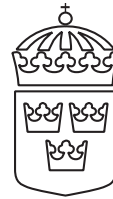


Regeringens proposition

2020/21:111



Genomförande av bestämmelsen i EU:s direktiv Prop. mot skatteundraganden för att motverka 2020/21:111 omvända hybrida mismatchningar

Regeringen överlämnar denna proposition till riksdagen.

Stockholm den 11 mars 2021

Stefan Löfven

Åsa Lindhagen
(Finansdepartementet)

Propositionens huvudsakliga innehåll

Skillnader i olika länders nationella lagstiftning vad gäller den skattemässiga behandlingen av företag till följd av olika skatterättslig klassificering 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 denna olikbehandling.

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 skatteundraganden). Direktivet innebär att EU:s medlemsstater samordnar genomförandet av vissa av OECD:s åtgärdsplaner 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).

I denna proposition föreslås att det införs regler avseende den skattemässiga behandlingen av vissa transparenta företag för att motverka skatteplanering genom s.k. omvända hybrida mismatchningar. Det föreslås att skattskyldigheten utökas för begränsat skattskyldiga till att i vissa fall omfatta inkomst från ett svenskt handelsbolag, om det föreligger intressegemenskap.

De nya bestämmelserna föreslås träda i kraft den 1 juli 2021.

Innehållsförteckning

1	Förslag till riksdagsbeslut	4
2	Lagtext	5
2.1	Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)	5
2.2	Förslag till lag om ändring i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt	7
3	Ärendet och dess beredning	8
4	OECD:s arbete med att motverka skatteplanering med hybrida mismatchningar	9
4.1	BEPS-paketet	9
4.2	Hybrida mismatchningar med företag	9
5	EU:s arbete med att motverka skatteplanering med hybrida mismatchningar	10
6	Hybridreglerna bör kompletteras med regler som rör den skattemässiga behandlingen av vissa transparenta företag	11
7	Utformningen av bestämmelsen som motverkar omvända hybrida mismatchningar	17
7.1	Skattskyldigheten för begränsat skattskyldiga utländska juridiska personer utökas	17
7.2	Skattskyldigheten gäller endast vid intressegemenskap	23
7.3	Undantag för företag för kollektiva investeringar	25
7.4	Avräkningslagen behöver kompletteras	27
7.5	Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser	28
8	Konsekvensanalys	29
8.1	Syfte och alternativa lösningar	29
8.2	Offentligfinansiella effekter	30
8.3	Konsekvenser för enskilda och företag	31
8.3.1	Antalet företag som berörs	31
8.3.2	Kategorier av företag som berörs	32
8.3.3	Administrativa kostnader	33
8.3.4	Företagens förutsättningar	33
8.4	Konsekvenser för Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna	34
8.5	Konsekvenser för den ekonomiska jämställdheten mellan kvinnor och män	34
8.6	Övriga konsekvenser	35
9	Författningskommentar	35
9.1	Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)	35
9.2	Förslaget till lag om ändring i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt	37

Bilaga 1	Rådets direktiv (EU) 2016/1164 av den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknads funktion	38	Prop. 2020/21:111
Bilaga 2	Rådets direktiv (EU) 2017/952 av den 29 maj 2017 om ändring av direktiv (EU) 2016/1164 vad gäller hybrida mismatchningar mot tredjeländer	52	
Bilaga 3	Sammanfattning av promemorian Genomförande av bestämmelsen i EU:s direktiv mot skatteundraganden för att motverka omvända hybrida mismatchningar.....	63	
Bilaga 4	Promemorians lagförslag.....	64	
Bilaga 5	Förteckning av remissinstanserna.....	67	
Bilaga 6	Lagrådsremissens lagförslag	68	
Bilaga 7	Lagrådets yttrande	71	
	Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 11 mars 2021	74	

Förslag till riksdagsbeslut

Regeringens förslag:

1. Riksdagen antar regeringens förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).
2. Riksdagen antar regeringens förslag till lag om ändring i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt.

Regeringen har följande förslag till lagtext.

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

Härigenom föreskrivs¹ att 6 kap. 11 § och 24 b kap. 3 § inkomstskattelagen (1999:1229)² ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

6 kap.

11 §³

Den som är begränsat skattskyldig är skattskyldig för

- | | |
|--|---|
| <p>1. inkomst från ett fast driftställe eller en fastighet i Sverige,</p> <p>2. inkomst på grund av att en näringsbostadsrätt som innefattar nyttjanderätt till ett hus eller en del av ett hus i Sverige avyttras,</p> <p>3. inkomst i form av utdelning på andelar i svenska ekonomiska föreningar,</p> <p>4. inkomster som anges i 7 § första stycket lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl., om Skatteverket har meddelat beslut enligt 5 a § tredje stycket den lagen,</p> <p>5. återförda avdrag för periodiseringsfond och ersättningsfond,</p> <p>6. schablonintäkt enligt 30 kap.</p> <p>6 a §, <i>och</i></p> <p>7. återfört uppskovsbelopp enligt 47 kap.</p> | <p>6. schablonintäkt enligt 30 kap.</p> <p>6 a §,</p> <p>7. återfört uppskovsbelopp enligt 47 kap., <i>och</i></p> <p>8. <i>inkomst från ett svenskt handelsbolag, om den begränsat skattskyldige</i></p> <p style="padding-left: 20px;"><i>– inte beskattas för inkomsten i den stat där denne hör hemma på grund av klassificeringen i skattehänseende av handelsbolaget enligt denna stats lagstiftning, och</i></p> <p style="padding-left: 20px;"><i>– anses vara i intressegemenskap med handelsbolaget enligt 24 b kap. 3 §.</i></p> |
|--|---|

Ersättning i form av royalty eller periodvis utgående avgift för att materiella eller immateriella tillgångar utnyttjas ska anses som inkomst från ett fast driftställe i Sverige, om ersättningen kommer från en näringsverksamhet med ett fast driftställe här.

¹ 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 lydelse enligt rådets direktiv (EU) 2017/952.

² Lagen omtryckt 2008:803.

³ Senaste lydelse 2020:1068.

Prop. 2020/21:111 En kapitalförlust ska dras av, om den som är begränsat skattskyldig skulle ha varit skattskyldig för en motsvarande kapitalvinst.

24 b kap.

3 §⁴

Företag ska vid tillämpning av detta kapitel anses vara i intresse-gemenskap om Företag ska vid tillämpning av detta kapitel och 6 kap. 11 § första stycket 8 anses vara i intresse-gemenskap 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. Vid tillämpning av 8–11, 13 och 14 §§ och 6 kap. 11 § första stycket 8 ska, i stället för 25 procent i första stycket 2–3, 50 procent gälla.

1. Denna lag träder i kraft den 1 juli 2021.

2. Lagen tillämpas första gången för beskattningsår, eller i fråga om svenska handelsbolag räkenskapsår, som börjar efter den 30 juni 2021.

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

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

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

2 kap.

1 §⁵

En obegränsat skattskyldig som har haft en intäkt och en begränsat skattskyldig som har haft en intäkt hänförlig till ett fast driftställe i Sverige, har genom avräkning av utländsk skatt på intäkten rätt till nedsättning av statlig och kommunal inkomstskatt enligt detta kapitel 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.

I fråga om intäkt som beskattats av Europeiska unionen ska villkoren i första stycket 2 och 3 anses vara uppfyllda.

Vid tillämpning av detta kapitel ska det bortses från

1. lågbeskattade inkomster som beskattas hos delägare i utländsk juridisk person enligt 39 a kap. 13 § inkomstskattelagen,
2. statlig och kommunal inkomstskatt på sådana inkomster, och
3. utländsk skatt på sådana inkomster.

Rätt till avräkning enligt första stycket gäller även för en begränsat skattskyldig som har haft en intäkt som tagits upp enligt 6 kap. 11 § första stycket 8 inkomstskattelagen.

-
1. Denna lag träder i kraft den 1 juli 2021.
 2. Lagen tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 30 juni 2021.

⁵ Senaste lydelse 2011:281.

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".

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 åtgärdsplaner 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). 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-rekommendationer, åtgärd 2, samt de motsvarande reglerna i direktivet mot skatteundandraganden och ändringsdirektivet. Den 1 januari 2020 utökades, som ett andra steg, nämnda bestämmelser till att omfatta fler situationer med hybrida mismatchningar samt till att omfatta även andra utgifter än ränteutgifter (prop. 2019/20:13, bet. 2019/20:SkU8, rskr. 2019/20:79).

Finansdepartementet har tagit fram promemorian Genomförande av bestämmelsen i EU:s direktiv mot skatteundandraganden för att motverka omvända hybrida mismatchningar. I promemorian föreslås att reglerna för att neutralisera effekterna av hybrida mismatchningar ska kompletteras med regler som rör den skattemässiga behandlingen av vissa transparenta företag för att motverka skatteplanering genom s.k. omvända hybrida mismatchningar. De bestämmelser som föreslås i promemorian är ett tredje steg i genomförandet av OECD:s BEPS-rekommendationer (åtgärd 2) samt de motsvarande reglerna i direktivet mot skatteundandraganden och ändringsdirektivet. En sammanfattning av promemorian finns i *bilaga 3* och promemorians lagförslag finns i *bilaga 4*. Promemorian har remissbehandlats och en förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 5*. Remissvaren finns tillgängliga i Finansdepartementet (Fi2019/03220).

Lagrådet

Regeringen beslutade den 21 januari 2021 att inhämta Lagrådets yttrande över lagförslagen som finns i *bilaga 6*. Lagrådets yttrande finns i *bilaga 7*. Lagrådets synpunkter behandlas i avsnitt 7.3 och författningskommentaren.

4 OECD:s arbete med att motverka skatteplanering med hybrida missmatchningar

4.1 BEPS-paketet

Våren 2013 påbörjade OECD och G20 ett projekt för att motverka skattebaseroering och vinstförflyttning ("Base Erosion and Profit Shifting Project", BEPS-projektet). I oktober 2015 publicerades 13 rapporter (avseende 15 åtgärdsområden) och ett sammanfattande dokument som tillsammans utgör det s.k. BEPS-paketet.

BEPS-paketet innehåller åtgärder för ett koordinerat internationellt tillvägagångssätt för att reformera företagsbeskattningen utifrån ett internationellt perspektiv. Till vissa av åtgärderna följer rekommendationer och medlemsländerna i OECD och G20 har gemensamt tagit fram detaljerade kommentarer till dessa.

4.2 Hybrida missmatchningar med företag

En av åtgärderna i det ovan nämnda BEPS-paketet rör internationell skatteplanering där olikheter i nationell lagstiftning bl.a. vad gäller den skattemässiga behandlingen av företag (s.k. hybrida missmatchningar) utnyttjas. Ett företag kan utgöra en hybrid och anses som ett hybridföretag i de fall företaget behandlas som ett eget skattesubjekt av en stat samtidigt som det behandlas som ett delägarbeskattat subjekt av en annan stat. Sådan olikbehandling stater emellan kan leda till dubbel icke-beskattning vid gränsöverskridande situationer, vilket kan utnyttjas av företag för att minimera eller helt undgå beskattning.

I arbetet med BEPS-paketet har ett antal olika rekommendationer tagits fram för att neutralisera de skattemässiga effekter som kan uppstå vid hybrida missmatchningar. Rekommendationerna återfinns i rapporten "Final report on action 2: Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements" (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.

Rekommendation 5 i OECD:s hybridrapport omfattar tre specifika rekommendationer som tar sikte på den skattemässiga behandlingen av vad som i rapporten benämns som omvända hybrider ("reverse hybrids"). Med en omvänd hybrid avses att den stat där ett företag är etablerat eller registrerat skatterättsligt klassificerar företaget som transparent, dvs. att det ska delägarbeskattas samtidigt som den stat där delägaren hör hemma skatterättsligt klassificerar företaget som ett skattesubjekt i etableringsstaten. Denna olikhet i klassificering leder till att en omvänd hybrid

Prop. 2020/21:111 (härefter benämnd som hybridföretag) uppstår. Den skattemässiga behandlingen av hybridföretaget leder till att hybridföretagets inkomst varken beskattas i etableringsstaten eller i den stat där ägaren hör hemma. Det har därmed uppkommit en omvänd hybrid mismatchning. Rekommendation 5.2 ("Limiting the tax transparency for non-resident investors") syftar till att komma till rätta med denna situation genom att den stat där hybridföretaget är registrerat eller etablerat ska behandla hybridföretaget som ett skattesubjekt (om beskattning inte sker av inkomsten på annat sätt i etableringsstaten). På så sätt ska det inte uppkomma ett hybridföretag och därmed heller inte någon omvänd hybrid mismatchning. Rekommendationen är alltså ingen hybrid mismatchningsregel som syftar till att neutralisera effekten av en uppkommen mismatchning, utan en specifik rekommendation som syftar till att förhindra att nu aktuell mismatchning överhuvudtaget uppkommer. Rekommendationen skiljer sig således t.ex. från den hybrida mismatchningsregeln i rekommendation 4 ("reverse hybrid rule").

5 EU:s arbete med att motverka skatteplanering med hybrida mismatchningar

Vid Ekofin-rådets möte den 8 december 2015 antogs rådsslutsatser om OECD/G20: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 marknadens funktion (direktivet mot skatteundandraganden), bilaga 1.

