handräckningar till andra medlemsstater. Detta trots att det i många fall efterfrågas relativt grundläggande uppgifter, såsom deklarationer, årsredovisningar, uppgifter om verkliga huvudmän eller bankkontoutdrag. Det förekommer också att efterfrågad information inte lämnas eftersom den uppges saknas eller inte kan tas fram. Skatteverket anser därför att det är viktigt att utveckla ett snabbt, integrerat och mer effektivt informationsutbyte inom EU. Med ökad tonvikt på efterkontroll blir ett fungerande informationsutbyte en grundläggande förutsättning för att regelverket ska fungera. Erfarenheter från utredningar visar att vissa medlemsstater har begränsade möjligheter att inhämta information från företags bokföring eller andra underlag. Sådana skillnader riskerar att försvaga effektiviteten i de efterkontroller som förslaget bygger på.

När regelverket i större utsträckning bygger på självbedömningar från företagen kommer behovet av tillgång till fler och tillförlitligare registeruppgifter från andra medlemsstater om bland annat ägare till företag, i enlighet med vad som föreslås i SOU 2026:26 *Digitala verktyg inom bolagsrätten – Genomförande av EU:s direktiv om ytterligare digitalisering inom bolagsrätten*, att få ökad betydelse som underlag för riskanalys och urval.

Skatteverket anser vidare att det behövs en utförligare analys av om nuvarande missbruksregler är tillräckliga för att kompensera för de föreslagna minskade möjligheterna till förhandsgodkännande som följer av regelförenklingarna. De föreslagna förenklingarna ökar betydelsen av att det finns effektiva regler som motverkar användning av brevlådebolag och andra typer av bolag utan verklig ekonomisk substans. Det tidigare direktivförslaget 2021/0434 (CNS) om regler för att bekämpa missbruk av skalbolag, det s.k. Unshell, illustrerar behovet av ett sådant regelverk. I skäl 12 framhålls att anti-missbruksregler även fortsättningsvis ska ge ett skydd mot skatteundandragande och skattefusk. Om kraven på förhandsgodkännande minskar ökar samtidigt behovet av robusta och effektiva regler som kan motverka missbruk av bolag som saknar substans.

2.4 Artikel 4 – ändring av direktiv (EU) 2016/1164 (direktivet mot skatteundandraganden, ATAD)

1.1.1 Definitioner

Punkt 2 a – ändring av artikel 2, ny punkt -1

Skatteverket anser att det bör förtydligas om definitionen av kvalificerade kapitalutgifter enligt artikel 2.-1 avseende anläggningar, maskiner och andra materiella tillgångar även omfattar förbättringar av sådana tillgångar genom förvärv av reparations- och underhållstjänster eller ombyggnationer.

En reparations- eller underhållsutgift kan till viss del avse en förbättring av en tillgång, exempelvis i form av en uppdatering till senaste standarden vad gäller mjukvara och innefatta utbyte av delar. Reparation och underhåll av en byggnad kan innefatta stora tillgångsvärden som nytt tak, ny fasadbeklädnad, nya fönster och nya invändiga ytskikt. Det kan också innefatta tjänster där varuvärdet kan sägas vara mer underordnat som ommålning eller fasadtvätt.

Inkomstskatterättsligt återfinns även begreppet byggnadsinventarier. Med byggnadsinventarier avses i inkomstskattelagen bland annat sådana delar och tillbehör i en byggnad som är avsedda att direkt tjäna den näringsverksamhet som bedrivs i byggnaden (19 kap. 20 § IL). Det kan vara fråga om del av utgifterna för att uppföra eller förvärva en byggnad, men utgifterna kan även uppkomma i samband med en ombyggnation. Skatteverket anser att det behövs ett förtydligande hur begreppet materiell tillgång ska tolkas i detta avseende när det gäller utgifter som avser ändringsarbeten på en byggnad och som skattemässigt klassificeras på olika sätt. Sådana ändringsarbeten kan exempelvis avse speciella anpassningar av byggnaden för FoU-verksamhet. I fråga om ny- och tillbyggnad bör bedömningen kunna ske mer principiellt utifrån om en byggnad tillkommer. Det är dock oklart i förslaget om ett omfattande utbyte av byggnadsdelar på en byggnad ska behandlas på motsvarande sätt som när ett inventarium ersätts av ett nytt inventarium på grund av ålder eller förslitning.

Även vad gäller markanläggningar och markinventarier samt andra materiella tillgångar, som maskiner och inventarier, uppkommer frågan hur begreppet ska tolkas när det handlar om ombyggnations- och reparationsåtgärder. Skatteverket anser därför att det bör klargöras vad begreppet kvalificerade kapitalutgifter innebär i denna kontext och hur gränsdragningen ska göras beträffande förvärv av tillgång och förvärv av tjänst. Om avsikten är att en uppdelning ska ske i en del som avser förbättring av tillgång genom köp av tjänster och varor och en del som avser reparation och rent underhåll av en tillgång bör detta framgå av förslaget.

Punkt 2 a – ändring av artikel 2, ny punkt -1a

Skatteverket anser att ytterligare vägledning bör ges för vad som avses med grundforskning, tillämpad forskning och experimentell utveckling för att främja en harmoniserad tillämpning och för att underlätta rättstillämpningen i medlemsstaterna.

Definitionen av grundforskning i föreslagen artikel 2 punkt –1a är närmast identisk med definitionerna i artikel 2.84 i kommissionens förordning (EU) nr 651/2014 av den 17 juni 2014 genom vilken vissa kategorier av stöd förklaras förenliga med den inre marknaden enligt artiklarna 107 och 108 i fördraget (GBER) och punkt 1.5 m i kommissionens meddelande om rambestämmelser för statligt stöd till forskning, utveckling och innovation (2014/C 198/01). Enligt Skatteverket bör det bland annat mot denna bakgrund övervägas om definitionen av forskning och utveckling i den föreslagna nya artikeln 2.-1a kan förtydligas genom att uttryckligen knytas till en befintlig unionsrättslig källa.

Skatteverket anser vidare att begreppet ”primarily” bör förtydligas. För att säkerställa en enhetlig tillämpning är det en fördel om begreppets innebörd även kan preciseras genom att ange en procentsats eller hänvisa till en rättskälla.

Det bör också förtydligas hur artikel 2.-1 ska tolkas när en byggnad, anläggning, maskin eller annan materiell tillgång till viss del används för annat ändamål än forskning och utveckling. Av bestämmelsen framgår att någon av punkterna a-c ska vara uppfylld, men det är oklart om detta innebär att tillgången ska användas till 100 procent för det aktuella ändamålet eller om viss annan användning kan accepteras och i så fall hur bedömningen ska ske. Det bör exempelvis klargöras hur bedömningen ska göras när endast en mindre avskiljbar del av en byggnad används för annat ändamål, eller om en annan tillgång till mindre del används för annat ändamål. Jämför även med artikel 3c som anger att de stödberättigade utgifterna ska användas ”wholly and exclusively for research and development”. Eftersom dessa regler utgör en minimistandard enligt artikel 3 är frågan om uttrycket även kan innefatta nödvändig administration av en sådan verksamhet. Punkt b tycks vara utformad som att det är tillräckligt att en anläggning för forskning och utveckling tillhandahålls. Enligt Skatteverket bör det förtydligas om tillhandahållandet ska ske direkt till en sådan verksamhet eller om tillhandahållandet även kan ske indirekt

Punkt 2 a – ändring av artikel 2, ny punkt -1b

Skatteverket anser att det bör klargöras hur artikel 2.-1b c är avsedd att tillämpas vid omstruktureringar där tillgångar överförs till skattemässiga värden och om särskilda överväganden ska ske vid fastställandet av avyttringsvärdet med hänsyn till skattemässig kontinuitet.

