

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

Fi2019/00329/S1

1 Sammanfattning

Skatteverket tillstyrker att förslagen genomförs.

Skatteverket lämnar dock vissa synpunkter på förslagen. Skatteverket anser att de situationer som omfattas av OECD:s rekommendationer mot hybrida mismatchningar också bör omfattas av de föreslagna bestämmelserna och föreslår därför att

- skatteåterbetalning som motsvarar avdrag bör omfattas av reglerna (avsnitt 2.2)
- dubbla avdrag när ett fast driftställe i Sverige inte beskattas i företagets hemland p.g.a. exempt bör omfattas av reglerna (avsnitt 2.3)
- dubbel avräkning för utländsk skatt bör vägras även om det inte är fråga om strukturella arrangemang (avsnitt 2.4.1).

Dubbel avräkning bör även vägras vid arrangemang där effekten är densamma som vid värdepapperslån och återköpsavtal (avsnitt 2.4.2).

Skatteverket anser också att bestämmelsen i 24 b kap. 16 § IL är otydligt utformad när det gäller överföring av negativa räntenetton (avsnitt 2.5).

Skatteverket har beräknat att förslagen medför ökade kostnader av engångskaraktär på ca 5 milj. kronor och löpande årliga kostnader på ca 10,5 milj. kronor (avsnitt 3).

2 Skatteverkets synpunkter

2.1 De situationer som omfattas av OECD:s BEPS-rekommendationer bör omfattas av reglerna om hybrida mismatchningar

I oktober 2015 publicerade OECD sina BEPS-rekommendationer i åtgärd 2 om att neutralisera effekterna av hybrida mismatchningar. I juli 2017 publicerade OECD kompletterande rekommendationer inriktade på att neutralisera mismatchningar med fasta driftställen.

För att åstadkomma en koordinerad implementering av OECD:s BEPS-åtgärder inom EU antog rådet direktivet mot skatteundandraganden (EU) 2016/1164 (ATAD). Genom

ändringsdirektivet (EU) 2017/952 utvidgades tillämpningsområdet för hybridreglerna. ATAD utgör en minsta skyddsnivå vilket innebär att striktare regler kan införas för att skydda skattebasen. Syftet med ändringsdirektivet är att införa regler som är förenliga med och inte mindre effektiva än de som rekommenderas i OECD:s hybridrapport (skäl 5 och 7 i ändringsdirektivet). Vid genomförandet av ändringsdirektivet bör medlemsstaterna använda hybridrapporten som källa till illustration eller tolkning (skäl 28).

OECD:s båda hybridrapporter (åtgärd 2 och fasta driftställen) innehåller sammanlagt 550 sidor och omfattar definitioner, rekommendationer och en mängd exempel som illustrerar situationer som omfattas av rekommendationerna och därför bör åtgärdas, samt situationer som inte omfattas av rekommendationerna. EU:s ändringsdirektiv innehåller 11 sidor skäl och direktivtext. Den knapphändiga texten i ändringsdirektivet gör det nödvändigt att använda sig av OECD:s hybridrapporter för att förstå vad det är som ska implementeras. Eftersom syftet med ändringsdirektivet är att införa OECD:s rekommendationer anser Skatteverket att de situationer som omfattas av rekommendationerna också bör omfattas av de föreslagna bestämmelserna i 24 b kap. IL. Det är mot bakgrund av detta som Skatteverket lämnar de förslag som beskrivs i avsnitt 2.2–2.4.1 och som avser situationer som omfattas av OECD:s BEPS-rekommendationer men inte av promemorians förslag.

Skatteverkets förslag i avsnitt 2.4.2 avser en situation med dubbel avräkning som motsvarar de arrangemang som OECD:s rekommendationer och ändringsdirektivet syftar till att åtgärda.

2.2 Skatteåterbetalning som motsvarar avdrag bör omfattas av reglerna

I exempel 1.11 i OECD:s hybridrapport (åtgärd 2) beskrivs en situation där ett land har ett system där det utdelande bolagets skatt på utdelningen återbetalas. Exemplet innehåller två varianter. I det ena fallet återbetalas 90 procent av den bolagsskatt som belöper på det utdelade beloppet och återbetalning sker till det utdelande bolaget. I det andra fallet återbetalas den bolagsskatt som belöper på det utdelade beloppet till utdelningsmottagaren. Konsekvenserna i båda fallen är en skattelättnad som motsvarar den som uppkommer vid ett avdrag. Utdelningen är i båda varianterna skattefri för utdelningsmottagaren. Situationen ska enligt OECD anses omfattad av rekommendationen om hybrida finansiella instrument (hybrid financial instrument rule). Det framgår av punkt 31 i rapporten att begreppet ”avdragsgillt” även omfattar situationen i exempel 1.11. Slutsatsen i exemplet är att land A där utdelningsmottagaren (A Co) finns ska beskatta A Co för viss del av den mottagna utdelningen. I exemplet hänvisas till principerna i exempel 1.2 och 1.4.