Direktivet innebär att EU:s medlemsstater samordnar genomförandet av vissa av OECD/G20:s åtgärds punkter mot BEPS. Direktivet utgör en minsta skyddsnivå för medlemsstaternas bolagsskattebasen (artikel 3). Det betyder att striktare regler kan införas för att skydda skattebasen.

När direktivet mot skatteundandraganden antogs av rådet gav rådet 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/G20: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), bilaga 2. Genom ändringsdirektivet utvidgas tillämpningsområdet för de antagna hybridreglerna i direktivet mot skatteundandraganden till att även omfatta tredjeländer (artikel 1). Ändringsdirektivet innehåller även fler regler om hybrida mismatchningar. Det gäller bl.a. en bestämmelse (artikel 9a) avseende den skattemässiga behandlingen av vissa transparenta företag (omvända hybrida mismatchningar) vilken motsvarar rekommendation 5.2 i OECD:s hybridrapport. Ändringsdirektivet är i linje med OECD/G20: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 i ändringsdirektivet).

Genom ändringsdirektivet ändras lydelsen i befintliga artiklar och nya artiklar införs i direktivet mot skatteundandraganden. När det i propositionen hänvisas till en viss artikel i direktivet mot skatteundandraganden avses den lydelse som artikeln har efter ändring genom ändringsdirektivet. Ändringsdirektivet har ett relativt omfattande skälavsnitt som dock endast gäller för de ändringar som följer av ändringsdirektivet. När det i propositionen hänvisas till något av dessa skäl anges det att det är skälen i ändringsdirektivet som avses.

Artikel 9a i direktivet mot skatteundandraganden ska vara genomförd i svensk rätt senast den 31 december 2021 och tillämpas från och med den 1 januari 2022 (artikel 2.3 ändringsdirektivet).

6 Hybridreglerna bör kompletteras med regler som rör den skattemässiga behandlingen av vissa transparenta företag

Regeringens bedömning: Det bör införas regler i svensk rätt som motverkar skatteplanering genom vissa transparenta företag, s.k. omvända hybrida mismatchningar. Hybridreglerna i inkomstskattelagen bör därför kompletteras med regler som rör den skattemässiga behandlingen av sådana transparenta företag.

Promemorians bedömning överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Majoriteten av de remissinstanser som har yttrat sig tillstyrker eller har inga invändningar mot förslaget. Till dessa hör bl.a. *Förvaltningsrätten i Malmö* och *Skatteverket*. *Juridiska fakulteten vid Stockholms universitet* lyfter fram att det är viktigt att den föreslagna bestämmelsen är utformad på ett tydligt sätt och att innebörden är klar gällande den situation i vilken den avses tillämpas. *Näringslivets skattedelegation* (i vilka *Finansbolagens förening* och *Svenska bankföreningen* instämmer), NSD, och *Swedish Private Equity & Venture Capital Association*, SVCA, välkomnar förslagen och ställer sig bakom arbetet att förhindra dubbel icke-beskattnings på grund av hybrida mismatchningar.

Skälen för regeringens bedömning

Genomförandet av hybridreglerna

Den 1 januari 2019 trädde nya skatteregler för företagssektorn i kraft (prop. 2017/18:245, bet. 2017/18:SkU25, rskr. 2017/18:398). Genom de nya reglerna infördes bl.a. en generell avdragsbegränsning i bolagssektorn för negativa räntenetton. Enligt den s.k. EBITDA-regeln, som är baserad

Prop. 2020/21:111 på resultatmättet EBITDA ("Earnings Before Interest and Tax, Depreciation and Amortization"), får ett företag dra av ett negativt räntenetto med högst ett belopp som motsvarar 30 procent av avdragsutrymmet (24 kap. 24 § IL). Samtidigt sänktes bolagsskatten och expansionsfondsskatten. Dessutom snävades den särskilda begränsningen av avdragsrätten för ränteutgifter på vissa skulder till företag i intressegemenskap, de s.k. riktade ränteavdragsbegränsningsreglerna, in till att i princip avse rena missbruksfall (24 kap. 18 § IL). Införandet av en generell ränteavdragsbegränsningsregel föranleddes av direktivet mot skatteundandraganden (artikel 4) samt av OECD/G20:s BEPS-rekommendationer avseende ränteavdragsbegränsningar (åtgärd 4).

De nya skattereglerna för företagssektorn innebär även att det – som ett första steg i genomförandet av OECD/G20:s BEPS-rekommendationer om hybrida mismatchningar (åtgärd 2), direktivet mot skatteundandraganden och ändringsdirektivet – har införts avdragsförbud för ränteutgifter vid vissa gränsöverskridande situationer. Hybridreglerna 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.

Den 1 januari 2020 utökades, som ett andra steg, bestämmelserna till att omfatta fler situationer med hybrida mismatchningar och även andra utgifter än ränteutgifter (prop. 2019/20:13, bet. 2019/20:SkU8, rskr. 2019/20:79). Utökningen innebär att även andra betalningar, strukturerade arrangemang och ytterligare situationer med hybrida mismatchningar omfattas. Det gäller situationer som involverar fasta driftställen, hybridöverföringar, importerade mismatchningar och mismatchningar som rör företag med dubbel hemvist.

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

Utgångspunkter för genomförandet av direktivet

Hybrida mismatchningar gör det möjligt för skattskyldiga, särskilt företag som är i intressegemenskap med företag i andra stater, att använda gränsöverskridande skatteplaneringsstrategier för att undkomma skatt. Vid denna form av skatteplanering utnyttjas olikheter i nationell lagstiftning som gäller den skattemässiga behandlingen av företag. Att det är möjligt beror i sin tur på att företaget skatterättsligt klassificerats olika enligt nationell lagstiftning. En sådan olikbehandling leder till att ett hybridföretag uppstår och till dubbel icke-beskattnig. Skatteplanering med hybridföretag kan påverka effektiviteten på marknaden och leda till snedvridning av konkurrensen mellan företag som ingår i en internationell intressegemenskap och de som inte ingår i en sådan gemenskap. Användandet av hybrider för att undkomma skatt riskerar även att erodera staters sammanlagda skattebaser. Det är således angeläget att komma till

rätta med de situationer där dubbel icke-beskattnig uppkommer på grund av skillnader i den skattemässiga behandlingen av företag i olika stater.

Direktivet mot skatteundandraganden syftar till ett samordnat genomförande av OECD/G20:s BEPS-rekommendationer. Ett direktiv är bindande avseende det resultat som ska uppnås inom en bestämd tid, medan det överläts till medlemsstaterna att bestämma form och tillvägagångssätt för genomförandet i nationell rätt. Direktivet mot skatteundandraganden utgör en minsta skyddsnivå för medlemsstaternas bolagsskattebas (artikel 3) och är tänkt att utgöra en ram som är förenlig med och inte mindre effektiv än OECD/G20:s BEPS-rekommendationer (åtgärd 2, se skäl 7 i ändringsdirektivet). Medlemsstaterna har således möjlighet att införa striktare regler.

Enligt regeringens bedömning bör direktivets bestämmelser om hybrida mismatchningar vid genomförandet i svensk rätt utformas på ett sådant sätt att missbruk som identifierats inom ramen för BEPS-arbetet förhindras, i syfte att skydda den svenska skattebasen och att 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. Reglerna som rör hybridsituationer är mycket komplexa. Som utgångspunkt bör regelbördan och den administration som den medför för företagen hållas nere så långt det är möjligt. Bestämmelserna 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.

Bestämmelserna bör vidare utformas så att de passar väl in i det svenska skattesystemet. För att reglerna som rör hybrida mismatchningar ska fungera i en internationell miljö där även andra stater genomför OECD:s BEPS-rekommendationer samt direktivet bör samtidigt de bestämmelser som genomförs i svensk rätt anknyta förhållandevis nära till direktivbestämmelsernas och rekommendationernas utformning. 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.

Omvända hybrida mismatchningar

Som nämnts i avsnitt 4.2 omfattar rekommendation 5 i OECD:s BEPS-rapport tre specifika rekommendationer som tar sikte på den skattemässiga behandlingen av s.k. omvända hybrider ("reverse hybrids"). Som framgår av avsnitt 4.2 används i BEPS-rapporten begreppet "reverse hybrids" (omvända hybrider) för att beteckna ett företag som på grund av den skatterättsliga klassificeringen i olika stater blir ett hybridföretag. Motsvarande begrepp i direktivet mot skatteundandraganden är hybridsubjekt (artikel 2.9 tredje stycket). I direktivet används även

Prop. 2020/21:111 begreppet ”omvända hybrida mismatchningar” för att beteckna den situation som rekommendation 5.2 syftar till att motverka (se nedan).

Rekommendation 5 tar, som tidigare nämnts, inte sikte på hybrida mismatchningar i det avseendet att reglerna är tänkta att justera skattemässiga konsekvenser av att en betalning skattemässigt behandlas på olika sätt i olika jurisdiktioner. Rekommendation 5 tar i stället sikte på vilka åtgärder som jurisdiktioner kan vidta i nationell rätt för att minska förekomsten av hybrida mismatchningssituationer genom att gränsöverskridande betalningar till transparenta subjekt (i det följande benämnda transparenta företag) skattemässigt inte behandlas annorlunda än om betalningen skedde mellan två inhemska subjekt.

Av de tre specifika rekommendationerna under rekommendation 5 är det endast rekommendation 5.2 som behandlas i denna proposition. Den tar sikte på den skattemässiga behandlingen av vissa transparenta företag. Innebörden av att ett företag är skatterättsligt transparent är att inkomsten beskattas hos ägaren till det transparenta företaget. I en gränsöverskridande situation är det dock inte alltid fallet. I stället kan situationen uppkomma att inkomsten från det transparenta företaget inte blir föremål för beskattning vare sig i etableringsstaten eller i den stat där ägaren hör hemma. Detta beror på att den stat där ägaren hör hemma betraktar det transparenta företaget som ett skattesubjekt i etableringsstaten samtidigt som staten där det transparenta företaget är etablerat eller registrerat anser att detta är delägarbeskattat. Det transparenta företaget blir därmed ett hybridföretag, vilket resulterar i att inkomsten inte alls beskattas (dvs. en omvänd hybrid mismatchning).

Rekommendation 5.2 syftar till att förhindra att den ovan beskrivna situationen uppkommer och är därför tillämplig när ett skatttransparent företag kontrolleras eller ägs av en utländsk ägare och den utländska ägaren inte beskattas för inkomsten från det skatttransparenta företaget. I dessa fall ska jurisdiktionen där det skatttransparenta företaget är registrerat eller etablerat bortse från denna transparens och i stället behandla det som ett skattesubjekt. Därmed sker en beskattning av inkomsten i etablerings- eller registreringsstaten.

Följande villkor ska vara uppfyllda:

- subjektet är transparent i skattehänseende i etableringsstaten,
- subjektet erhåller inkomst från en utländsk källa eller inkomst som i övrigt inte är föremål för beskattning i etableringsstaten,
- hela eller delar av denna inkomst fördelas enligt lagstiftningen i etableringsstaten till en utländsk ägare i samma intressegemenskap som det skatttransparenta företaget.

Motsvarande bestämmelse till rekommendation 5.2 finns i artikel 9a i direktivet mot skatteundandraganden. Vid genomförandet av direktivet är bl.a. följande utgångspunkter i skälen till ändringsdirektivet av intresse. För att säkerställa proportionalitet framgår att det endast är nödvändigt att behandla sådana fall där det föreligger en betydande risk för skatteflykt genom hybrida mismatchningar, vilket bl.a. gäller mellan närstående företag, dvs. företag som ingår i intressegemenskap med varandra (skäl 12 i ändringsdirektivet). Vidare framgår att mismatchningar som särskilt härrör från subjektets hybridkaraktär endast bör behandlas om ett av de

närstående företagen, som ett minimum, har faktisk kontroll över övriga närstående företag (skäl 13 i ändringsdirektivet).

I artikel 9a anges att en medlemsstat under vissa förutsättningar ska behandla ett hybridföretag som en beskattningsbar person.

Det gäller i de fall ett eller flera närstående utomlands hemmahörande subjekt som sammanlagt har ett direkt eller indirekt intresse i 50 procent eller mer av rösträtten, kapitalet eller rätten till en del av vinsten i ett hybridföretag som är registrerat eller är etablerat i en medlemsstat, är belägna i en jurisdiktion eller jurisdiktioner som behandlar hybridföretaget som en beskattningsbar person. I så fall ska hybridföretaget anses höra hemma i den medlemsstaten och beskattas för sin inkomst i den utsträckning denna inkomst inte på annat sätt beskattas enligt medlemsstatens eller någon annan jurisdiktions lagstiftning.

Till denna bestämmelse finns ett undantag för företag för kollektiva investeringar. Vid tillämpningen av artikeln 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 den stat där det är etablerat.

I direktivet definieras ett hybridföretag som ett subjekt eller arrangemang som anses vara ett skattesubjekt enligt lagstiftningen i en jurisdiktion och vars inkomster och utgifter behandlas som en eller flera andra personers inkomster eller kostnader enligt lagstiftningen i en annan jurisdiktion (artikel 2.9 tredje stycket i).

Direktivet 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. Den nu aktuella artikel 9a är också tillämplig på alla subjekt som behandlas som skattemässigt transparenta av en medlemsstat (artikel 1.1 och 1.2).