Enligt artikel 2.-1b c, ska avyttringsvärdet motsvara tillgångens marknadsvärde i alla andra situationer än de som avses i punkterna a-b, där den skattskyldige upphör att äga tillgången. Det är oklart hur denna bestämmelse är avsedd att tillämpas vid omstruktureringar där tillgångar överförs till en annan juridisk person inom ramen för en transaktion som enligt unionsrätten omfattas av skattemässig kontinuitet eller annars inte är avsedd att föranleda några omedelbara skattekonsekvenser. Eftersom ett avyttringsvärde enligt förslaget påverkar storleken på det avdrag som medges för stödberättigade forsknings- och utvecklingsutgifter (qualifying expenditure) och det belopp som ska återföras till beskattning (balansavgift), uppkommer frågan om en sådan omstrukturering ska anses ge upphov till ett avyttringsvärde motsvarande tillgångarnas marknadsvärde enbart på den grunden att ägandet övergår till en annan juridisk person. Den föreslagna regeln kan i så fall få till följd att tidigare medgivna eller framtida forsknings- och utvecklingsavdrag reduceras eller att en balansavgift ska tas upp till beskattning, som en följd av en omstrukturering. Detta trots att tillgången omfattas av regler om skattemässig kontinuitet. Ett förtydligande är angeläget för att säkerställa att effekterna av reglerna om avdrag för forskning och utveckling är förutsebara och att befintliga skatteregler som gynnar omstruktureringar inom unionen inte oavsiktligt påverkar värdet av FoU-incitamentet.

1.1.2 Minsta harmoniseringsnivå och minsta skyddsnivå

Punkt 3 – ändring av artikel 3

Skatteverket anser att det bör förtydligas vad den möjlighet till förmånligare behandling enligt artikel 3.1 konkret kan innebära i förhållande till de villkor och begränsningar som följer av artiklarna 3a, 3b och 3c.

Av artikel 3.1 framgår att medlemsstaterna får besluta att behålla eller anta alternativa inhemska åtgärder i stället för att införa de som fastställs i kapitel Ia om de kan påvisa att sådana inhemska åtgärder behandlar stödberättigande utgifter förmånligare än bestämmelserna i kapitel Ia.

Av förslaget framgår att de stödberättigande utgifterna direkt ska vara fullt ut avdragsgilla och att avdraget ska motsvara utgifterna. En förmånligare behandling skulle därför exempelvis kunna innebära att avdrag medges med ett belopp som överstiger de stödberättigande utgifterna. Det är oklart om en förmånligare behandling kan avse den period under vilken avdrag får göras

enligt artikel 3a.4 eller om den även kan omfatta kravet i artikel 3c.1 att de stödberättigande utgifterna för vilka avdrag begärs ska användas ”wholly and exclusively for research and development” under en sammanhängande period av minst tre år (artikel 3c.1).

Skatteverket konstaterar i sammanhanget att direktivförslagets regler om stödberättigande utgifter för byggnader, markanläggningar samt maskiner och inventarier avviker från den systematik som gäller enligt inkomstskattelagen. Beroende på hur förslaget ska tolkas och hur det senare kommer att implementeras i svensk rätt kan olika effekter uppstå. Om avdrag för kvalificerade kapitalutgifter ska ske utöver inkomstskattelagens bestämmelser om värdeminskningsavdrag för byggnader, markanläggningar och, maskiner och inventarier blir effekterna mindre än om en implementering av förslaget kommer att innebära att de utpekade avdragen tidigareläggs i förhållande till vad som gäller enligt nuvarande bestämmelser i inkomstskattelagen.

Skatteverket anser att det är oklart hur artikel 3.2 förhåller sig till de föreslagna artiklarna 4.9 och 7.8, vilka synes innebära en fullständig harmonisering inom sina respektive tillämpningsområden, jämför med skäl 44. Oklarheten gäller även den föreslagna artikel 7.3 i jämförelse med skäl 42. Det bör därför förtydligas när medlemsstaterna får upprätthålla en högre skyddsnivå i nationell rätt och när direktivet avser att uttömmande reglera frågan.

1.1.3 Forskning och utveckling

Punkt 4 – ett nytt kapitel Ia införs (artikel 3a-3c)

I den allmänna motiveringen till förslaget anges att avsaknaden av ett gemensamt unionsramverk för den skattemässiga behandlingen av utgifter för forskning och utveckling bidrar till fragmentering mellan medlemsstaterna och kan snedvrida eller motverka investeringsbeslut och innovation på den inre marknaden. Skatteverket anser att en minimistandard kan säkerställa en lägsta nivå av FoU-incitament, men den motverkar inte fullt ut snedvridningar så länge medlemsstaternas incitament skiljer sig åt i omfattning och utformning.

Av den internationella jämförelsen i SOU 2026:1 framgår att flera EES-stater redan tillämpar olika FoU-incitament. Skillnader i vilka kostnader som omfattas och hur stödet lämnas kan leda till att samma kostnad subventioneras i flera stater och att verksamheter struktureras efter skatteincitament snarare än affärsmässiga skäl. För att motverka detta bör reglerna enligt Skatteverket inte bara ange minimumnivåer utan också sätta ett tak för de totala skattesubventionerna för FoU-verksamhet inom EES. Det skulle minska risken

för omlokaliseringar, dubbel subventionering och osund konkurrens mellan medlemsstaterna.

Punkt 4 – artikel 3a.2

Artikel 3a.2 kan förtydligas i ljuset av att den nya föreslagna artikel 3 tillåter medlemsstaterna att ha förmånligare bestämmelser. Skatteverket föreslår därför ett tillägg till artikeln enligt följande.

2. Avdraget ska uppgå till **minst** samma belopp som de stödberättigande utgifterna.

Punkt 4 – artikel 3a.2–5 i förhållande till artikel 3c.3

Skatteverket anser att det behöver förtydligas hur artikel 3c.3 förhåller sig till artikel 3a och hur den ska tillämpas i praktiken.

Av artikel 3a.3 framgår att avdraget ska begränsas om ett avyttringsvärde uppstår. Enligt punkt 4 ska avdraget begäras det år som utgiften uppstår eller under någon av de fyra efterföljande skatteperioderna. Det framgår dock inte om det enbart är fråga om avdrag som ännu inte beviljats. Det bör enligt Skatteverket förtydligas om artikel 3a.3 endast tar sikte på avdrag som inte beviljats.

Det framgår av artikel 3c.3 att om en skattebetalare upphör att äga, river eller på annat sätt avyttrar en tillgång som är kopplad till kvalificerade utgifter för vilka den skattskyldige har begärt avdrag, ska avyttringsvärdet för den tillgången beaktas vid beskattningen. Om avyttringsvärdet överstiger eventuellt outnyttjat avdrag uppstår en balansavgift, som ska inkluderas i skattebetalarens beskattningsbara inkomst för den skatteperiod då avyttringen sker. Det framgår inte hur artikel 3c.3 är tillämplig i en situation där avdrag har medgetts eller där avdrag delvis har medgetts.