En bestämmelse för att motverka mismatchningar i form av avdrag utan inkludering när det gäller finansiella instrument finns i 24 kap. 39 § IL. Skatteverket har emellertid svårt att se att den omfattar exempel 1.11. Paragrafens första stycke lyder:

Utdelning på andel som lämnas av ett företag som hör hemma i en annan stat ska tas upp till den del utdelningen får dras av som ränta eller liknande i det företag som lämnar utdelningen.

För att åtgärda den mismatchning som beskrivs i exempel 1.11 föreslår Skatteverket att följande mening läggs till i 24 kap. 39 § första stycket II:

Utdelningen ska också tas upp till den del den skatt som belöper på utdelningen återbetalas till det företag som lämnar utdelningen eller till det företag som tar emot utdelningen.

2.3 Dubbla avdrag när ett fast driftställe i Sverige inte beskattas i företagets hemland p.g.a. exempt bör omfattas av reglerna

I exempel 9 i OECD:s särskilda hybridrapport om fasta driftställen finns ett exempel där A Co i land A har ett fast driftställe i land B. Land A tillämpar exempt och beskattar inte inkomsten från det fasta driftstället. Men land A nekar även avdrag för den del av kostnaderna i A Co som är hänförliga till det fasta driftstället. A Co har tagit ett externt lån där avdrag nekas för hälften av räntebetalningarna i land A eftersom de anses hänförliga till det fasta driftstället. I land B medges emellertid avdrag för hela den externa räntebetalningen eftersom hela lånet anses hänförligt till verksamheten där. Detta leder till dubbla avdrag för viss del av räntebetalningen och ska i första hand åtgärdas genom att land A nekar avdrag för den del av räntan som dragits av även i det fasta driftstället (rekommendation 4.1 a). Om land A inte gör detta ska land B vägra avdrag för den del av räntan som dragits av även i land A (rekommendation 4.1 b).

Det är många länder som tillämpar exempt både i intern rätt och i sina skatteavtal. Sverige kan därför vara land B i exemplet ovan.

Det är den föreslagna bestämmelsen i 24 b kap. 16 § IL som ska förhindra dubbla avdrag genom fast driftställe i Sverige. 16 § är emellertid utformad så att den bara omfattar situationen att avdraget görs mot inkomst i annat företag, t.ex. genom utjämning i form av koncernbidrag. I exempel 9 i OECD:s rapport om fasta driftställen görs avdraget däremot mot inkomst i samma företag.

Anledningen till att 16 § utformats på detta sätt är för att åstadkomma samma reglering som i 15 § som handlar om dubbla avdrag i svenska företags fasta driftställen i utlandet (se s. 90 i promemorian). 15 § har utformats för att inte förorsaka problem med att Sverige beskattar svenska företags fasta driftställen utomlands och ger avräkning. Regeringen verkar vara medveten om att det kan bli dubbla avdrag när ett utländskt företags fasta driftställe i Sverige är undantaget från beskattning i företagets hemland genom exempt men har ändå valt lösningen att det duplicerade avdraget ska göras mot annat företags inkomst.

Skatteverket anser att även den hybrida mismatchning som beskrivs i exempel 9 i OECD:s rapport om fasta driftställen bör omfattas av 24 b kap. 16 § IL. Den typen av dubbla avdrag omfattas av direktivet (artikel 2.9 första stycket g och tredje stycket b samt artikel 9.1). Sverige har därför en skyldighet att införa bestämmelser för att motverka det.

I avsnitt 2.5 lämnar Skatteverket även en synpunkt på att 24 b kap. 16 § IL är otydligt utformad när det gäller överföring av negativa räntenetton.

2.4 Dubbel avräkning för utländsk skatt bör alltid vägras

2.4.1 Dubbel avräkning bör vägras även om det inte är fråga om strukturella arrangemang

Dubbel avräkning uppkommer bl.a. vid hybridöverföringar i form av värdepapperslån och återköpsavtal (repotransaktioner) därför att två företag anses vara mottagare av samma lämnade utdelning eller ränta på det överförda värdepappret och båda företagen anses ha rätt till avräkning av samma innehållna källskatt. Den ena parten beskattas däremot bara för ett nettobelopp eftersom denne betalar en utdelnings- eller ränteersättning till den andra parten i transaktionen. Trots det kan hela den utländska skatten på bruttobeloppet utnyttjas för avräkning mot skatt på andra inkomster.

De finns två rekommendationer i OECD:s hybridrapporter där den hybrida mismatchningen alltid bör åtgärdas och inte bara om det är fråga om transaktioner inom intressegemenskaper och vid strukturerade arrangemang. Den ena är rekommendation 2.1 om att utdelning ska vara skattepliktig om avdrag har medgetts. En sådan bestämmelse finns i 24 kap. 39 § IL. Den andra rekommendationen där mismatchningen alltid bör åtgärdas är rekommendation 2.2 om dubbel avräkning vid hybridöverföringar. Alla andra rekommendationer ska bara tillämpas på intressegemenskaper och strukturerade arrangemang.

Förslaget i 2 kap. 8 § avräkningslagen om att begränsa dubbel avräkning vid hybridöverföringar gäller vid strukturerade arrangemang med hänvisning till direktivet.