Handelsbolag utgör ett skattemässigt transparent subjekt

Civilrättsliga regler om handelsbolag finns i lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag, förkortad HBL. Ett handelsbolag föreligger om minst två personer har avtalat om att gemensamt utöva näringsverksamhet och bolaget har förts in i handelsregistret (1 kap. 1 § HBL). Om bolaget inte registreras föreligger ett enkelt bolag (1 kap. 3 § HBL).

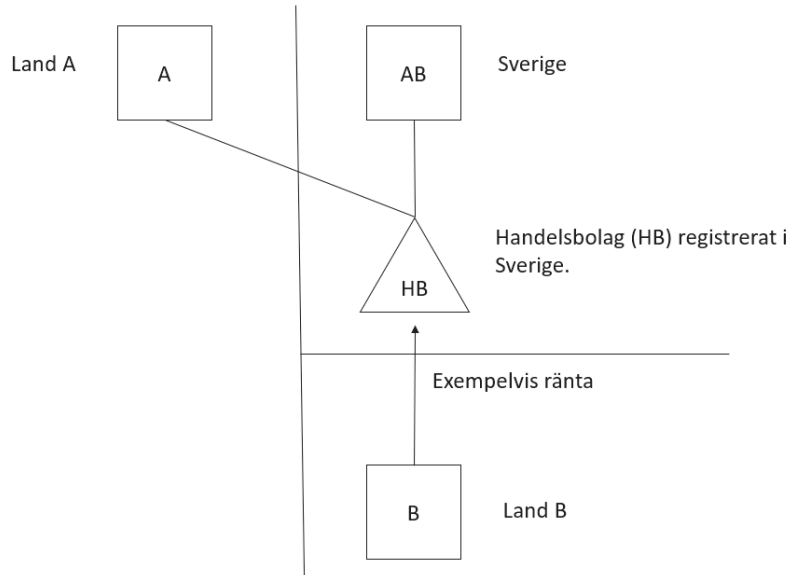
Handelsbolag är en juridisk person, vilket innebär att bolaget kan förvärva rättigheter och ikläda sig skyldigheter samt föra talan inför domstolar och andra myndigheter (1 kap. 4 § HBL). Bestämmelserna i inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, om juridiska personer ska dock inte tillämpas på svenska handelsbolag (2 kap. 3 § första stycket IL). Ett handelsbolag är alltså inte ett skattesubjekt i inkomstskattelagens mening. Skattskyldigheten för inkomster i svenska handelsbolag regleras i 5 kap. IL. Där framgår att inkomster från svenska handelsbolag i stället ska beskattas hos delägarna. Varje delägare beskattas för så stor del av handelsbolagets inkomst som motsvarar delägarans andel av bolagets inkomst, oavsett om något belopp tas ut ur bolaget eller inte. Inkomsten beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet.

Handelsbolag är däremot skattesubjekt i fråga om preliminär skatt på de anställdas löner, arbetsgivaravgifter och särskild löneskatt på anställdas förvärvsinkomster, mervärdesskatt, fastighetsskatt på bolagets fastigheter, kommunal fastighetsavgift på bolagets fastigheter, särskild löneskatt för utfästa tjänstepensioner och avkastningsskatt på pensionsmedel.

Av detta följer att svenska handelsbolag utgör ett sådant skattemässigt transparent företag som rekommendation 5.2 och artikel 9a tar sikte på.

Hybridreglerna bör kompletteras

En situation som kan uppstå med svenska handelsbolag, sett utifrån rekommendation 5.2 och artikel 9a, kan beskrivas på följande sätt.



Det svenska handelsbolaget äger ett bolag i stat B vars verksamhet t.ex. består av kapitalförvaltning. Handelsbolaget har två ägare, en utländsk juridisk person i stat A och ett svenskt aktiebolag. Handelsbolaget uppbär endast inkomst i form av t.ex. ränta från bolaget i stat B men har i övrigt ingen verksamhet. Den svenska delägaren är obegränsat skattskyldig i Sverige och beskattas för sin andel av handelsbolagets inkomst. Den utländska juridiska personen (A) är begränsat skattskyldig i Sverige och är endast skattskyldig för inkomster angivna i 6 kap. 11 § första stycket 1–7 IL. Det gäller exempelvis inkomst som är hänförlig till ett fast driftställe i Sverige som det svenska handelsbolaget bedriver verksamhet från (p. 1). Skulle handelsbolaget även ha tex. inkomst i form av ränta som inte hör till det fasta driftstället eller om handelsbolaget inte bedriver verksamhet från ett fast driftställe i Sverige, så faller dock sådan inkomst utanför punkterna 1–7 och A är inte skattskyldig i Sverige för den inkomsten från handelsbolaget. Om den jurisdiktion i vilken den utländska delägaren är belägen betraktar det svenska handelsbolaget som ett eget skattesubjekt innebär det att A:s inkomst från handelsbolaget (dvs. räntan i exemplet) varken kommer att beskattas i Sverige eller i stat A.

I svensk rätt utgör alltså handelsbolagen inkomstskatterättsligt transparenta företag och kan i vissa fall, på det sätt som beskrivits ovan, vara ett hybridföretag som ger upphov till en omvänd hybrid mismatchning. Regeringen anser därför, i likhet med NSD och SVCA, att det bör införas regler i svensk rätt som kompletterar hybridreglerna och som avser den skattemässiga behandlingen av transparenta företag i aktuella avseenden i syfte att motverka skatteplanering genom omvända hybrida mismatchningar.

7 Utformningen av bestämmelsen som motverkar omvända hybrida mismatchningar

7.1 Skattskyldigheten för begränsat skattskyldiga utländska juridiska personer utökas

Regeringens förslag: Skattskyldigheten för begränsat skattskyldiga utökas till att även omfatta inkomst från svenskt handelsbolag om inkomsten inte beskattas i den stat där den skattskyldige hör hemma eftersom handelsbolaget, på grund av skillnader i den skatterättsliga klassificeringen, betraktas som ett eget skattesubjekt i denna stat.

Regeringens bedömning: Handelsbolag bör inte göras till skattesubjekt i inkomstskattelagens mening.

Promemorians förslag och bedömning överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: *Swedish Private Equity & Venture Capital Association*, SVCA, *Näringslivets regelnämnd* och *Näringslivets skattedelegation* (i vilka *Finansbolagens förening* och *Svenska bankföreningen* instämmer), NSD, anser att implementeringen av direktivet inte bör gå längre än vad som är nödvändigt och följer av direktivet. NSD anser att även om avräkningslagen kompletteras så att dubbelbeskattning undanröjs, så vore det mer förenligt med direktivet om någon beskattning inte sker i Sverige alls om beskattning sker i en annan jurisdiktion. SVCA menar att den svenska implementeringen skiljer sig från andra länders implementering, vilket orsakar en onödig regelbörda och minskar investeringsviljan från utländska investerare. *Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet* menar att den föreslagna lösningen avviker i tekniskt hänseende i förhållande till den lösning som direktivet pekar ut, dvs. att handelsbolagen ska göras till skattesubjekt. Fakultetsnämnden anser även att frågan om skatteavtalens inverkan på förslaget inte har utretts tillräckligt. *Skatteverket* efterfrågar ett förtydligade i frågan om den utländska delägarrens skattemässiga status har någon betydelse vad gäller om det uppkommer någon hybrid mismatchning om delägaren är skattebefriad i den andra staten.

Som framgår ovan (avsnitt 6) anges i artikel 9a i direktivet mot skatteundandraganden att en medlemsstat under vissa förutsättningar ska behandla ett hybridföretag som en beskattningsbar person. Detta gäller i den mån hybridföretagets inkomst inte på annat sätt beskattas enligt medlemsstatens eller någon annan stats lagstiftning. Tillsammans med rekommendation 5.2 innebär detta att den utländska juridiska personens inkomst från handelsbolaget ska beskattas i Sverige. För att uppnå syftet med artikel 9a bör vid genomförandet av artikeln två alternativ övervägas. Det ena alternativet är att handelsbolaget blir skattesubjekt i inkomstskattelagens mening och beskattas för inkomsten i Sverige. Det andra alternativet innebär att beskattningen fortfarande ligger kvar på delägaren, dvs. handelsbolaget förblir delägarbeskattat, men att skattskyldigheten för begränsat skattskyldiga utökas till att omfatta även inkomst i den aktuella situationen.

Handelsbolag bör inte göras till skattesubjekt

Det första alternativet innebär att handelsbolagen görs till skattesubjekt i inkomstskattelagens mening. Som framgår ovan gäller det i dag t.ex. för fastighetsskatt på bolagets fastigheter. I sådant fall skulle inkomster beskattas i handelsbolaget i stället för hos delägarna. Det skulle kunna ske antingen genom att handelsbolaget görs till skattesubjekt fullt ut eller i begränsad omfattning. Om handelsbolaget görs till skattesubjekt i sin helhet skulle det beskattas för all inkomst av näringsverksamheten. Alternativt skulle handelsbolaget kunna göras till skattesubjekt endast för utländska juridiska personers inkomster från handelsbolaget. I princip finns inte några ekonomiska skäl att göra skillnad i beskattning beroende på i vilken juridisk form en verksamhet bedrivs. Därtill kan, inte minst mot bakgrund av rättspraxis, konstateras att handelsbolag kan användas i skatteundandragande och skatteplanerande syfte såväl när handelsbolaget ägs av fysiska personer som när det ägs av juridiska personer.

Frågan om att göra handelsbolag till skattesubjekt utreddes i betänkandet Ny handelsbolagsbeskattning (SOU 2002:35). I betänkandet föreslogs i huvudsak att handelsbolag skulle inkomstbeskattas som skattesubjekt enligt samma regler som gäller för aktiebolag m.fl. juridiska personer och att delägarna skulle beskattas först i samband med uttag från bolaget. Den nya beskattningsordning som föreslogs skulle således innebära att i ett första led beskattas handelsbolaget för sina inkomster som ett självständigt skattesubjekt och i ett andra led beskattas delägaren, om och till den del denne gör uttag från respektive säljer sin andel i bolaget. Den nuvarande delägarbeskattningen skulle därmed ersättas med den traditionella dubbelbeskattning som i övrigt gäller inom företagssektorn av juridiska personer och deras delägare. En stor fördel med förslaget skulle därmed vara att inkomstberäkningen i inkomstslaget näringsverksamhet skulle bli enhetlig för i stort sett samtliga juridiska personer. Utredningen lyfte samtidigt fram att förslaget skulle innebära förändringar i delägarnas rättsliga ställning. Vidare skulle en stor förändring vara att om handelsbolaget blir skattskyldigt för sin egen inkomst av näringsverksamhet, så innebär det en utvidgning av varje delägares ekonomiska risk eftersom det uppkommer ett utökad betalningsansvar för skatter.

Remissinstansernas synpunkter ledde till att den dåvarande regeringen i 2004 års ekonomiska vårproposition ansåg att utredningens förslag inte borde genomföras och att handelsbolagen även i fortsättningen borde utgöra delägarbeskattade subjekt. Regeringen uttalade då att den övervägande delen av remissinstanserna var negativa till betänkandets förslag och att flera remissinstanser menade att det föreslagna systemet inte innebar någon förbättring ur förenklingssynpunkt. I stället menade den dåvarande regeringen att ett komplicerat system skulle bli ersatt av ett annat minst lika komplicerat system. Regeringen anser inte att det finns skäl att nu göra en annan bedömning.

Alternativet att göra handelsbolag till skattesubjekt endast i de specifika situationer som artikel 9a är tänkt att träffa riskerar att bli komplicerat både i utformning och tillämpning. Det skulle innebära att ett handelsbolag endast blir skattesubjekt för den del av inkomsten som är hänförlig till det i utlandet hemmahörande subjektet när det föreligger intressegemenskap och den stat där den utländska juridiska personen hör hemma betraktar det svenska handelsbolaget som ett eget skattesubjekt. Ett sådant mer begränsat alternativ skulle innebära att det blir två parallella system för beskattning av resultatet i handelsbolag.

Några remissinstanser, bl.a. *NSD* och *Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet*, har påpekat att förslaget i promemorian enligt deras mening avviker i förhållande till vad direktivet pekar ut eftersom handelsbolagen inte blir skattesubjekt.

Som remissinstanserna påpekar innebär artikel 9a att en medlemsstat under vissa förutsättningar ska behandla ett hybridföretag som en beskattningsbar person. Detta gäller i den utsträckning hybridföretagets inkomst inte beskattas på annat sätt. Frågan om att göra handelsbolagen till skattesubjekt innefattar, som framgår ovan, omfattande och komplexa frågeställningar som behöver utredas och analyseras noggrant, bl.a. vad gäller konsekvenserna av en sådan ändring. Enligt regeringens uppfattning bör det lämpligen ske inom ramen för en större översyn. För att genomföra artikel 9a bedöms det sammantaget inte vara en lämplig väg framåt att göra handelsbolag till skattesubjekt, varken helt eller delvis. Detta gäller särskilt med hänsyn till den korta tidsram inom vilka direktivets bestämmelser ska vara genomförda.

Det bör inte införas en bestämmelse liknande den som bl.a. gäller för beskattning av royalty

Det andra alternativet som nämnts ovan, dvs. att de begränsat skattskyldigas skattskyldighet för inkomst från handelsbolag utökas, bedöms av regeringen vara mest lämpligt för att uppnå syftet med artikel 9a. En möjlig väg framåt skulle i så fall vara att införa en bestämmelse liknande den som gäller för beskattning av royalty och periodvis utgående avgift för att nyttja materiella eller immateriella tillgångar.