Punkt 4 – artikel 3a.4

Skatteverket anser att det bör förtydligas vid vilken tidpunkt en stödberättigad utgift ska anses ha uppkommit när en byggnad, anläggning eller ett inventarium uppförs eller framställs i egen regi. Kan det vara tillräckligt att viss del av en byggnad är färdigställd eller krävs det att hela byggnaden är färdigställd. Det kan ha stor betydelse i fråga om stora byggnader där byggnadsdelar tas i anspråk löpande.

Motsvarande förtydligande bör göras beträffande tidpunkten för förvärv av byggnader, anläggningar och inventarier. Vid förvärv av fastighet uppkommer frågan om förvärvstidpunkten utgör den tidpunkt när äganderätten övergår till

skattebetalaren. Det är oklart om direktivet ska tolkas på det sätt att tidpunkten är densamma inom unionen, och i så fall vilken tidpunkt som avses.

Punkt 4 – artikel 3a.4–5

Skatteverket anser att punkt 4 bör förtydligas för att säkerställa en enhetlig tillämpning. Det är oklart om avdraget måste utnyttjas i sin helhet under en och samma beskattningsperiod eller om den skattskyldige får välja att fördela avdraget över flera beskattningsperioder. Skatteverket anser vidare att det bör klargöras hur en sådan periodisering förhåller sig till användningskravet i artikel 3c.1. Om avdraget får utnyttjas successivt uppkommer frågan när den sammanhängande treårsperiod under vilken de stödberättigande utgifterna ska användas ”wholly and exclusively for research and development” ska anses påbörjad.

Att avdrag kan medges antingen förvärvsåret, eller fyra år efter förvärvet, innebär att lång tid kan förflyta mellan anskaffning och ett avdragsyrkande. Det kan vara komplicerat att bedöma avdragsrätten flera år efter förvärvet. Detta gäller särskilt om treårsperioden först anses påbörjad mellan ett och två år efter själva förvärvet.

Punkt 5 kan tas bort eftersom punkt 4 slår fast att avdraget ska göras under det år utgiften uppkommer, eller under någon av de fyra påföljande beskattningsperioderna.

Punkt 4 – artikel 3b.1

Det anges i förslaget att stödberättigande utgifter inte ska omfatta utgifter som uppkommit för förvärv av mark eller rättigheter till mark förutom när utgiften avser en byggnad eller anläggning som redan är uppförd på marken. Enligt Skatteverket bör det förtydligas att mark inte i någon situation kan ingå i underlaget i samband med att en byggnad eller anläggning förvärvas.

Vidare bör det enligt Skatteverket införas en bestämmelse som anger att förvärvsutgiften för en fastighet som avser mark, anläggningar och byggnader ska fördelas utifrån marknadsvärdena på de olika delarna på en sådan byggnad eller anläggning som avses i förslaget och vad som i övrigt ingår i förvärvet. Det bör även förtydligas att marknadsvärdet vid tidpunkten för transaktionen ska ligga till grund för fördelningen.

Enligt Skatteverket bör det förtydligas vad som avses med byggnad och anläggning i direktivets mening och hur avgränsningen ska göras. Av artikeln framgår att även rättigheter till en sådan byggnad eller anläggning ska ingå. Skatteverket tolkar det som att även tomträtt, arrende och nyttjanderätt

omfattas. Det bör förtydligas om värde av tomträtt ska beräknas och exkluderas från anskaffningsutgiften. Enligt Skatteverket kan det vara komplicerat att beräkna ett sådant värde. Förslaget förutsätter en separat värdering av olika anläggningar och inventarier på marken, vilket kan vara förenat med betydande praktiska svårigheter.

Skatteverket anser att det är det otydligt när en utgift kan allokeras till en anläggning eller maskin som ingår i en byggnad eller anläggning i enlighet med artikel 3b.1 a iii. Frågan är om förvärv av en byggnad där ett visst utrymme används som laboratorium med dess maskiner och fasta inventarier innebär att utgiften för en avskiljbar del av förvärvet av byggnaden kan ingå i underlaget exempelvis proportionerat utifrån byggnadsdelens yta, eller om detta endast kan ta sikte på fast utrustning i form av maskiner och utgifter som specifikt kan allokeras till en anläggning i en sådan byggnad. Det bör därför klargöras om avdrag kan medges enligt artikel 3b.-1 vid förvärv av en avskiljbar del av en byggnad eller en anläggning och i så fall vilka utgifter som kan bli aktuella. Det bör även förtydligas om motsvarande princip gäller i fråga om utgifter för till- och ombyggnationer. Det är oklart om en senare utförd tillbyggnation i form av ett nytt våningsplan som ska användas uteslutande för ändamålet ska bedömas på annat sätt än om hela byggnaden uppförs för en annan typ av verksamhet, exempelvis som kontorshotell, och vissa mindre anpassningar sker senare av det aktuella våningsplanet för att kunna användas för det kvalificerade ändamålet. Skatteverket ser en risk för skatteplanering vid en mer fördelaktig behandling av en utgift som läggs ned tre år efter färdigställandet i form av en tillbyggnation av en byggnad än om utgiften läggs ned direkt.

Punkt 4 – artikel 3b.2

Skatteverket konstaterar att artikel 3b.2 förefaller vara mer fördelaktigt utformad än artikel 3b.1. Bestämmelsen verkar innebära att om ett företag inrättar en byggnad med 80 procent av utgiften hänförlig till forskningsyta och 20 procent av utgiften hänförlig till bostadsyta omfattas hela utgiften av avdragsrätten. Motsvarande resultat verkar däremot inte uppnås om byggnaden i stället används för forskning och utveckling i kombination med annan verksamhet inom företagets kärnverksamhet.

Denna skillnad framstår enligt Skatteverket som ologisk. Det finns en risk att bestämmelsen kan komma att påverka utformning av nyproduktion inom unionen och gynna kombinerade byggnader med inslag av bostäder i vissa kommersiella bestånd, trots att det hade varit mer affärsmässigt motiverat att kombinera en forskningsavdelning med en verksamhet som inom företaget har en affärsmässig integration med forskningen, och som påverkar

konkurrenskraften inom unionen. Enligt Skatteverket bör förslaget därför inte utformas så att det riskerar att motverka ändamålet eller ett effektivt resursutnyttjande.

Om villkoret i artikel 3b.1 a, är uppfyllt men däremot inte villkoret i artikel 3b.1 b, ska endast den andel av utgifterna som motsvarar den del av byggnaden som används för forskning och utveckling behandlas som en stödberättigande utgift. Det är oklart om hela utgiften ska fördelas efter skälig grund på de olika delarna, och i så fall vilken grund som ska tillämpas, eller om bestämmelsen i stället ska tolkas som att man ska allokera viss del av utgiften för förvärvet till specifikt den del som avser forskning och utveckling. Enligt Skatteverket kan det föreligga betydande skillnader i uppförandekostnader mellan olika byggnadsdelar. Ledning för bedömning kan sökas i specifikation för kostnaderna för uppförandet. I sammanhanget kan noteras att artikel 3b.2 b kräver att man specifikt kan fastställa utgiften för den del som inkluderar bostäder. Ska utgiften för respektive del beräknas var för sig kan det i stället bli aktuellt att fördela gemensamma utgifter efter skälig grund, exempelvis byggnadens stomme, allmänna ytor som trapphus och uppehållsrum som används för båda verksamheterna, och grundläggande funktioner såsom uppvärmningssystem. En sådan metod har viss anknytning till det som gäller på mervärdesskatteområdet, se Fi2025/02219, *Ändrade regler om fördelning av avdrag för mervärdesskatt*. Enligt Skatteverket behöver det förtydligas hur bestämmelsen ska tillämpas. I annat fall riskerar förslaget att leda till svåra gränsdragningar och värderingsproblem och skillnader i tillämpning mellan medlemsstaterna.

Det förekommer också att större byggnadskomplex som innehåller bostäder och kontor kan vara uppdelade på flera fastigheter (3D). Detta väcker frågan om uppdelning kan ske så att det ger skattemässiga fördelar vid tillämpning av artikel 3b.2. Hur begreppet byggnad ska definieras och avgränsas vid tillämpningen av bestämmelsen kan därför påverka bedömningen av avdragsrätten för utgifterna.

Punkt 4 – artikel 3c – punkt 1–2 i förhållande till artikel 3a.4

Skatteverket anser att det behöver klargöras hur kravet på användning av de stödberättigade utgifterna i sin helhet och enbart för forskning och utveckling ska bedömas.

Enligt artikel 3c.1 ska stödberättigande utgifter för vilka avdrag begärs till sin helhet och enbart (wholly and exclusively) användas för forskning och utveckling under en sammanhängande period av minst tre år. Det behöver

förtydligas om mindre inslag av annan användning helt diskvalificerar företaget från avdrag: Vidare behöver det förtydligas vad kravet innebär i fråga om stödtjänster som hänför sig till forskning och utveckling. Kan exempelvis mindre inslag av stödjande verksamhet accepteras. Skatteverket anser vidare att treårsperioden är kort i förhållande till den ekonomiska livslängden på byggnader och anläggningar. Det kan skapa risk för skatteplanering, konkurrenssnedvridning och kontrollsvårigheter. Det bör även klargöras hur treårsperioden ska beräknas och hur den ska fastställas när avdraget fördelas över flera beskattningsperioder. Se även synpunkt avseende artikel 3a.4.

Skatteverket anser att förhållandet mellan artikel 3a.5 och artikel 3c.1 behöver förtydligas. Eftersom artikel 3a.5 tycks ge företagen en möjlighet att välja beskattningsperiod för avdraget kan det uppkomma situationer där företag i efterhand begär omprövning för att flytta avdraget till ett senare år. Det bör därför klargöras att den treåriga kvalifikationsperioden enligt artikel 3c.1 ska bedömas utifrån den beskattningsperiod då avdraget först begärdes och att den inte kan förskjutas genom omprövning.

Skatteverket anser att kvalifikationsperioden bör bestämmas tydligare. Lydelsen verkar ge den skattskyldige möjlighet att välja när den treåriga kvalifikationsperioden ska börja löpa. Det är oklart om denna valmöjlighet gäller från förvärvstidpunkten till och med utgången av året efter avdragsåret. En fast period på tre år med en tydlig start och slutpunkt eller differentierade perioder beroende på om det är ett inventarium eller byggnad skulle göra reglerna mer förutsebara, minska risken för skatteplanering och begränsa fullgörandekostnaderna för både det allmänna och de skattskyldiga. En alternativ lösning skulle därför enligt Skatteverkets mening vara att kvalifikationsperioden ska omfatta tre sammanhängande år och börja löpa vid förvärvstidpunkten eller senast vid utgången av året efter förvärvsåret, oavsett när avdrag yrkas.

Skatteverket anser vidare att syftet med att avdraget ska kunna förskjutas i tiden bör tydliggöras. En alternativ lösning är att avdraget medges förvärvsåret eller periodiseras över den valfria femårsperioden. Det bör också analyseras hur artikel 3c.2 ska förhålla sig till svenskt skatteförfarande. Detta då bestämmelsen innebär att ett tidigare medgivet avdrag ska återföras det år användningsvillkoret inte längre är uppfyllt, i stället för genom omprövning av den period då avdraget gjordes. Parallella förfaranderegler riskerar att öka komplexiteten och skapa administrativa svårigheter för både företagen och Skatteverket.

Punkt 4 – artikel 3c.3

Skatteverket tolkar det som att om avyttringen sker före utgången av kvalifikationsperioden blir artikel 3c.2 tillämplig. Om avyttringen av en tillgång sker efter utgången av kvalifikationsperioden på tre år bör det enligt Skatteverket förtydligas om det finns en bortre gräns för när denna bestämmelse kan tillämpas.

Skatteverket anser vidare att det bör förtydligas varför balansavgiften är begränsad till tidigare yrkat avdrag. Definitionen av balansavgift kan, för att förbättra direktivets struktur, flyttas från artikel 3c till ny artikel 2.-1c.

1.1.4 Ränteavdragsbegränsningsregeln

Det har till följd av EFTA-domstolens avgörande från den 1 juni 2022 (E-3/21, PRA Group Europe AS) ifrågasatts om den nuvarande generella ränteavdragsbegränsningsregeln är förenlig med etableringsfriheten i artikel 49 EUF-fördraget. Flera mål där denna fråga aktualiseras är för närvarande föremål för prövning i förvaltningsdomstolarna. Detta trots att de svenska reglerna bygger på nuvarande direktiv mot skatteundandraganden.

Skatteverkets uppfattning är att nuvarande svenska regler är förenliga med unionsrätten. Någon anledning att göra en annan bedömning avseende de nu föreslagna förändringarna i artikel 4 finns enligt Skatteverket inte.

Punkt 5 b – ändring av artikel 4.2

Skatteverket konstaterar att varje ytterligare post som påverkar beräkningen av ett företags avdragsunderlag gör reglerna mer komplicerade att tillämpa och mer administrativt betungade för både företag och Skatteverket. Ändringen fyller dock sin funktion om syftet är att främja investeringar i forskning och utveckling och därigenom sänka skattebördan för de företag som gör sådana investeringar.

För det fall avdrag för forsknings- och utvecklingskostnader införs och denna konsekvensändring inte införs kommer företagen behöva beräkna vad som blir mest förmånligt för dem, att utnyttja avdragsmöjligheten ett visst år eller att bibehålla nivån på sin EBITDA. Mot denna bakgrund anser Skatteverket att det blir en förenkling för företagen att konsekvensändringen införs.

Punkt 5 c – ny artikel 4.2a första till tredje stycket

Förslaget att utesluta ränteutgifter till icke närstående företag förenklar enligt Skatteverket inte de generella ränteavdragsbegränsningsreglerna. Tvärtom bedömer Skatteverket att förslaget försvåra tillämpningen.

Skatteverkets erfarenheter från tillämpningen av 2009 års och 2013 års riktade ränteavdragsbegränsningsregler visar att det inte är enkelt att härleda om det är extern eller intern inlåning alternativt företagets egna medel som finansierar ett företags olika utgifter för tillgångar, aktieförvärv, tillskott till andra bolag eller löpande verksamhet. Den föreslagna ändringen riskerar enligt Skatteverket att medföra tillämpningssvårigheter både för företagen och verket.