I 6 kap. 7 § IL anges att utländska juridiska personer är begränsat skattskyldiga. Den som är begränsat skattskyldig är skattskyldig för vissa inkomster som har anknytning till Sverige. Vilka dessa inkomster är framgår av 6 kap. 11 § första stycket IL. I punkt 1 anges att utländska juridiska personer är skattskyldiga för bl.a. inkomst från ett fast driftställe. Enligt 6 kap. 11 § andra stycket IL ska ersättning i form av royalty eller

Prop. 2020/21:111 periodvis utgående avgift för att materiella eller immateriella tillgångar utnyttjas anses som inkomst från ett fast driftställe i Sverige, om ersättningen kommer från en näringsverksamhet med ett fast driftställe här.

I 2 kap. 29 § IL anges att med fast driftställe för näringsverksamhet avses en stadigvarande plats för affärsverksamhet varifrån verksamheten helt eller delvis bedrivs. Uttrycket fast driftställe är centralt för att bestämma när en begränsat skattskyldig person, dvs. utomlands hemmahörande fysiska eller juridiska personer, ska anses ha tillräcklig anknytning till Sverige för att inkomster hänförliga till näringsverksamhet bedrivna i Sverige också ska vara helt eller delvis skattepliktiga här. Definitionen överensstämmer i väsentliga delar med OECD:s modell för skatteavtal (Model Tax Convention on Income and on Capital, 2017).

Att införa en liknande regel som gäller bl.a. för beskattning av royalty (dvs. som i 6 kap. 11 § andra stycket IL) skulle dock inte vara tillräckligt för att förhindra att en omvänd hybrid mismatchning kan uppstå och som artikel 9a är tänkt att motverka av följande skäl. Sådan inkomst som räknas upp i bestämmelsen i 6 kap. 11 § andra stycket IL anses vara hänförlig till ett fast driftställe och kan därför beskattas i Sverige med stöd av första stycket 1. Ytterligare en förutsättning är att ersättningen kommer från en näringsverksamhet som har fast driftställe i Sverige. Till skillnad från bestämmelsen i andra stycket så är det inte endast fråga om inkomst till handelsbolaget som kommer från en näringsverksamhet som bedrivs från ett fast driftställe i Sverige. Som beskrivits ovan kan inkomst till hybridföretaget även komma från en näringsverksamhet i ett tredje land i form av t.ex. ränta. Situationerna i 6 kap. 11 § andra stycket IL och i artikel 9a är därför inte helt jämförbara. Regeringen anser därför att detta alternativ inte är lämpligt för att uppnå syftet med artikel 9a.

Begränsat skattskyldiga blir skattskyldiga för inkomst från handelsbolag i vissa fall

Syftet med artikel 9a i direktivet mot skatteundandraganden är att en utländsk juridisk persons inkomst från ett handelsbolag som är ett hybridföretag ska beskattas i Sverige. Enligt artikeln ska hybridföretaget behandlas som en beskattningsbar person om hybridföretagets inkomst inte beskattas på annat sätt. Ett alternativ är därför att införa en ny bestämmelse som innebär att begränsat skattskyldiga utländska juridiska personer blir skattskyldiga för inkomst från ett svenskt handelsbolag i den omvända hybrida mismatchningssituation som beskrivits ovan. Det gäller således när den stat där den utländska juridiska personen hör hemma betraktar handelsbolaget som ett eget skattesubjekt och inkomsten från handelsbolaget därmed varken beskattas i den stat där den utländska juridiska personen hör hemma eller i Sverige. Förslaget skulle alltså innebära att skattskyldigheten för begränsat skattskyldiga utökas till att omfatta dessa fall.

Regeringen anser att en fördel med detta alternativ är att en sådan lösning inte innebär en bredare utformning än vad direktivet kräver och inte heller omfattar andra situationer än vad som följer av direktivet. Samtidigt motverkas sådan risk för skatteplanering med omvända hybrida mismatchningar som har identifierats inom ramen för BEPS-arbetet. En

sådan lösning kommer också att anknyta förhållandevis nära till direktivbestämmelsernas och rekommendationernas utformning, vilket gör att bestämmelsen fungerar i en internationell miljö. Till skillnad från NSD och SVCA anser regeringen att detta, tillsammans med förslaget på avräkning för att undvika dubbelbeskattning (se avsnitt 7.4), inte går längre än vad som är nödvändigt och som följer av direktivet. En annan fördel är, enligt regeringen, att bestämmelsen kan utformas så att den passar väl in i det svenska skattesystemet utan att det behöver göras större ändringar, vilket hade blivit följden om t.ex. handelsbolagen hade gjorts till skattesubjekt. Vidare är en fördel att redan etablerade begrepp kan användas. Regelbördan och den administration som den medför för företagen kan också hållas nere så långt det är möjligt. Regeringen anser därför, i motsats till Näringslivets regelnämnd och SVCA, att bestämmelsen inte riskerar att verka avskräckande för gränsöverskridande investeringar, oavsett om dessa sker av utländska företag som investerar i Sverige eller av svenska företag som investerar utomlands.

Sammanfattningsvis anser regeringen att det mest lämpliga alternativet är att skattskyldigheten för begränsat skattskyldiga utländska juridiska personer utökas till att även omfatta inkomst från svenskt handelsbolag i de fall den stat där den utländska juridiska personen hör hemma betraktar handelsbolaget som ett eget skattesubjekt. Det föreslås därför att en sådan skattskyldighet införs.

Omfattningen av den utökade skattskyldigheten för begränsat skattskyldiga

För att den föreslagna skattskyldigheten för begränsat skattskyldiga för inkomst från ett svenskt handelsbolag ska aktualiseras är en förutsättning att den stat där den utländska juridiska personen hör hemma inte beskattar inkomsten från handelsbolaget. Ytterligare en förutsättning för att den föreslagna skattskyldigheten för begränsat skattskyldiga ska aktualiseras är att anledningen till att inkomsten inte beskattas i den stat där den utländska juridiska personen hör hemma enligt ovan är att den rättsliga klassificeringen av handelsbolaget i skattehänseende i Sverige och i den stat där den skattskyldige hör hemma skiljer sig åt. Eftersom handelsbolaget klassificeras som delägarbeskattat i Sverige innebär detta att handelsbolaget enligt lagstiftningen i den stat där den utländska juridiska personen hör hemma ska klassificeras som ett eget skattesubjekt för att det ska bli fråga om ett hybridföretag och att inkomsten inte beskattas i någon stat. I dessa fall ska därför inkomsten i handelsbolaget påföras den begränsat skattskyldige, dvs. den utländska juridiska personen, enligt den föreslagna bestämmelsen.

Skatteverket efterfrågar ett förtydligade huruvida den utländska delägaren ska beskattas för handelsbolagets inkomst enligt den föreslagna bestämmelsen, även i en situation där den utländska delägaren är ett skattebefriat subjekt i den stat där denne hör hemma. Enligt regeringens uppfattning blir det inte fråga om någon omvänd hybrid mismatchning i en situation där inkomsten från handelsbolaget inte tas upp till beskattning på grund av den utländska delägarens skatterättsliga status. Att inkomsten från handelsbolaget inte beskattas har därmed inte grund i att den rättsliga

Prop. 2020/21:111 klassificeringen av handelsbolaget i skattehänseende skiljer sig åt i Sverige och i den stat där den skattskyldige hör hemma.

Enligt 33 kap. 6 § skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL, ska svenska handelsbolag till ledning för delägarnas beskattning lämna särskilda uppgifter till Skatteverket om bl.a. varje delägars andel av bolagets inkomst av näringsverksamhet. Den nya bestämmelsen om skattskyldighet i vissa fall för utländska juridiska personer för inkomst från handelsbolag innebär att handelsbolaget kommer att behöva lämna uppgifter till Skatteverket till ledning för beskattningen. De uppgifter som avses rör den utländska juridiska personens andel av inkomsten från handelsbolaget som inte beskattas i den stat där den skattskyldige hör hemma på grund av den rättsliga klassificeringen i skattehänseende av handelsbolaget enligt denna stats lagstiftning. Det innebär att handelsbolaget kommer att behöva göra en bedömning av om den föreslagna bestämmelsen i 6 kap. 11 § första stycket 8 IL är tillämplig på den utländska juridiska personen. Av 34 kap. 4 a § SFL följer även att handelsbolaget kommer att behöva lämna alla de uppgifter till den utländska juridiska personen som denne behöver för att kunna beräkna sina intäkter från bolaget.

En fråga som också aktualiseras är hur Sveriges skatteavtal kan komma att påverka förslaget. Utgångspunkten är att de eventuella anpassningar som krävs enligt direktivet i princip inte bör påverka fördelningen av beskattningsrätten mellan jurisdiktioner som fastställts i ett skatteavtal (skäl 11 i ändringsdirektivet). Utifrån detta är regeringens bedömning att den fördelning som görs av beskattningsrätten enligt skatteavtalen inte ska påverkas av genomförandet i svensk rätt av ändringsdirektivets regler. Det får dock överlämnas till rättstillämpningen att avgöra hur skatteavtalen närmare ska tillämpas i förhållande till inkomst som påförs enligt den nu föreslagna bestämmelsen. Vid en sådan prövning bör det bl.a. beaktas om det tillämpliga skatteavtalet innehåller särskilda bestämmelser rörande delägarbeskattade subjekts inkomster eller om sådana bestämmelser saknas. Ytterligare en relevant aspekt är om Sverige kan anses vara källstat för inkomsten eller inte. Hänsyn kan vid en sådan prövning tas till förarbetsuttalanden om delägarbeskattade subjekts inkomster i skatteavtal samt även till praxis (t.ex. HFD 2014 ref. 71). Även OECD:s modellavtal med tillhörande kommentarer har särskild betydelse inom området för internationell beskattning (se t.ex. RÅ 1996 ref. 84).

Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet ifrågasätter om frågan om skatteavtalens påverkan har utretts i tillräcklig omfattning. Man konstaterar därvid att den valda lösningen där handelsbolagen inte görs till skattesubjekt i inkomstskattelagens mening, innebär att skatteavtalen skulle kunna förhindra beskattning i vissa fall.

Av skäl som anges ovan bedömer regeringen att det inte är lämpligt att göra handelsbolagen till skattesubjekt för att genomföra artikel 9a. Utifrån förutsättningen att svenska handelsbolag förblir delägarbeskattade och att förslaget inte bör påverka fördelningen av beskattningsrätten som följer av skatteavtal, delar regeringen bedömningen i promemorian att det bör överlämnas till rättstillämpningen att avgöra hur skatteavtalen närmare ska tillämpas i förhållande till den nu föreslagna bestämmelsen.

Förslaget medför ändringar i 6 kap. 11 § IL genom att en ny punkt 8 införs i paragrafens första stycke.

7.2 Skattskyldigheten gäller endast vid intressegemenskap

Regeringens förslag: Bestämmelsen om skattskyldighet i vissa fall för utländska juridiska personer för inkomst från ett svenskt handelsbolag begränsas till att endast gälla om företagen anses vara i intressegemenskap.

Med intressegemenskap avses att den utländska juridiska personen och handelsbolaget ingår i en koncern av sådant slag som anges i 1 kap. 4 § årsredovisningslagen. Vidare anses de vara i intressegemenskap om den utländska juridiska personen, direkt eller indirekt, har rätt till minst 50 procent av vinsten eller innehar minst 50 procent av kapitalet eller rösterna i handelsbolaget. Intressegemenskap anses även uppkomma om en och samma person, direkt eller indirekt, innehar minst 50 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.

Promemorians förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: *Skatteverket* anser att det bör förtydligas att den föreslagna definitionen av intressegemenskap, som finns i 24 b kap. 3 § IL, omfattar tre situationer när företagen anses vara i intressegemenskap. Enligt Skatteverket bör det framgå att beskattning av en utländsk delägare även kan ske om dennes ägarandel är mindre än 50 procent om någon av intressegemenskapsdefinitionerna är uppfyllda.

Skälen för regeringens förslag: I artikel 9a i direktivet mot skatteundandraganden anges att artikeln ska gälla om en eller flera närstående utomlands hemmahörande subjekt sammanlagt har ett direkt eller indirekt intresse i 50 procent eller mer av rösträtten, kapitalet eller rätten till en del av vinsten i ett hybridföretag. Det framgår också av skäl 13 i ändringsdirektivet att innehavet eller rättigheterna för de personer som agerar tillsammans bör räknas samman som en person vid tillämpningen av innehavskravet. Syftet är att förhindra att innehav sprids ut på flera personer för att undvika reglerna.

Mot denna bakgrund föreslår regeringen att den utökade skattskyldighet som föreslås i avsnitt 7.1 endast ska gälla om den utländska juridiska personen är i intressegemenskap med det svenska handelsbolaget.

I samband med att de hybridregler som gäller från den 1 januari 2019 genomfördes i svensk rätt infördes en intressegemenskapsdefinition i 24 kap. 15 a § IL som baseras på direktivet mot skatteundandraganden. I korthet finns det tre situationer när företag ska anses vara i intressegemenskap. Företag ska anses vara i intressegemenskap om företagen ingår i en koncern av sådant slag som anges i 1 kap. 4 § årsredovisningslagen (första stycket första punkten). Vidare ska företag

Prop. 2020/21:111 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 (andra punkten). Företag som innehas av en och samma person ska också anses vara i intressegemenskap (tredje punkten). Flera personer som agerar tillsammans ska behandlas som en enda person, dvs. deras andel av kapital- eller röstandelarna i företaget ska läggas samman (andra stycket).