I föreslagen direktivtext framgår att det som uttryckligen ska exkluderas från den generella ränteavdragsbegränsningsregeln (från artikel 4.1:s tillämpningsområde) är ”exceeding borrowing costs incurred on low risk-third-party loans”. Det är enligt Skatteverket inte helt klart vad som avses med detta.

I nuvarande direktiv finns i artikel 2.2, som inte föreslås ändras, en definition av vad som avses med “exceeding borrowing costs”. Där anges att med *exceeding borrowing costs means the amount by which the deductible borrowing costs of a taxpayer exceed taxable interest revenues and other economically equivalent taxable revenues that the taxpayer receives according to national law.* I den svenska språkversionen av den konsoliderade lydelsen av ATAD har ”exceeding borrowing costs” översatts med ”överstigande lånekostnader”, medan motsvarande begrepp i svensk lagstiftning benämns negativt räntenetto (24 kap. 23 § IL).

Skatteverket uppfattar att bestämmelsen kan tolkas så att det inte enbart är ränteutgifter avseende lån från icke närstående företag som ska exkluderas från det räntenetto som ska bedömas utifrån den generella ränteavdragsbegränsningsregeln utan både ränteutgifter avseende lån från icke närstående företag samt ränteintäkter från sådana företag. I detta sammanhang kan konstateras att det är enbart lån från icke närstående företag som definieras i förslaget (i föreslagen artikel 4.2a andra stycket). Någon definition av vad som avses med lån till icke närstående företag finns inte.

Med en sådan tolkning innebär den föreslagna regeln alltså att ett särskilt räntenetto som avser räntekostnader och ränteinkomster som härrör från in- eller utlåning från eller till icke närstående företag ska beräknas, och om detta beräknade räntenetto är negativt så ska avdrag medges för det negativa beloppet. Ett sådant negativt räntenetto avseende extern in- och utlåning ska som Skatteverket förstår inte ingå i de överstigande lånekostnader (negativa räntenetton) som omfattas av den generella ränteavdragsbegränsningsregelns tillämpning.

Däremot, om detta räntenetto avseende in- och utlåning från icke närstående företag skulle vara positivt, så framgår det inte av den föreslagna bestämmelsen att detta positiva räntenetto ska undantas från beräkning av sådant negativt

räntenetto (exceeding borrowing costs) som omfattas av begränsningsregeln i artikel 4.1 a. Ett sådant eventuellt positivt räntenetto avseende in- och utlåning till och från icke närstående företag ska därför, som Skatteverket uppfattar det, inte exkluderas från begränsningsregelns tillämpning. Ett sådant positivt räntenetto som härrör från in- och utlåning från icke närstående företag kommer alltså, om Skatteverket förstår systematiken korrekt, att reducera ett eventuellt negativt räntenetto som uppkommer till följd av in- och utlåning från och till närstående företag, och kan till och med ge upphov till ett positivt totalt räntenetto vid beaktande av samtliga ränteutgifter och ränteinkomster. Ett sådant samlat positivt räntenetto skulle också – om annat inte särskilt reglerades – ingå i beräknat EBITDA (avdragsunderlaget). När det gäller vad som ska ingå i EBITDA, se vidare under avsnitt Punkt 5 c – ny artikel 4.2a fjärde stycket första satsen.

För att undvika tillämpningsproblem är det enligt Skatteverket av stor vikt att det klart framgår vilka ränteutgifter och eventuellt vilka ränteinkomster som ska exkluderas från tillämpningen av den generella ränteavdragsbegränsnings-regeln och på vilket sätt.

Punkt 5 c – ny artikel 4.2a fjärde stycket första satsen

Skatteverket anser att det är oklart vilka inkomster som enligt förslaget faktiskt ska undantas från EBITDA.

Den föreslagna bestämmelsen lyder enligt följande. ”Where the first subparagraph applies, any income arising from low-risk third-party loans shall be excluded from the EBITDA of the taxpayer”. Den svenska språkversionen av direktivförslagets artikel 4.2a fjärde stycket har formulerats enligt följande. ”Vid tillämpningen av första stycket ska alla inkomster från lågrisklån från tredjepart undantas från den skattskyldiges EBITDA”.

Både utifrån den engelska och den svenska språkversionen, kan bestämmelsen tolkas som att de inkomster som ska undantas, ska vara inkomster som uppkommer till följd av att ett företag har lånat pengar från icke närstående företag. En sådan tolkning stöds också av det faktum att det är enbart inlåning från icke närstående företag som definieras i artikeln (artikel 4.2a andra stycket).

Om artikel 4.2a fjärde stycket ska tolkas så att det är inkomster som uppkommer till följd av lån från icke närstående företag som ska undantas från EBITDA (avdragsunderlaget) kan det ifrågasättas vilka typer av inkomster det skulle kunna röra sig om. Normalt uppkommer kostnader till följd av lån från icke närstående företag. Det framstår inte som rimligt att tolka bestämmelsen

så att all avkastning som de upplånade medlen genererar ska undantas. Av bestämmelsen framgår emellertid inte att det ska vara fråga om någon form av ränteinkomst. Det anges att det ska vara fråga om ”any income”.

En mer sannolik tolkning är att inkomster från utlåning *till* icke närstående företag ska undantas från EBITDA (avdragsunderlaget). En sådan tolkning innebär – utifrån förutsättningen att Skatteverkets tolkning av den föreslagna artikelns första stycke är korrekt – att ränteinkomster på lån till icke närstående företag ökar företagets möjlighet till ränteavdrag genom att de kan reducera ett företags negativa räntenetto och skapa ett samlat positivt räntenetto. Däremot skulle avsikten kunna vara att sådana ränteinkomster inte också ska öka ett företags avdragsunderlag varför det är detta som avsikten är att föreslagen ändring i artikel 4.2a fjärde stycket ska reglera.

För att undvika oklarheter och tillämpningsproblem anser Skatteverket att det är av vikt att direktivtexten ses över så att det är tydligt vad som avses. Det är särskilt viktigt mot bakgrund av att i föreslagen artikel 4.9 föreskrivs att medlemsstaterna inte på något sätt får avvika från vad som föreskrivs i artikel 4.

Punkt 5 – ny artikel 4.2a fjärde stycket andra satsen

Om koncernundantagsregeln blir obligatorisk bedömer Skatteverket att aktuell regel är lämplig. Regeln säkerställer att negativa räntenetton avseende icke närstående lån, för vilka företaget redan har fått avdrag, inte höjer den kvot mellan koncernens negativa räntenetto och hela koncernens EBITDA som företagets EBITDA ska multipliceras med vid prövningen av om ytterligare ränteavdrag kan medges enligt koncernundantagsregeln.

Punkt 5 d – artikel 4.3 första och andra stycket ersätts

Den föreslagna, betydligt högre, beloppsgränsen skulle medföra att en mycket stor andel små och medelstora företag inte längre skulle behöva tillämpa de komplicerade generella ränteavdragsbegränsningsreglerna. Skatteverket bedömer att detta skulle leda till lägre administrativa kostnader för både företagen och Skatteverket. En sådan höjd beloppsgräns ligger också i linje med förslaget om förenklingsregeln i SOU 2024:37, se kap. 10 s. 213.

Skatteverket anser dock att det behöver klargöras hur den föreslagna förenklingsregeln ska och får tillämpas i förhållande till nationella regler om företagsgrupper.

Direktivet mot skatteundandraganden bygger som huvudregel på att reglerna tillämpas för varje enskilt företag (artikel 4.1 första stycket). Samtidigt ges medlemsstaterna möjlighet att låta reglerna tillämpas på en företagsgrupp enligt nationell skattelagstiftning (artikel 4.1 andra stycket a och b). Denna ordning föreslås inte ändras genom kommissionens direktivförslag.

När den generella ränteavdragsbegränsningsregeln tillämpas på en företagsgrupp enligt artikel 4.1 andra stycket anges i direktivet att överstigande lånekostnader och EBITDA *får* beräknas på gruppnivå och omfatta samtliga gruppmedlemmars resultat (artikel 4.1 tredje stycket). Inte heller denna bestämmelse föreslås ändras i kommissionens direktivförslag.

Den föreslagna artikel 4.3 tredje stycket innebär att beloppsgränsen om 3 miljoner euro ska tillämpas för hela företagsgruppen om den generella ränteavdragsbegränsningsregeln tillämpas på en företagsgrupp enligt möjligheten i artikel 4.1 andra stycket.

Tillämpligheten av beloppsgränsen ska alltså gälla för företagsgruppen när den generella ränteavdragsbegränsningsregeln tillämpas på en företagsgrupp. I direktivförslaget anges vidare i artikel 4.9 att medlemsstaterna, i fråga om artikel 4, inte får behålla eller införa regler som avviker från de regler som föreskrivs i artikeln.

Enligt Skatteverket kan förslaget alltså läsas som att det endast är när den generella ränteavdragsbegränsningsregeln tillämpas på en företagsgrupp enligt artikel 4.1 andra stycket som det är tillåtet att tillämpa beloppsgränsen på en företagsgrupp såsom den bestämts enligt nationell skattelagstiftning.

I nuvarande svensk lagstiftning tillämpas beloppsgränsen i förenklingsregeln på företag inom en intressegemenskap, medan det negativa räntenettot och avdragsunderlaget beräknas separat för varje företag. Skatteverket anser att det är tveksamt om svensk lagstiftning skulle anses vara förenlig med det föreslagna direktivet om enbart beloppsgränsen i förenklingsregeln ändras från 5 miljoner kronor till 3 miljoner euro, med relevant årlig indexuppräkning.

Skatteverket ställer sig frågande till om avsikten har varit att göra det obligatoriskt för varje medlemsstat att ha en beloppsgräns om 3 miljoner euro för varje enskilt företag, även om företaget ingår i en koncern.

Enligt förslaget i SOU 2024:37 skulle beloppsgränsen tillämpas på företag i en definierad företagsgrupp (företag i intressegemenskap), samtidigt som den generella ränteavdragsbegränsningsregeln skulle tillämpas på en snävare definierad företagsgrupp (en beräkningsenhet). Mot bakgrund av

direktivförslagets utformning kan det ifrågasättas om en sådan ordning skulle vara förenlig med direktivförslaget. Skatteverket anser att svaret på denna fråga inte är givet utifrån direktivets utformning. Är det en förutsättning att den företagsgrupp på vilken beloppsgränsen ska tillämpas överensstämmer med den grupp som medlemsstaten tillämpar den generella ränteavdrags-begränsningsregeln på med stöd av artikel 4.1 andra stycket?

Sammanfattningsvis är det enligt Skatteverket av vikt att det klargörs vilka nationella särdrag ränteavdragsbegränsningsregeln kan ha utan att dessa särdrag anses utgöra otillåtna avvikelser från vad som föreskrivs i direktivet.

Punkt 5 e – ny artikel 4.3a

Skatteverket bedömer att en obligatorisk regel skulle göra regelverket ännu mer komplext.

När begränsningsregeln, såsom enligt nuvarande svenska regler, tillämpas på varje enskilt företag i stället för en företagsgrupp medför den enligt Skatteverkets bedömning skatteplaneringsmöjligheter. Exempelvis kan svenska företag som ingår i en koncern där företagen kan ge och ta emot koncernbidrag styra ett enskilt företags skattemässiga EBITDA. Företag inom en koncern skulle även på andra sätt kunna styra om intäkter och kostnader inom koncernen i syfte att komma i åtnjutande av denna lättnadsregel.

Skatteverket anser att om den föreslagna regeln blir obligatorisk är det därför nödvändigt att den bara får tillämpas på en företagsgrupp och inte på varje enskilt företag i gruppen. Om regeln tillämpas på en företagsgrupp som helhet, kan det i viss mån minska risken för att koncerner otillbörligt kommer i åtnjutande av den.

Skatteverket är tveksamt till om det är lämpligt att göra den föreslagna regeln obligatorisk. Detta med hänsyn bland annat till att skattesystemen i de olika medlemsländerna skiljer sig åt. Det är svårt att överblicka konsekvenserna och vilka följdändringar som behöver införas för att undvika att företagen otillbörligt kan tillämpa regeln och om sådana följdändringar skulle vara förenliga med direktivet.

Punkt 5 g – ny artikel 4.4a

Skatteverket anser att den föreslagna bestämmelsen riskerar att medföra betydande tillämpningssvårigheter samt leda till en ökad administrativ börda för både företag och Skatteverket.

För att avgöra vilka ränteutgifter som ska undantas från ränteavdragsbegränsningsreglerna krävs att det går att fastställa vilka lån som används för att finansiera relevanta försvarsprodukter eller andra produkter för försvarsändamål. Skatteverket bedömer att det i praktiken inte kommer att vara enkelt att avgränsa de utgifter och investeringar som avses i regeln. Det kommer inte heller att vara enkelt att härleda vilket kapital, extern inlåning, intern inlåning eller företagets eget kapital, som kan anses finansiera relevanta utgifter och investeringar.

Direktivförslaget innehåller också en geografisk avgränsning för regelns tillämpningsområde. Det anges att överstigande ränteutgifter enbart ska undantas från den generella ränteavdragsbegränsningsregeln om skattebetalaren, lånekostnaderna, tillgångarna och inkomsterna samtliga befinner sig inom unionen. Skatteverket bedömer att det som torde avses är att denna gränsdragning ska göras utifrån en funktions- och riskanalys och att enbart utgifter eller investeringar samt relevanta lånekostnader som kan hänföras till ett företag eller fast driftställe i unionen kan omfattas av regelns tillämpningsområde. Skatteverket bedömer att även denna geografiska avgränsning kommer att ge upphov till tillämpningsproblem.

Skatteverket anser vidare att den särskilda EBITDA-beräkning som följer av artikel 4.4a tredje stycket sannolikt kommer att medföra ytterligare tillämpningssvårigheter för både företagen och Skatteverket. Att särskilt identifiera och exkludera inkomster som hänför sig till specifika försvarsprodukter eller andra produkter för försvarsändamål förutsätter omfattande avgränsningar mellan olika verksamheter, produkter och intäktsströmmar. Bestämmelsen torde i praktiken kräva att företag upprättar särskilda skattemässiga beräkningsenheter eller motsvarande interna uppföljningssystem för att särskilja intäkter och kostnader hänförliga till de aktuella produkterna. Detta riskerar att medföra en betydande administrativ börda för företagen samtidigt som det kan ge upphov till komplexa kontroll- och verifieringsfrågor för Skatteverket.