I den utvidgning av hybridreglerna som trädde i kraft den 1 januari 2020 (prop. 2019/20:13, bet. 2019/20:SkU8, rskr. 2019/20:79) används i princip samma definitioner av intressegemenskap och när ett företag ska anses höra hemma i en viss stat som i de regler som trädde i kraft den 1 januari 2019 (prop. 2017/18:245). Dock ändrades kravet på kapitalet eller rösterna från 25 procent till 50 procent i några enskilda situationer. Vidare innebär ändringarna att definitionen har flyttats till 24 b kap. 3 § IL. Definitionen ansluter i sin helhet till direktivet mot skatteundandraganden. Regeringen anser därför att det är lämpligt att definitionen av intressegemenskap som utgångspunkt även görs tillämplig på förslaget om utökad skattskyldighet för begränsat skattskyldiga.

En fråga är om innehavskravet skulle kunna sättas till 25 procent i stället eftersom ett lägre krav skulle kunna motverka risken för skatteundandraganden i högre grad genom att omfatta fler situationer. En sådan regel skulle dock gå längre än vad som krävs av direktivet mot skatteundandraganden. Det skulle också innebära ett avsteg från vad som gäller för hybridreglerna i övrigt (som nämnts ovan). Bedömningen är därför att innehavskravet bör sättas till 50 procent. Det bör i sammanhanget noteras att vid bedömningen av om företag är i intressegemenskap ska personer som agerar tillsammans behandlas som en enda person, vilket gör regeln mer robust mot skatteundandraganden.

Skatteverket anser att det bör förtydligas vilka situationer den föreslagna definitionen av intressegemenskap omfattar. Skatteverket påpekar att det bör framgå tydligare att tillämpningen av intressegemenskapsdefinitionen också innebär att mindre ägarandelar än 50 procent i ett handelsbolag kan innebära att beskattning kan ske. Som exempel nämner Skatteverket situationen att en och samma person, direkt eller indirekt, innehar minst 50 procent av kapitalet eller rösterna i företaget. Regeringen instämmer i vad Skatteverket anför om att mindre ägarandelar än 50 procent i ett handelsbolag kan innebära att beskattning kan komma att ske. Det innebär att om exempelvis ett aktiebolag har fem helägda dotterbolag, som i sin tur äger 20 procent var i ett svenskt handelsbolag så innebär förslaget att beskattning kan ske om en hybrid mismatchning uppkommer. Ett utländskt dotterbolag kan således beskattas för inkomst från handelsbolaget trots att ägandet bara uppgår till 20 procent.

Sammanfattningsvis föreslår regeringen att bestämmelsen om skattskyldighet i vissa fall för utländska juridiska personer för inkomst från handelsbolag bör begränsas till att endast gälla utländska juridiska personer som är i intressegemenskap med handelsbolaget enligt 24 b kap. 3 § IL samt att innehavskravet sätts till 50 procent. Detta innebär att med intressegemenskap avses att den utländska juridiska personen och handelsbolaget ingår i en koncern av sådant slag som anges i 1 kap. 4 § årsredovisningslagen. Vidare ska intressegemenskap anses föreligga om

den utländska juridiska personen, direkt eller indirekt, innehar minst 50 procent av kapitalet eller rösterna i handelsbolaget eller har rätt till minst 50 procent eller mer av vinsten. Intressegemenskap anses även uppkomma om en och samma person, direkt eller indirekt, innehar minst 50 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.

Lagförslag

Lagförslaget medför ändringar i 24 b kap. 3 § IL.

7.3 Undantag för företag för kollektiva investeringar

Regeringens bedömning: Det bör inte införas ett undantag för företag för kollektiva investeringar.

Promemorians bedömning överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: *Swedish Private Equity & Venture Capital Association, SVCA*, anser att det bör införas ett undantag för alternativa investeringsfonder. Det beror på att dessa kan bildas som t.ex. ett kommanditbolag och skulle därmed kunna träffas av de föreslagna reglerna. *Näringslivets regelråd* menar att förslagens påverkan på de alternativa investeringsfonderna inte är tillräckligt utrett.

Skälen för regeringens bedömning: I artikel 9a finns ett undantag för företag för kollektiva investeringar. Vid tillämpningen av artikeln 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 den stat där det är etablerat.

Svenska värdepappersfonder och specialfonder är enligt 6 kap. 3 § IL obegränsat skattskyldiga, vilket innebär att fonderna är egna skattesubjekt. För att rekommendation 5.2 ska bli tillämplig krävs att subjektet är transparent i skattehänseende i etablerings- eller registreringsstaten, dvs. att det inte är ett skattesubjekt. Med hänsyn till detta är förutsättningarna enligt rekommendation 5.2 för vad som utgör ett hybridföretag inte uppfyllda. Av samma skäl blir inte heller artikel 9a tillämplig på svenska värdepappersfonder och specialfonder.

Det finns, som *SVCA* påpekar, alternativa investeringsfonder som varken är värdepappersfonder eller specialfonder. Till skillnad från dessa kan en sådan fond vara en juridisk person i form av t.ex. ett kommanditbolag. Alternativa investeringsfonder av det slaget har däremot inte inordnats i den beskattningsordning som gäller för ovan nämnda fonder utan beskattningen följer av vilken juridisk form fonden har. Enligt *SVCA* skulle därmed en alternativ investeringsfond i form av ett kommanditbolag kunna bli föremål för beskattning enligt den nu föreslagna beskattningsregeln varför det behöver införas ett undantag.

Regeringen konstaterar att ett antal förutsättningar ska vara uppfyllda för att undantagsregeln ska bli tillämplig. För att förslaget på utökad skattskyldighet i 6 kap. 11 § första stycket 8 IL ska bli tillämpligt är en förutsättning att den begränsat skattskyldiga delägaren och kommanditbolaget är i intressegemenskap enligt 24 b kap. 3 § IL (se avsnitt 7.2). För att undantaget ska bli tillämpligt krävs det vidare att det handlar om en investeringsfond eller ett investeringsföretag som har en bred ägarbas, innehar en diversifierad värdepappersportfölj och omfattas av bestämmelser om investerarskydd i den stat där fonden eller företaget är etablerat. Enligt regeringen kan det ifrågasättas om de alternativa investeringsfonderna uppfyller samtliga villkor för att komma i fråga för undantagsregeln. Det gäller bl.a. villkoret avseende en bred ägarbas och en diversifierad värdepappersportfölj. Det är även tveksamt om dessa fonder når upp till kravet på nivån på ägande för att överhuvudtaget träffas av den föreslagna bestämmelsen. Mot denna bakgrund bedöms det inte vara motiverat att införa ett undantag från skattskyldighet för alternativa investeringsfonder.

Lagrådet påpekar särskilt att beskattningsregeln i artikel 9a.1 i direktivet mot skatteundandraganden är avsedd att utgöra en minsta skyddsnivå för medlemsstaternas bolagsskattebasen men lyfter också fram att som undantaget i punkt 2 i artikeln är formulerat utgör det inte en option för medlemsstaterna att genomföra undantagsbestämmelsen. *Lagrådet* avslutar med bedömningen att skälen för att inte genomföra undantaget behöver utvecklas och motiveras närmare vad gäller alternativa investeringsfonder som bedrivs i form av kommanditbolag.

Direktivet mot skatteundandraganden syftar till ett samordnat genomförande av OECD/G20:s BEPS-rekommendationer. Ett direktiv är bindande avseende det resultat som ska uppnås inom en bestämd tid, medan det överläts till medlemsstaterna att bestämma form och tillvägagångssätt för genomförandet i nationell rätt. Som *Lagrådet* mycket riktigt lyfter fram utgör direktivet mot skatteundandraganden en minsta skyddsnivå för medlemsstaternas bolagsskattebasen (artikel 3). Direktivet utgör en ram som är förenlig med och inte mindre effektiv än BEPS-rekommendationerna (åtgärd 2, se skäl 7 i ändringsdirektivet). Detta betyder att striktare regler kan införas för att skydda skattebasen. *Lagrådet* har dock tolkat artikel 9a som att det inte är en option för medlemsstaterna att införa undantaget, men enligt regeringens bedömning finns det utrymme för medlemsstaterna att med hänsyn till artikel 3 välja att införa striktare regler även i avseende till artikel 9a.

Syftet med förslaget i denna proposition är att motverka skatteplanering genom vissa transparenta företag. Som anges i avsnitt 6 bör direktivets bestämmelser om hybrida mismatchningar vid genomförandet i svensk rätt utformas på ett sådant sätt att missbruk som identifierats inom ramen för BEPS-arbetet förhindras i syfte att skydda den svenska skattebasen och att säkerställa att vinster beskattas där de uppkommit. Förslaget att utöka skattskyldigheten för begränsat skattskyldiga utländska juridiska personer syftar till att åstadkomma en reglering som innebär att syftet med artikel 9a uppnås, dvs. att motverka skatteplanering genom vissa transparenta företag. Att införa ett undantag från den föreslagna skattskyldigheten skulle innebära att inkomsten från handelsbolaget eller kommanditbolaget inte beskattas. Enligt regeringens bedömning skulle det alltså innebära ett

mindre robust skydd av den svenska skattebasen. Sammanfattningsvis vidhåller regeringen bedömningen att det inte bör införas ett särskilt undantag för företag för kollektiva investeringar men att det kan finnas skäl att följa frågan.

7.4 Avräkningslagen behöver kompletteras

Regeringens förslag: Rätt till avräkning av utländsk skatt enligt 2 kap. 1 § avräkningslagen ska även gälla när en begränsat skattskyldig beskattas för inkomst från ett svenskt handelsbolag på grund av att inkomsten inte beskattas i den stat där den skattskyldige hör hemma till följd av att handelsbolaget betraktas som ett eget skattesubjekt enligt lagstiftningen där.

Promemorians förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Ingen av remissinstanserna uttalar sig särskilt i denna fråga.

Skälen för regeringens förslag: Enligt 2 kap. 1 § lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt, kallad avräkningslagen, har en obegränsat skattskyldig som har haft en intäkt och en begränsat skattskyldig som har haft en intäkt hänförlig till fast driftsställe i Sverige genom avräkning för utländsk skatt rätt till nedsättning av statlig och kommunal inkomstskatt. Som förutsättning för att sådan avräkning ska ges gäller att den skattskyldige har haft en intäkt som tagits upp enligt inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, att denne beskattats för intäkten i en utländsk stat och att intäkten enligt skattelagstiftningen i den utländska staten anses härröra därifrån. I 2 kap. 3 § avräkningslagen finns bestämmelser som möjliggör avräkning när inkomster förvärvas indirekt genom delägarbeskattade juridiska personer som avses i 5 kap. IL, t.ex. svenska handelsbolag. Dessa bestämmelser innebär dels att inkomst hos en delägarbeskattad juridisk person vid avräkning av utländsk skatt ska anses som delägarrens egen inkomst, dels att delägare i en sådan juridisk person ska ges avräkning även för utländsk skatt som betalats av den juridiska personen och som hänför sig till den andel av den juridiska personens inkomst som delägaren beskattats för.

En begränsat skattskyldig som beskattas enligt den föreslagna bestämmelsen i 6 kap. 11 § första stycket 8 IL omfattas inte av rätten till avräkning enligt 2 kap. 1 § avräkningslagen, eftersom denne inte har haft en intäkt hänförlig till fast driftsställe i Sverige. Om, i exemplet i avsnitt 6, delägaren i stat A beskattas enligt den föreslagna bestämmelsen i 6 kap. 11 § första stycket 8 IL bör dubbelbeskattning som uppkommer på grund av att inkomsten också beskattats i stat B kunna undanröjas genom avräkning av utländsk skatt. Detta bör gälla oavsett om det är handelsbolaget eller delägaren som är skattskyldig i stat B för den aktuella skatten. För att avräkning ska möjliggöras föreslår regeringen därför att det ska införas en ny bestämmelse som ger rätt till avräkning för en begränsat skattskyldig som har haft intäkt som tagits upp enligt den föreslagna bestämmelsen i 6 kap. 11 § första stycket 8 IL.

Förslaget medför att ett nytt fjärde stycke införs i 2 kap. 1 § lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt.

7.5 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Regeringens förslag: De nya bestämmelserna i inkomstskattelagen träder i kraft den 1 juli 2021 och tillämpas första gången för beskattningsår, eller i fråga om svenska handelsbolag räkenskapsår, som börjar efter den 30 juni 2021.

Den nya bestämmelsen i avräkningslagen träder i kraft den 1 juli 2021 och tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 30 juni 2021.

Promemorians förslag överensstämmer delvis med regeringens. I promemorian föreslås att bestämmelserna ska träda i kraft den 1 januari 2021 och tillämpas enbart för beskattningsår och inte också för svenska handelsbolags räkenskapsår avseende inkomstskattelagen.