När unionslagstiftaren i skäl 33 – avseende det utvidgade infrastrukturundantaget – uttryckligen erinrar om statsstödsreglerna och dessutom hänvisar till artikel 106.2 FEUF, men inte gör någon motsvarande kommentar i skäl 34 – skäl avseende undantaget för finansieringskostnader för försvarsprodukter – uppstår enligt Skatteverket viss osäkerhet kring hur kommissionen ser på förhållandet mellan. det föreslagna försvarsundantaget och statsstödsreglerna. Om avsikten varit att det nya undantaget typiskt sett skulle motiveras av de särskilda säkerhetsintressen som skyddas genom artikel

346 FEUF hade det varit naturligt att detta kommit till uttryck i skälen till direktivförslaget.

Punkt 5 h – ändring av artikel 4.5

Skatteverket avstyrker att det införs en obligatorisk skyldighet för medlemsstaterna att införa en s.k. koncernundantagsregel.

Vid tillämpning av regeln bestäms avgränsning av de företag som ska anses ingå i ”the group” av koncernredovisningen. Vidare anges att vid tillämpning av koncernsoliditetsregeln (artikel 4.5a) ska tillgångar och skulder värderas enligt samma metod som i koncernredovisningen. Koncernredovisning ska ha upprättats enligt IFRS eller en medlemsstats nationella redovisningsregler, men medlemsstaterna får även tillåta användning av andra redovisningsstandarder (se artikel 4.8).

Såväl koncernsoliditetsregeln (artikel 4.5a) som koncernkvotsregeln (artikel 4.5b) har sitt ursprung i OECD:s rekommendationer i *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Action 4: Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments (2016 Update)*, nedan OECD:s BEPS-rekommendationer. OECD belyser i rapporten flera svårigheter med de alternativa undantagsreglerna från huvudregeln (se s. 61–70).

När Sverige genomförde artikel 4 i ATAD genom de ränteavdrags-begränsningsregler som infördes genom SFS 2018:1206 övervägdes även möjligheten att införa den i artikel 4.5 föreskrivna koncernundantagsregeln.

I Finansdepartementets promemoria *Nya skatteregler för företagssektorn* (Fi2017/02752/S1) bedömdes det inte som lämpligt att införa koncernundantagsregeln. Bland annat konstaterades att ett införande av koncernundantagsregeln skulle leda till stora tillämpningssvårigheter för företagen och Skatteverket, eftersom en koncernundantagsregel förutsätter att det kan fastställas ett gemensamt avdragsunderlag för en koncern (se s. 117). Det konstaterades också att en sådan regel inte heller skulle medföra en jämn spelplan mellan företag som ingår i en företagsgrupp som lämnar koncern-redovisning och andra företagsgrupper som omfattas av den generella ränteavdragsbegränsningsregeln. Regeringen avstod också från att föreslå en sådan reglering och framhöll de betydande tillämpningssvårigheter för både företagen och Skatteverket som ett införande av regeln skulle innebära (prop. 2017/18:245 s. 109).

Skatteverket delar bedömningen att ett införande av en obligatorisk koncernundantagsregel skulle leda till mycket stora tillämpningssvårigheter för

både företagen och Skatteverket. Företagen skulle dessutom behöva göra flera komplicerade beräkningar för att avgöra om de kan få ytterligare avdrag. Det skulle öka den administrativa bördan för både företagen och Skatteverket.

Skatteplaneringsmöjligheterna för företag som ingår i stora koncerner skulle också öka. Eftersom avdragsrätten knyts till uppgifter i koncernredovisningen finns en risk att koncernstrukturer eller transaktioner anpassas på ett sätt som påverkar regelns utfall, exempelvis genom användning av närstående företag som inte ingår i den relevanta konsolideringskretsen. För att motverka sådana kringgåendemöjligheter skulle sannolikt koncernundantagsregeln behöva kompletteras med särskilda motverkansregler. Detta skulle i sin tur ytterligare komplicera det skatterättsliga regelverket.

1.1.5 Regeln om kontrollerade utländska företag

Punkt 7 a och b - ändring av artikel 7.2 och 7.3

Eftersom led b i artikel 7.2 föreslås utgå bör beteckningen a i led a i artikeln tas bort. Även hänvisningarna till artikel 7.2 a i artikel 7.3 a och b bör utgå, eftersom uppdelningen i led a och b då inte längre behövs.

Punkt 7 d - nya punkter (5-8) läggs till i artikel 7

Skatteverket anser att konsekvenserna av ett obligatoriskt undantag från CFC-beskattning för mikroföretag, små och medelstora företag samt företag tillhörande små och medelstora koncerner bör analyseras närmare ur ett kontroll- och regelefterlevnadsperspektiv.

Mikroföretag, små och medelstora företag samt företag tillhörande små och medelstora koncerner föreslås undantas från CFC-reglerna eftersom de normalt har begränsad eller obefintlig gränsöverskridande verksamhet och därför sällan berörs av regelverket. Skatteverket anser att beskrivningen i skäl 41 inte stämmer med svenska förhållanden. Enligt Skatteverkets erfarenheter kan även fåmansägda och relativt små företag använda internationella strukturer med bolag och bankkonton i flera länder. Många medelstora koncerner har dessutom internationella koncernstrukturer och bolag i lågbeskattade jurisdiktioner.

Skatteverket har under de senaste åren genomfört två riktade kontrollinsatser av svenska delägares innehav i CFC-bolag. Kontrollerna ledde till beslut i cirka hälften av de granskade ärendena. Sammanlagt fattades ett fyrtiotal beslut om höjd skatt och skattetillägg på mer än 160 miljoner kronor.

CFC-reglerna har också en viktig preventiv funktion. De motverkar upplägg som syftar till att flytta inkomster till lågbeskattade länder även när reglerna inte tillämpas i ett enskilt fall. Konsekvenserna av undantaget för små och medelstora företag bör därför analyseras närmare ur ett kontroll- och regelefterlevnadsperspektiv.

Förslaget avser primärt tillämpningen av CFC-regler på företag och företagsgrupper, men det finns en risk att principerna bakom undantagen kan få återverkningar på medlemsstaternas nationella CFC-regelverk för fysiska personer. Det kan exempelvis uppfattas som inkonsekvent att CFC-beskatta ägare till de små och medelstora företagen som omfattas av undantaget när ägaren är en fysisk person. Detta gäller särskilt i jurisdiktioner, såsom Sverige, där CFC-reglerna även omfattar fysiska personers direkta och indirekta innehav i lågbeskattade utländska juridiska personer.

Det bör därför klargöras i skälen att undantagen inte begränsar medlemsstaternas möjligheter att behålla nationella CFC-regler för fysiska personer. Alternativt bör det uttryckligen anges hur förslaget förhåller sig till direkt eller indirekt ägande av fysiska personer och familjeägda strukturer. Utan sådana förtydliganden finns en risk att förslaget kan tolkas som att även mindre privatägda strukturer med innehav i lågbeskattade jurisdiktioner ska undantas från CFC-beskattning. Det kan ge utrymme för skatteplanering genom att verksamheter eller kapital flyttas från bolagsstrukturer som omfattas av CFC-reglerna till privatägda strukturer som gör anspråk på motsvarande undantag. Ett förtydligande skulle därför öka rättssäkerheten och minska risken för oavsiktliga urholkningar av medlemsstaternas skattebaser.