Remissinstanserna: *Swedish Private Equity & Venture Capital Association*, *SVCA*, *Näringslivets regelnämnd* och *Näringslivets skattedelegation* (i vilka *Finansbolagens förening* och *Svenska bankföreningen* instämmer), *NSD*, anser att implementeringen av direktivet blir mer långtgående än vad som krävs om bestämmelserna ska träda i kraft den 1 januari 2021 och inte den 1 januari 2022 som direktivet föreskriver. *Skatteverket* anser att övergångsbestämmelserna behöver klargöras eftersom den utländska delägarrens räkenskapsår inte behöver överensstämma med handelsbolagets. Ett handelsbolag har inget beskattningsår eftersom det inte är skattesubjekt, vilket innebär att övergångsbestämmelserna inte avser handelsbolaget utan den utländska delägaren. Det medför att inkomster från handelsbolaget som belöper på tid före ikraftträdandet kan komma att beskattas.

Skälen för regeringens förslag: Artikel 9a i direktivet mot skatteundandraganden ska vara genomförd i svensk rätt senast den 31 december 2021 och tillämpas från och med den 1 januari 2022 (artikel 2.3 ändringsdirektivet).

I promemorian föreslås att ändringarna i inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, och lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt ska träda i kraft den 1 januari 2021 och tillämpas på beskattningsår som börjar efter den 31 december 2020. *SVCA*, *Näringslivets regelnämnd* och *Näringslivets skattedelegation* (i vilka *Finansbolagens förening* och *Svenska bankföreningen* instämmer) anser att det skulle innebära en överimplementering av direktivet att låta de nya bestämmelserna träda i kraft ett år före vad som stadgas i direktivet.

Direktivet mot skatteundandraganden syftar till ett samordnat genomförande av OECD/G20:s BEPS-rekommendationer. Ett direktiv är bindande avseende det resultat som ska uppnås inom en bestämd tid, medan det överläts till medlemsstaterna att bestämma form och tillvägagångssätt för genomförandet i nationell rätt. Som framgår ovan följer det av direktivet att ändringarna ska vara genomförda senast den 31 december

2021 och tillämpas från den 1 januari 2022, vilket innebär att de kan träda i kraft och tillämpas tidigare. Regeringen anser att det är angeläget att bestämmelserna träder i kraft så snart det är möjligt för att motverka skatteplanering genom omvända hybrida mismatchningar. Regeringen föreslår därför att de nya bestämmelserna ska träda i kraft den 1 juli 2021.

Skatteverket lyfter fram att den utländska delägarens räkenskapsår inte behöver överensstämja med handelsbolagets. Ett handelsbolag har inget beskattningsår eftersom det inte är ett skattesubjekt och Skatteverket har därför uppfattat det som att övergångsbestämmelserna gäller delägaren och inte handelsbolaget. Det kan enligt Skatteverket medföra att inkomster före tidpunkten för ikraftträdandet kan komma att beskattas eftersom handelsbolaget kan ha ett brutet räkenskapsår och delägaren kan då tvingas ta upp dessa inkomster.

Regeringen anser att det är av stor vikt att reglerna är tydliga och att tillämpningen av dessa är förutsebar. Som Skatteverket påpekar är handelsbolag inte skattesubjekt och i 1 kap. 14 § IL knyts handelsbolagets räkenskapsår till delägarens beskattningsår för att ange när handelsbolagets inkomster ska tas upp till beskattning. För att det inte ska råda några tveksamheter avseende vilka inkomster som omfattas bör bestämmelserna också ta hänsyn till ett handelsbolags räkenskapsår. Det föreslås därför att bestämmelserna ska tillämpas första gången för beskattningsår, eller i fråga om svenska handelsbolag för räkenskapsår, som börjar efter den 30 juni 2021.

När det gäller ändringen i avräkningslagen bör även denna träda i kraft den 1 juli 2021 och tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 30 juni 2021.

8 Konsekvensanalys

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

8.1 Syfte och alternativa lösningar

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

Mer specifikt syftar förslaget till att reglera beskattningen när en annan stat betraktar ett företag som i Sverige anses vara delägarbeskattat, som ett eget skattesubjekt. Om inkomst från ett sådant subjekt inte beskattas enligt

Prop. 2020/21:111 någon stats lagstiftning ska enligt direktivet Sverige beskatta företaget som ett skattesubjekt, i den utsträckning denna inkomst inte på annat sätt beskattas enligt medlemsstatens eller någon annan stats lagstiftning. En lösning som innebär att handelsbolag görs till skattesubjekt, helt eller delvis, anses vara så komplex och genomgripande att den inte kan genomföras utan att konsekvenserna utförligt analyseras inom ramen för en större översyn (se vidare avsnitt 7.1). I stället föreslås att skattskyldigheten för begränsat skattskyldiga utökas till att även omfatta inkomst från svenskt handelsbolag om inkomsten inte beskattas i den stat där den skattskyldige hör hemma eftersom handelsbolaget, på grund av skillnader i den skatterättsliga klassificeringen, betraktas som ett eget skattesubjekt i denna stat. Med den föreslagna lösningen motverkas omvända hybrida mismatchningar med minsta möjliga konsekvens för andra skattskyldiga som inte berörs av nuvarande regler för att neutralisera hybrida mismatchningar. Något annat lämpligt alternativ till att åtgärda situationen med att inkomst riskerar att inte beskattas finns inte.

8.2 Offentligfinansiella effekter

Hybrida mismatchningar uppstår när olikheter i olika staters respektive lagstiftning utnyttjas för att minska skattekostnaden. Det primära syftet med införandet av reglerna mot hybrida mismatchningar är att förstärka skattereglerna i EU:s medlemsstater så att det blir olönsamt att skapa strukturer som utnyttjar olikheter mellan staters respektive lagstiftning för att minska skatten.

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 staters lagstiftning för att minska skatten. Reglerna utgör incitament för företagen att organisera sin verksamhet på ett sätt som i huvudsak utgår från affärsmässiga kriterier och som inte påverkas av skattemässiga överväganden.

Förslaget skulle medföra att möjligheterna att undvika beskattning i ett svenskt handelsbolag genom en omvänd hybrid mismatchning motverkas. Medlet för detta är att skattskyldigheten för begränsat skattskyldiga utökas till att även omfatta inkomst från svenskt handelsbolag om inkomsten inte beskattas i den stat där den skattskyldige hör hemma eftersom handelsbolaget, på grund av skillnader i den skatterättsliga klassificeringen, betraktas som ett eget skattesubjekt i denna stat. Förslagen medför således i princip att den svenska bolagsskattebasen blir större och Sveriges skatteintäkter kan därmed förväntas komma att öka.

Det underlag som finns för att bedöma den offentligfinansiella effekten tyder på att den direkta offentligfinansiella effekten av förslaget är begränsad. Det finns inget som tyder på att omvända hybrida mismatchningar är vanligt förekommande. Den viktigaste konsekvensen av förslaget är därmed att begränsa möjligheterna att skapa konstruktioner som gör att inkomster inte beskattas överhuvudtaget, vilket i förlängningen bidrar till en stabilare skattebas som inte riskerar att

8.3 Konsekvenser för enskilda och företag

8.3.1 Antalet företag som berörs

De som direkt berörs av de föreslagna reglerna är utländska juridiska personer som har en inkomst från ett svenskt handelsbolag som inte beskattas i den stat där den skattskyldige hör hemma eftersom handelsbolaget, på grund av skillnader i den skatterättsliga klassificeringen, betraktas som ett eget skattesubjekt i denna stat.

De som berörs kan delas in i två grupper. Det grupperna har gemensamt är att de är utländska juridiska personer som har en andel i ett svenskt handelsbolag som har inkomster som inte är hänförliga till ett fast driftställe i Sverige, t.ex. ränteinkomster, och att de hör hemma i en stat som betraktar det svenska handelsbolaget som ett skattesubjekt. Det som skiljer grupperna åt är att i det ena fallet bedriver handelsbolaget verksamhet som utgör ett fast driftställe i Sverige, medan det i det andra inte finns en sådan verksamhet. Den första gruppen påverkas på så sätt att de föreslagna reglerna medför att inkomsterna som inte hör till det fasta driftstället ska inkluderas i den inkomst som beskattas i Sverige. Den andra gruppen påverkas genom att de går från icke skattskyldiga till begränsat skattskyldiga i Sverige.

Det är en mängd faktorer som bestämmer om en utländsk ägare till ett handelsbolag innefattas i någon av de två beskrivna grupperna, dvs. om de omfattas av de föreslagna reglerna. Det finns ingen tillgång till data som kan användas för att med exakthet beräkna hur många juridiska personer som innefattas. Det underlag som finns kan användas för att på en mer översiktlig nivå uppskatta hur många som maximalt kan innefattas i de två grupperna.

I tabell 1 nedan visas det totala antalet handelsbolag, som sedan avgränsas efter faktorer som dels har betydelse för att den utländska juridiska personen ska omfattas av de föreslagna reglerna, dels kan fångas statistiskt. De som omfattas är utländska juridiska personer som har en andel i ett svenskt handelsbolag. Enligt statistikdatabasen Frida finns 275 sådana handelsbolag. För att ingå i den första gruppen ska det finnas inkomster som inte är hänförliga till ett fast driftställe, t.ex. ränteinkomster. Av de 275 handelsbolagen finns enligt statistikdatabasen Frida 189 stycken som redovisar ränteinkomster. Hur stor del av de redovisade ränteinkomsterna som hör till ett fast driftställe går dock inte avgöra utifrån statistiken. Det som därmed kan sägas är att antalet, 189 stycken, utgör det maximala antalet som kan tillhöra den första gruppen. De som utgör den andra gruppen har inkomst (tex. ränta) från ett svenskt handelsbolag som inte bedriver någon verksamhet från fast driftställe här.

Kriterier för att fast driftställe saknas är vid bedömningen av vilka som berörs att anläggningstillgångar och rörelseintäkter saknas i lämnade

Prop. 2020/21:111 räkenskapsutdrag. Enligt databasen Frida är det mycket få, färre än 30, som uppfyller dessa kriterier.⁶

Tabell 8.1 Antal handelsbolag totalt, med ägare som är juridisk person samt avgränsat till vissa bokföringsposter, år 2016

Avgränsning	Antal
Handelsbolag (HB) som lämnat inkomstdeklaration 4	52 980
HB där minst en delägare är juridisk person	3 745
HB där minst en delägare är en utländsk juridisk person	275
HB där minst en delägare är en utländsk juridisk person och som redovisar ränteinkomst	189
HB där minst en delägare är en utländsk juridisk person och som saknar anläggningstillgångar och rörelseintäkter	<30

Källa: Frida

Avgränsningen som gjorts ovan visar det ungefärliga antalet handelsbolag som maximalt kan beröras av de föreslagna reglerna. En viktig uppgift som saknas är om de utländska juridiska personer som har inkomst från de svenska handelsbolagen hör hemma i stater som betraktar handelsbolaget som ett skattesubjekt. Antalet utländska juridiska personer som berörs av de föreslagna reglerna bör endast utgöra en liten andel av det antal som visas i tabell 8.1. Bedömningen är att antalet totalt sett inte överstiger 30.

8.3.2 Kategorier av företag som berörs

Det går inte redovisa någon kategorisering av de berörda ägarföretagen. Orsaken till detta är att de är utländska och att det därmed inte finns någon information om dem i svenska register. Det finns heller ingen annan informationskälla där det är möjligt att få fram motsvarande uppgifter.

När det gäller de svenska handelsbolag som ägs av utländska juridiska personer så bedriver 90 procent fastighetsverksamhet. När det gäller storlek så redovisar cirka 20 procent en omsättning över 10 miljoner kronor, cirka 50 procent en omsättning mellan 1 och 10 miljoner kronor och resterande 30 procent en omsättning understigande 1 miljon kronor.

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

⁶ Vid redovisning av statistik redovisas inte det exakta antalet när det rör färre än 30 personer. Skälet är risken för att enskilda personers identitet kan röjas.

De som berörs av förslaget kan som nämnts ovan delas upp i två grupper. Den första gruppen är utländska juridiska personer som är delägare i ett svenskt handelsbolag med fast driftställe i Sverige, men där det finns inkomster som inte är hänförliga till det fasta driftstället och heller inte beskattas i den stat där delägaren hör hemma, eftersom den staten betraktar det svenska handelsbolaget som ett skattesubjekt. Den andra gruppen är också delägare i ett svenskt handelsbolag men skillnaden är att handelsbolaget inte bedriver en sådan verksamhet att det anses finnas ett fast driftställe i Sverige.

Den första gruppen påverkas av förslaget genom att det tillkommer inkomster som ska beskattas i Sverige. Den andra gruppen påverkas genom att de går från icke skattskyldiga till begränsat skattskyldiga i Sverige (t.ex. för ränteinkomster enligt exemplet i avsnitt 6).

Förändringen medför att det tillkommer en administrativ börda. För den första gruppen är den tillkommande bördan liten. Denna grupp är redan begränsat skattskyldiga i Sverige. Den tillkommande arbetsuppgiften handlar om att lägga till en inkomst till delägaruppgiften, vilket är en uppgift som i normalfallet inte bör ta mer än någon minut i anspråk. I fall där inkomsten härrör från en annan stat kan det dock även förekomma att källskatt har tagits ut. Eftersom Sverige ger avräkning i sådana fall kan det tillkomma ytterligare informationsinlämning i form av uppgifter om sådan källskatt. Den andra gruppen påverkas mer genom att de med de föreslagna reglerna kommer att bli begränsat skattskyldiga i Sverige. Med detta följer en administrativ kostnad för inlämnande av inkomstdeklaration och delägaruppgifter från handelsbolaget. Mängden information som behöver lämnas är begränsad eftersom det rör inkomster såsom t.ex. ränta. Även för denna grupp kan det tillkomma informationsinhämtning om inkomsten härrör från en annan stat där källskatt tagits ut.

En mycket grov uppskattning är att uppgiftsinlämningen för ett genomsnittligt företag i den första gruppen i genomsnitt tar en halv timme och för den andra gruppen tre timmar samt att sammanställningen måste göras av en kvalificerad jurist. Enligt SCB:s lönestatistik för yrkesgrupper (SSYK) uppgick den genomsnittliga månadslönen för en jurist år 2017 till 50 300 kronor. Med antagandet att ett genomsnittligt företag utöver de direkta lönekostnaderna även har rörliga tilläggskostnader för t.ex. löneskatter och försäkringar som motsvarar 50 procent av lönen uppskattas timkostnaden till 470 kronor ($50\,300 / 160 \times 1,5 \approx 470$). Den administrativa kostnaden för ett genomsnittligt företag i den första gruppen kan därmed uppskattas till 235 kronor ($0,5 \times 470 \approx 235$) och för den andra till 1 400 kronor ($3 \times 470 \approx 1\,400$). Eftersom bedömningen är att antalet företag som berörs direkt är mycket litet är den totala administrativa bördan att betrakta som försumbar.

8.3.4 Företagens förutsättningar

För företag som skapat en struktur för att undvika beskattning genom en omvänd hybrid mismatchning är de ökade skattekostnaderna och administrativa kostnaderna, som följer av förslaget, ett medel för det som

Prop. 2020/21:111 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 följden av andra affärsmässigt motiverade val. Även för dessa företag ökar skattekostnaderna och de administrativa kostnaderna. Ökningen av skattekostnaden sker i så fall till en nivå motsvarande konkurrerande företag, och ökningen är därmed motiverad.

För dessa företag riskerar dock den ökade administrativa kostnaden, som tar resurser från den produktiva verksamheten, att bli en konkurrensnackdel. Det mesta pekar dock mot att antalet företag som detta skulle kunna gälla är mycket litet.

Sett i ett större perspektiv medför införandet av reglerna att incitamenten att skapa strukturer i form av omvända hybrida mismatchningar motverkas och att företagen därmed kan verka på en marknad med ökad konkurrensneutralitet. Reglerna medför att det blir svårare för företag att konkurrera genom lägre skattekostnader på ett sätt som inte är avsett av lagstiftarna i de olika staterna. 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.

8.4 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.

När det gäller de allmänna förvaltningsdomstolarna bedöms förslagen inte öka mängden mål i någon nämnvärd utsträckning.

Tillkommande kostnader för Skatteverket och eventuellt tillkommande kostnader för de allmänna förvaltningsdomstolarna kan hanteras inom befintliga ekonomiska ramar.

8.5 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.

Förslaget om att införa reglerna om omvända hybrida mismatchningar i EU:s direktiv mot skatteundraganden i svensk rätt riktar sig mot företag med gränsöverskridande verksamhet. Syftet är att minska möjligheterna att utnyttja olikheter mellan staters respektive lagstiftning för att undvika skatt.

De som ur ett tillämpningsperspektiv direkt berörs av förslaget är utländska juridiska personer som har inkomst från ett svenskt handelsbolag, när handelsbolaget betraktas som ett skattesubjekt i den stat där den begränsat skattskyldige hör hemma och därför inte beskattas där.

Det betyder att regeltillämpningen inte direkt berör fysiska personer. Fysiska personer kan däremot beröras indirekt i egenskap av delägare i ett handelsbolag. Bedömningen är dock att påverkan på andelarnas 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.

8.6 Övriga konsekvenser

Förslaget bedöms inte medföra några effekter på miljön, sysselsättningen eller inkomstfördelningen. Förslaget bedöms vara förenligt med EU-rätten.

9 Författningskommentar

9.1 Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

6 kap.

11 §

I paragrafen finns bestämmelser om innebörden av begränsad skattskyldighet för juridiska personer. I punkterna 1–7 regleras vilka inkomster som begränsat skattskyldiga ska beskattas för.

Ändringen innebär att en ny *åttonde punkt* läggs till i första stycket som innebär att skattskyldigheten för begränsat skattskyldiga utökas till att även omfatta inkomst från ett svenskt handelsbolag. Detta gäller om inkomsten inte beskattas i den stat där den skattskyldige hör hemma på grund av klassificeringen i skattehänseende av handelsbolaget enligt denna stats lagstiftning. Som ytterligare förutsättning för skattskyldighet gäller att den skattskyldige ska anses vara i intressegemenskap med handelsbolaget enligt 24 b kap. 3 §.

Begränsat skattskyldiga ska enligt den nya punkten, utöver de inkomster som de redan beskattas för enligt punkterna 1–7, således beskattas för inkomster från handelsbolag i vissa fall. Detta innebär exempelvis att om den utländska juridiska personen redan beskattas för inkomsten enligt punkten 1 på grund av att det svenska handelsbolaget bedriver verksamhet från ett fast driftställe i Sverige, så blir inte punkten 8 tillämplig på den inkomst som är hänförlig till det fasta driftstället. Exempel på inkomster som omfattas av skattskyldigheten i punkten 8 är om ett handelsbolag som bedriver verksamhet från ett fast driftställe i Sverige även har t.ex. inkomst i form av ränta som inte hör till det fasta driftstället eller om handelsbolaget inte bedriver verksamhet från ett fast driftställe i Sverige och har sådan inkomst.

Genom ändringen motverkas skatteplanering genom s.k. omvända hybrida mismatchningar. Med detta avses t.ex. att inkomsten från ett svenskt handelsbolag inte blir föremål för beskattning i varken etableringsstaten (dvs. Sverige) eller i den stat där den utländska juridiska personen hör hemma på grund av att handelsbolaget betraktas som ett hybridföretag. Ett handelsbolag kan betraktas som ett hybridföretag i de fall klassificeringen av handelsbolaget i skattehänseende i Sverige och i den stat där den utländska juridiska personen hör hemma skiljer sig åt.

Bestämmelsen genomför OECD:s BEPS-rekommendationer (åtgärd 2, rekommendation 5.2) och direktivet mot skatteundandraganden (artikel 9a).

Paragrafen har utformats i enlighet med *Lagrådets* förslag.

Bestämmelsen behandlas i avsnitt 7.1.

24 b kap.

3 §

I paragrafen anges när företag ska anses vara i intressegemenskap med varandra vid tillämpning av bestämmelserna i kapitlet.

Ändringen innebär att det i *första* och *tredje stycket* har lagts till en hänvisning till 6 kap. 11 § första stycket 8.

Tillägget i första stycket innebär att bestämmelsen om begränsad skattskyldighet för utländska juridiska personer för inkomst från ett svenskt handelsbolag gäller om de anses vara i intressegemenskap enligt någon av de situationer som omfattas av denna paragraf.

Vidare innebär ändringen i tredje stycket att vid bedömningen av om intressegemenskap ska anses föreligga så gäller 50 procent i stället för 25 procent. Det innebär att bestämmelsen om begränsad skattskyldighet för utländska juridiska personer för inkomst från ett svenskt handelsbolag som inte beskattas i den stat där den skattskyldige hör hemma, begränsas till att endast gälla utländska juridiska personer som direkt eller indirekt har rätt till minst 50 procent av vinsten eller innehar minst 50 procent av kapitalet eller rösterna i handelsbolaget.

Bestämmelsen genomför direktivet mot skatteundandraganden (artikel 2.4).

Bestämmelsen behandlas i avsnitt 7.2.

9.2 Förslaget till lag om ändring i lagen (1986:468) Prop. 2020/21:111 om avräkning av utländsk skatt

2 kap.

1 §

I paragrafen anges vilka som har rätt till nedsättning av statlig och kommunal inkomstskatt genom avräkning av utländsk skatt samt de närmare förutsättningarna för sådan avräkning.

I *fjärde stycket*, som är nytt, anges att rätt till avräkning gäller även för begränsat skattskyldig som har haft intäkt som tagits upp enligt 6 kap. 11 § första stycket 8 inkomstskattelagen (1999:1229).

Bestämmelsen behandlas i avsnitt 7.4.

I

(Lagstifningsakter)

DIREKTIV

RÅDETS DIREKTIV (EU) 2016/1164

av den 12 juli 2016

om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknads 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 lagstifningsakt till de nationella parlamenten,

med beaktande av Europaparlamentets yttrande ⁽¹⁾,

med beaktande av Europeiska ekonomiska och sociala kommitténs yttrande ⁽²⁾,

i enlighet med ett särskilt lagstifningsförfarande, 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 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 likväl flexibla, lösningar på EU-nivå, som är i enlighet med OECD:s BEPS-slutsatser. 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-slutsatser på EU-nivå. Det är avgörande för en väl fungerande inre marknad att medlemsstaterna

⁽¹⁾ Ännu ej offentliggjord i EUT.

⁽²⁾ Ännu ej offentliggjord i EUT.

åtminstone 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 integrerade 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 överlåtas 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 erlags 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 skatteböroda, 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 skattepliktig 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 lånekostnader 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 beskattar 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 likviditetshantering eller när det gäller transaktioner för värdepappersfinansiering eller tillgångar som ställs som säkerhet.

- (11) Allmänna regler mot missbruk ingår i skattesystemen för att motverka skatteflyktsmetoder 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 inkomstkategorier 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 nekas 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 tröskelvärde 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 tröskelvärde som utgör en tillräckligt hög andel av skattesatsen.

Det är önskvärt att hantera sådana situationer både i tredjeländer och i unionen. För att iakta 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 ⁽¹⁾. Rätten till skydd av personuppgifter enligt artikel 8 i Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna samt Europaparlamentets och rådets direktiv 95/46/EG ⁽²⁾ 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. **lånkostnader:** 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 nollkupongsobligationer, 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 interprissättningsregler, belopp av fiktiv

⁽¹⁾ 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).

⁽²⁾ 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 subjeks lån, vissa utländska valutakursvinster och valutakursförluster på lånat kapital och instrument med anknytning till införskaaffandet 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 vinst.

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 ⁽¹⁾ eller en förvaltare av alternativa investeringsfonder (AIF-förvaltare) enligt definitionen i artikel 4.1 b i Europaparlamentets och rådets direktiv 2011/61/EU ⁽²⁾ 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 ⁽³⁾.
 - b) Ett försäkringsföretag enligt definitionen i artikel 13.1 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2009/138/EG ⁽⁴⁾.
 - 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 ⁽⁵⁾, 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 ⁽⁶⁾ och (EG) 987/2009 ⁽⁷⁾ 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 ⁽¹⁾.
- i) En värdepapperscentral enligt definitionen i artikel 2.1.1 i Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 909/2014 ⁽²⁾.
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 skatteremässigt 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).

⁽¹⁾ 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).

⁽²⁾ 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

Utflyttningsbeskattning

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⁽¹⁾.

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.

⁽¹⁾ 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 tjänsteinkter 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 inbegrips 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 inbegrips 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. KAŽIMÍR
Ordförande

I

(Lagstifningsakter)

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 lagstifningsakt till de nationella parlamenten,

med beaktande av Europaparlamentets yttrande ⁽¹⁾,

med beaktande av Europeiska ekonomiska och sociala kommitténs yttrande ⁽²⁾,

i enlighet med ett särskilt lagstifningsförfarande, 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-slutsatser.
- (3) Som svar på behovet av en rättvisare beskattning och i synnerhet på uppföljningen av OECD:s Beps-slutsatser, lade kommissionen fram sitt paket mot skatteflykt den 28 januari 2016. Rådets direktiv (EU) 2016/1164 ⁽³⁾ 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

⁽¹⁾ Yttrande av den 27 april 2017 (ännu ej offentliggjort i EUT).

⁽²⁾ Yttrande av den 14 december 2016 (ännu ej offentliggjort i EUT).

⁽³⁾ Rådets direktiv (EU) 2016/1164 av den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skatteflyktmetoder som direkt inverkar på den inre marknadens 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 klyphål.
- (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 imputationssystem.
- (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 fastställs 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 erhålla 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 betalningsmottagarens 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. Reglen 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 betalningsmottagarens 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 skyddsnivån 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 (*), 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."

(* 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 faktiva betalningen anses som utförd (betalarens jurisdiktion) utan att den betalningen eller den faktiva betalningen tas med på motsvarande sätt för skatteändamål i betalningsmottagarens jurisdiktion. Betalningsmottagarens jurisdiktion är den jurisdiktion där den betalningen eller den faktiva 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 jurisdiktioner 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 bestämmelsen i EU:s direktiv mot skatteundandraganden för att motverka omvända hybrida mismatchningar

Skillnader i olika länders nationella lagstiftning vad gäller den skattemässiga behandlingen av företag till följd av olika skatterättslig klassificering 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 denna olikbehandling.

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 lagrådsremissen Genomförande av regler i EU:s direktiv mot skatteundandraganden för att neutralisera effekterna av hybrida mismatchningar föreslås bl.a. 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.

I denna promemoria föreslås att reglerna för att neutralisera effekterna av hybrida mismatchningar ska kompletteras med regler som rör den skattemässiga behandlingen av vissa transparenta företag för att motverka skatteplanering genom s.k. omvända hybrida mismatchningar. De nya bestämmelserna föreslås träda i kraft den 1 januari 2021.