Om en koncern omfattas av undantaget för små och medelstora företag eller av pelare 2-undantaget måste Sverige enligt förslaget tillämpa undantaget även på koncernens dotterföretag i tredjeländer. Undantagen omfattar därför inte bara CFC-bolag inom EU utan även lågbeskattade dotterföretag i andra delar av världen. Särskilt undantaget för små och medelstora företag kan därmed få långtgående konsekvenser.

Skatteverket anser att det bör framgå av artikel 7.6 att bedömningen av om en skattebetalare omfattas av något av undantagen i leden a-c ska göras utifrån förhållandena under den aktuella beskattningsperioden.

Skatteverkets synpunkter på de föreslagna undantagen för pelare 2 finns även under rubriken ”Artikel 1.5 och artikel 4.7 d – de föreslagna undantagen som gäller för pelare 2”.

1.1.6 Hybrida missmatchningar

Punkt 9 – artikel 9.3 utgår

Skatteverket avstyrker förslaget att ta bort bestämmelsen som reglerar importerade hybrida missmatchningar.

Bestämmelsen är viktig då den har till syfte att motverka och avhålla företag från skatteupplägg där effekten av en hybrid missmatchning som uppstår mellan två stater utanför EU flyttas till en stat inom EU.

Om bestämmelsen om importerade hybrida missmatchningar tas bort kan avdragsförbuden i de andra hybridreglerna enkelt kringgås genom transaktioner med företag i stater utanför EU som saknar regler för att motverka hybrida missmatchningar. Det växande problem som uppmärksammades för cirka 15 år sedan och som hanterades genom OECD:s BEPS-rekommendationer i *Action 2 Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements* och det efterföljande hybridregelverket skulle därmed riskera att bli ogjort. Skatteverket bedömer att detta kan leda till betydande skattebortfall för Sverige och övriga medlemsstater.

Skatteverket bedömer att regeln om importerade hybrida missmatchningar inte är svår att tillämpa. Utmaningen, som Sverige sannolikt delar med andra länder, är i stället att hitta dessa upplägg. Det är sannolikt förklaringen till att det finns så få fall. Om regeln tas bort kommer medlemsstaterna sannolikt att se en ökning av hybridupplägg som inte går att åtgärda.

2.5 Artikel 5 – ändring av direktiv (EU) 2017/1852 (skattetvistlösningsdirektivet)

Punkt 2 a – artikel 3.1 b ersätts

I artikeln anges att "where the question in dispute involves more than one affected person, each affected person shall be allowed to submit the complaint only to the competent authority of its Member State of residence" samtidigt som det senare under samma punkt anges att "In any event, the complaint shall be submitted to each of the competent authorities of the Member States concerned within 30 calendar days from the first submission".

Den sistnämnda 30-dagarsfristen tar, som Skatteverket uppfattar det, sikte på inom vilken tid som samtliga klagomål ska ha lämnats in i en situation där klagomålet omfattar flera berörda personer i olika medlemsstater (samtidig klagomålsinlämning, skäl 48). Som det nu är uttryckt kan dock skrivningen i artikeln framstå som att det finns ett krav för de enskilda berörda personerna

att skicka in klagomålet till samtliga berörda medlemsstater. Detta framstår som motsägelsefullt i förhållande till den lättnad avseende klagomålsinlämnandet som medges i inledningen till artikel 3 b. Skrivningen avseende tidsfristen bör därför tydliggöras på så sätt att det framgår att den enbart avser själva tidsfristen vid samtidig klagomålsinlämning.

Skatteverket anser att bestämmelsen är oklar även i andra avseenden. Det framgår inte av artikeln vem som bär ansvaret för att klagomålet överförs från hemviststatens behöriga myndighet till övriga berörda medlemsstater när möjligheten att endast ge in klagomålet till hemviststaten tillämpas. Inte heller framgår vilken tidsfrist som ett sådant informationsutbyte ska ske (jfr artikel 17).

Punkt 8 – artikel 16.5 ersätts

Bestämmelsen bör kompletteras så att det tydligt framgår att ett eventuellt återupptagande av andra förfaranden sker automatiskt, att inga preskriptionsfrister eller liknande löper när ärenden är vilande och att den enskilde vid ett återupptagande därmed försätts i samma processuella läge som före DRM-klagomålet.

Punkt 9 – ändring av artikel 17

Enligt 7 kap. 1 § lagen (2019:601) om tvistlösningsförfarande i ärenden som rör skatteavtal inom Europeiska unionen finns i Sverige redan ett krav att sökanden ska åberopa artikel 17. Detta är dock inte ett krav enligt direktivets nuvarande lydelse.

Skatteverket anser att det här är ett välkommet tillägg i direktivet. Det finns dock en risk att det kan bli svårare för sökanden att få tillgång till ömsesidig överenskommelse i vissa andra länder om det blir ett krav att artikel 17 ska åberopas för ett förenklat ingivande. Risken kan eventuellt minska om skyldigheten även framgår av artikel 3.3 e) i direktivet om vad som ska ingå i ett klagomål.

Punkt 10 – ny artikel 19a

Artikeln ger utrymme för rådet att anta genomförandeakter som fastställer kompletterande tekniska eller förfarandemässiga bestämmelser med koppling till direktivet. Detta exempelvis när det gäller samspelet mellan förfaranden enligt direktivet och förfaranden vid nationell domstol.

Möjligheten att anta genomförandeakter framstår i vissa avseenden som alltför långtgående. Skatteverket anser att det får betraktas som tveksamt att ge rådet mandat att anta kompletterande förfarandebestämmelser som potentiellt riskerar att komma i konflikt med nationella bestämmelser avseende exempelvis domstolsförfarandet (tidsfrister, talerätt med mera) och därmed även skapa en osäkerhet kring vilka bestämmelser som gäller från tid till annan. En sådan brist på förutsebarhet är såväl ur ett legalitets- som rättssäkerhetsperspektiv inte önskvärd.

3 Konsekvenser för Skatteverket

Förslagen innebär i flera fall att delar av kontrollen flyttas från företagens rapportering till skattemyndigheternas efterkontroller. Det kräver utvecklade arbetssätt, stärkt kapacitet för analys och urval samt ett utökat internationellt samarbete. Skattemyndigheterna behöver moderna och integrerade tekniska lösningar för samverkan och informationsutbyte mellan medlemsstaternas skatteadministrationer. Om informationsutbytet inte fungerar effektivt riskerar den administrativa bördan att förskjutas från företagen till myndigheterna. Samtidigt försämras skattemyndigheternas möjligheter att genomföra effektiva kontroller.

Detta remissvar har beslutats av överdirektören Gunilla Åsenius och har föredragits av de rättsliga experterna Anna Broberg, Ann Wallin och Thomas Karlström. Vid den slutliga handläggningen har också följande deltagit: rättschefen Michael Erliksson, enhetschefen Martin Palm och sektionschef Jens Becher.

Gunilla Åsenius