Promemorians lagförslag

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

Härigenom föreskrivs⁷ att 6 kap. 11 § och 24 b kap. 3 § inkomstskattelagen (1999:1229)⁸ ska ha följande lydelse.

Lydelse enligt lagrådsremiss⁹

Föreslagen lydelse

6 kap.

11 §

Den som är begränsat skattskyldig är skattskyldig för

- | | |
|--|---|
| 1. inkomst från ett fast driftställe eller en fastighet i Sverige, | |
| 2. inkomst på grund av att en näringsbostadsrätt som innefattar nyttjanderätt till ett hus eller en del av ett hus i Sverige avyttras, | |
| 3. inkomst i form av utdelning på andelar i svenska ekonomiska föreningar, | |
| 4. inkomster som anges i 7 § första stycket lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl., om Skatteverket har meddelat beslut enligt 5 a § tredje stycket den lagen, | |
| 5. återförda avdrag för periodiseringsfond och ersättningsfond, | |
| 6. schablonintäkt enligt 30 kap. | 6. schablonintäkt enligt 30 kap. |
| 6 a §, <i>och</i> | 6 a §, |
| 7. återfört uppskovsbelopp samt schablonintäkt enligt 47 kap. | 7. återfört uppskovsbelopp samt schablonintäkt enligt 47 kap., <i>och</i> |
| | 8. <i>inkomst från ett svenskt handelsbolag, om den skattskyldige anses vara i intressegemenskap med handelsbolaget enligt 24 b kap. 3 § och om inkomsten inte beskattas i den stat där den skattskyldige hör hemma på grund av klassificeringen i skattehänseende av handelsbolaget enligt denna stats lagstiftning.</i> |

Ersättning i form av royalty eller periodvis utgående avgift för att materiella eller immateriella tillgångar utnyttjas ska anses som inkomst från ett fast driftställe i Sverige, om ersättningen kommer från en näringsverksamhet med ett fast driftställe här.

⁷ 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.

⁸ Lagen omtryckt 2008:803.

⁹ Lydelse enligt lagrådsremiss den 29 maj 2019 Nya anståndsregler i vissa gränsöverskridande situationer samt ändring av reglerna om periodiseringsfonder och ersättningsfonder vid utflyttning.

En kapitalförlust ska dras av, om den som är begränsat skattskyldig skulle ha varit skattskyldig för en motsvarande kapitalvinst.

Prop. 2020/21:111
Bilaga 4

Lydelse enligt lagrådsremiss¹⁰

Föreslagen lydelse

24 b kap.

3 §

Företag ska vid tillämpning av detta kapitel anses vara i intresse- gemenskap om

Företag ska vid tillämpning av detta kapitel *och 6 kap. 11 § första stycket 8* anses vara i intresse- gemenskap 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.

Vid tillämpning av 8–11, 13, 14 §§ *och 6 kap. 11 § första stycket 8* ska, i stället för 25 procent i första stycket 2–3, 50 procent gälla.

-
1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2021.
 2. Lagen tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2020.

¹⁰ Lydelse enligt lagrådsremiss den 29 maj 2019 Genomförande av regler i EU:s direktiv mot skatteundandraganden för att neutralisera effekterna av hybrida mismatchningar.

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

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

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

2 kap.

1 §¹¹

En obegränsat skattskyldig som har haft en intäkt och en begränsat skattskyldig som har haft en intäkt hänförlig till ett fast driftställe i Sverige, har genom avräkning av utländsk skatt på intäkten rätt till nedsättning av statlig och kommunal inkomstskatt enligt detta kapitel 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.

I fråga om intäkt som beskattats av Europeiska unionen ska villkoren i första stycket 2 och 3 anses vara uppfyllda.

Vid tillämpning av detta kapitel ska det bortses från

1. lågbeskattade inkomster som beskattas hos delägare i utländsk juridisk person enligt 39 a kap. 13 § inkomstskattelagen,
2. statlig och kommunal inkomstskatt på sådana inkomster, och
3. utländsk skatt på sådana inkomster.

Rätt till avräkning enligt första stycket gäller även för en begränsat skattskyldig som har haft en intäkt som tagits upp enligt 6 kap. 11 § första stycket 8 inkomstskattelagen.

-
1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2021.
 2. Lagen tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2020.

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

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

Lagrådsremissens lagförslag

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

Härigenom föreskrivs¹² att 6 kap. 11 § och 24 b kap. 3 § inkomstskattelagen (1999:1229)¹³ ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

6 kap.

11 §¹⁴

Den som är begränsat skattskyldig är skattskyldig för

1. inkomst från ett fast driftställe eller en fastighet i Sverige,
2. inkomst på grund av att en näringsbostadsrätt som innefattar nyttjanderätt till ett hus eller en del av ett hus i Sverige avyttras,

3. inkomst i form av utdelning på andelar i svenska ekonomiska föreningar,

4. inkomster som anges i 7 § första stycket lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl., om Skatteverket har meddelat beslut enligt 5 a § tredje stycket den lagen,

5. återförda avdrag för periodiseringsfond och ersättningsfond,

6. schablonintäkt enligt 30 kap.

6. schablonintäkt enligt 30 kap.

6 a §, *och*

6 a §,

7. återfört uppskovsbelopp enligt

7. återfört uppskovsbelopp enligt

47 kap.

47 kap., *och*

8. inkomst från ett svenskt handelsbolag, om den skattskyldige anses vara i intressegemenskap med handelsbolaget enligt 24 b kap. 3 § och om inkomsten inte beskattas i den stat där den skattskyldige hör hemma på grund av klassificeringen i skattehänseende av handelsbolaget enligt denna stats lagstiftning.

Ersättning i form av royalty eller periodvis utgående avgift för att materiella eller immateriella tillgångar utnyttjas ska anses som inkomst från ett fast driftställe i Sverige, om ersättningen kommer från en näringsverksamhet med ett fast driftställe här.

En kapitalförlust ska dras av, om den som är begränsat skattskyldig skulle ha varit skattskyldig för en motsvarande kapitalvinst.

¹² 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 lydelse enligt rådets direktiv (EU) 2017/952.

¹³ Lagen omtryckt 2008:803.

¹⁴ Senaste lydelse 2020:1068.

24 b kap.3 §¹⁵

Företag ska vid tillämpning av detta kapitel anses vara i intresse-gemenskap om

Företag ska vid tillämpning av detta kapitel *och 6 kap. 11 § första stycket 8* anses vara i intresse-gemenskap 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.

Vid tillämpning av 8–11, 13 och 14 §§ *och 6 kap. 11 § första stycket 8* ska, i stället för 25 procent i första stycket 2–3, 50 procent gälla.

-
1. Denna lag träder i kraft den 1 juli 2021.
 2. Lagen tillämpas första gången för beskattningsår, eller i fråga om svenska handelsbolag räkenskapsår, som börjar efter den 30 juni 2021.

¹⁵ Senaste lydelse 2019:1241.

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

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

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

2 kap.

1 §¹⁶

En obegränsat skattskyldig som har haft en intäkt och en begränsat skattskyldig som har haft en intäkt hänförlig till ett fast driftställe i Sverige, har genom avräkning av utländsk skatt på intäkten rätt till nedsättning av statlig och kommunal inkomstskatt enligt detta kapitel 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.

I fråga om intäkt som beskattats av Europeiska unionen ska villkoren i första stycket 2 och 3 anses vara uppfyllda.

Vid tillämpning av detta kapitel ska det bortses från

1. lågbeskattade inkomster som beskattas hos delägare i utländsk juridisk person enligt 39 a kap. 13 § inkomstskattelagen,
2. statlig och kommunal inkomstskatt på sådana inkomster, och
3. utländsk skatt på sådana inkomster.

Rätt till avräkning enligt första stycket gäller även för en begränsat skattskyldig som har haft en intäkt som tagits upp enligt 6 kap. 11 § första stycket 8 inkomstskattelagen.

-
1. Denna lag träder i kraft den 1 juli 2021.
 2. Lagen tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 30 juni 2021.

Utdrag ur protokoll vid sammanträde 2021-02-08

Närvarande: F.d. justitierådet Ella Nyström samt justitieråden Per Classon och Stefan Johansson

Genomförande av bestämmelsen i EU:s direktiv mot skatteundandraganden för att motverka omvända hybrida mismatchningar

Enligt en lagrådsremiss den 21 januari 2021 har regeringen (Finansdepartementet) beslutat inhämta Lagrådets yttrande över förslag till

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

Förslagen har inför Lagrådet föredragits av kansliråden Henrik Hasslemark och Christina Svanhagen.

Förslagen föranleder följande yttrande.

Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen

6 kap. 11 § första stycket punkt 8

I en ny bestämmelse föreslås att den som är begränsat skattskyldig är skattskyldig för inkomst från ett svenskt handelsbolag om inkomsten inte beskattas i den stat där den skattskyldige hör hemma på grund av den skatterättsliga klassificeringen av handelsbolaget enligt denna stats lagstiftning. Som ett ytterligare villkor för skattskyldigheten gäller att det föreligger intressegemenskap på sätt som anges i 24 b kap. 3 §.

Bestämmelsen är avsedd att genomföra artikel 9a punkt 1 i direktiv (EU) 2017/952 om ändring av direktiv (EU) 2016/1164 vad gäller hybrida mismatchningar med tredjeländer.

I bestämmelsen föreskrivs rekvisit som ska uppfyllas för att en juridisk person som är begränsat skattskyldig ska vara skattskyldig för inkomst från ett svenskt handelsbolag. Enligt Lagrådets mening är det mindre lämpligt att använda begreppet *skattskyldig* utan bestämning (jfr uttrycksättet i paragrafens tredje stycke). Lagrådet föreslår att bestämmelsen – som till skillnad från övriga punkter i stycket innehåller två rekvisit – ges följande utformning.

8. inkomst från ett svenskt handelsbolag, om den begränsat skattskyldige

- inte beskattas för inkomsten i den stat där denne hör hemma på grund av klassificeringen i skattehänseende av handelsbolaget enligt denna stats lagstiftning, och
- anses vara i intressegemenskap med handelsbolaget enligt 24 b kap. 3 §.

I artikel 9a punkt 2 i direktivet finns ett undantag från beskattningsregeln i punkt 1 som föreskriver att den regeln inte ska gälla för företag för kollektiva investeringar. Vid tillämpningen av artikeln 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 den stat där det är etablerat.

Vid remissförandet har det framkommit att en alternativ investeringsfond som bedrivs i form av ett kommanditbolag skulle kunna träffas av den nya beskattningsregeln med åtföljande beskattningsekvens för en delägare som är begränsat skattskyldig.

I lagrådsremissen uppmärksammas remissynpunkten. Det föreslås emellertid inte något undantag för företag för kollektiva investeringar, men det anges att rättstillämpningen i denna del bör följas. Som skäl för att inte genomföra direktivets undantag från beskattningsregeln anges i remissen att det kan ifrågasättas om de alternativa investeringsfonderna uppfyller samtliga villkor för att komma i fråga för undantagsregeln samt att det anses tveksamt om dessa fonder når upp till kravet på nivån på ägande för att överhuvudtaget träffas av den föreslagna bestämmelsen.

Beskattningsregeln i artikel 9a punkt 1 i direktivet är avsett att utgöra en minsta skyddsnivå för medlemsstaternas bolagsskattebas (jfr artikel 3 i 2016 års grunddirektiv). Som undantaget i punkt 2 i artikeln är formulerat utgör det inte en option för medlemsstaterna att genomföra undantagsbestämmelsen. Det görs inte heller gällande i remissen att direktivet ger en valmöjlighet i frågan om genomförandet.

Företag för kollektiva investeringar såsom svenska värdepappersfonder och specialfonder träffas inte av beskattningsregeln eftersom de är skattesubjekt. För dessa fyller undantaget således inte någon funktion. Men som framkommit under remissförandet skulle dock en alternativ investeringsfond som bedrivs i form av ett svenskt kommanditbolag – och som därmed skattemässigt behandlas som ett handelsbolag – kunna träffas av beskattningsbestämmelsen.

Vad som anges i remissen beträffande undantagets tillämplighet och relevans för alternativa investeringsfonder som bedrivs i form av kommanditbolag är svepande formulerat och kan enligt Lagrådets mening inte anses utgöra övertygande argument för att underlåta att genomföra undantaget. Mot den angivna bakgrunden kan det därför ifrågasättas om förslaget innebär ett fullständigt genomförande av artikel 9a i direktivet. I den fortsatta beredningen behöver skälen för att inte genomföra undantaget utvecklas och motiveras närmare.

Övrigt lagförslag

Prop. 2020/21:111
Bilaga 7

Förslaget lämnas utan erinran.

Finansdepartementet

Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 11 mars 2021

Närvarande: statsminister Löfven, ordförande, och statsråden Bolund, Baylan, Hultqvist, Damberg, Shekarabi, Ygeman, Linde, Ekström, Eneroth, Dahlgren, Nilsson, Ernkrans, Lindhagen, Lind, Hallberg, Nordmark, Micko, Olsson Fridh

Föredragande: statsrådet Lindhagen

Regeringen beslutar proposition Genomförande av bestämmelsen i EU:s direktiv mot skatteundandraganden för att motverka omvända hybrida mismatchningar