Det är oklart varför ändringsdirektivet har fått en snävare utformning än OECD:s rekommendation när det gäller dubbel avräkning trots att det samtidigt anges i skälen till direktivet att det inte ska vara mindre effektivt än vad som rekommenderas i OECD:s slutrapport.

Regeringen skriver på s. 35 i promemorian att genomförandet av hybridreglerna i svensk rätt bör utformas på ett sådant sätt att sådana missbruk som identifierats inom ramen för BEPS-arbetet förhindras, i syfte att skydda den svenska skattebasen och säkerställa att vinster beskattas där de uppkommit. Man skriver också att regelverket inte får verka avskräckande på gränsöverskridande investeringar och att regelbördan och administrationen för företagen bör hållas nere så långt som möjligt. Reglerna bör mot denna bakgrund inte ges en bredare utformning än vad direktivet kräver och inte heller omfatta andra situationer än vad som följer av direktivet.

Det är svårt att avgöra vilket lands skattebas som eroderas när hybrida mismatchningar utnyttjas. Därför har OECD konstruerat automatiskt verkande regler som ska åtgärda den hybrida mismatchningen utan att beakta vilket av de berörda ländernas skattebas som har eroderats (se punkterna 2 och 278 i OECD:s hybridrapport åtgärd 2). Det är länkade regler med viss turordning som innebär att om inte det ena landet inför primärregeln ska det andra landet införa en sekundärregel för att åtgärda den hybrida mismatchningen.

Ett undantag från detta är åtgärden att förhindra dubbel avräkning vid hybridöverföringar. I sådana arrangemang är det ett lands skattebas som tydligt eroderas, nämligen det land där

den part finns som gör avdrag för utdelnings- eller ränteersättning. Den parten beskattas bara för ett nettobelopp men kan utnyttja hela den utländska skatten för avräkning av skatt på andra inkomster. OECD anser att i samtliga sådana fall av dubbel avräkning ska avräkningen begränsas till att undanröja den faktiska dubbelbeskattningen, d.v.s. skatten på nettobeloppet.

Skatteverket ser inget skäl till att ha en snävare tillämpning i 2 kap. 8 § avräkningslagen än den som OECD rekommenderar vid dubbel avräkning. Det handlar om en tydlig skattebaserosion och det kan knappast verka avskräckande för gränsöverskridande investeringar eller vara en ökning av regelbördan att enbart undanröja den faktiska dubbelbeskattningen men inte tillåta att avräkningssystemet utnyttjas därutöver.

Skatteverket föreslår därför att den andra punkten stryks i 2 kap. 8 § tredje stycket avräkningslagen. Den första punkten i tredje stycket kan då infogas som löptext.

2.4.2 Dubbel avräkning bör vägras vid arrangemang där effekten är densamma som vid värdepapperslån och återköpsavtal

Ändringsdirektivet syftar till att täppa till kryphål i ATAD i förhållande till OECD:s rapport när det gäller hybrida mismatchningar (skäl 7). Det är oklart om dubbel avräkning anses vara en allvarligare form av arrangemang med hybrid mismatchning än övriga men det är den enda mismatchningssituation där direktivet anger att den allmänna regeln mot missbruk i artikel 6 i ATAD kan användas för att hindra mismatchningen.

För att förhindra att avräkningssystemet missbrukas genom att två eller flera företag får avräkning för samma utländska skatt föreslår Skatteverket att dubbel avräkning inte bara ska vägras vid värdepapperslån och återköpsavtal (repotransaktioner) utan även vid andra arrangemang där den skattemässiga effekten är densamma.

Den föreslagna bestämmelsen i andra och tredje styckena i 2 kap. 8 § avräkningslagen ska förhindra dubbel avräkning vid hybridöverföringar. I andra stycket beskrivs detta som ”villkor vid värdepapperslån eller återköpsavtal avseende de finansiella instrumenten”. Det brukar vara värdepapperslån och återköpsavtal som nämns när man beskriver hybridöverföringar. Definitionen av hybridöverföring i ändringsdirektivet nämner emellertid inte specifikt dessa. En hybridöverföring är enligt artikel 2.9 tredje stycket 1 ”ett arrangemang för att överföra ett finansiellt instrument där den underliggande avkastningen på det finansiella instrumentet som överförs, för skatteändamål behandlas som att det erhållits samtidigt av fler än en part i detta arrangemang.”

Om det går att åstadkomma ett annat arrangemang än värdepapperslån och återköpsavtal för att överföra ett finansiellt instrument och uppnå den beskrivna effekten skulle den dubbla avräkningen inte kunna förhindras med 2 kap. 8 §. Skatteverket föreslår därför att bestämmelsen utformas så att den närmare följer direktivets ordalydelse.

Skatteverket föreslår även att bestämmelsen i 2 kap. 8 § avräkningslagen utformas så att den omfattar arrangemang där finansiella instrument används för att föra över avkastningen på

ett annat finansiellt instrument om detta leder till dubbel avräkning därför att fler än en part behandlas som att den har erhållit avkastningen.

Ett sådant arrangemang kan exempelvis vara användningen av derivat i form av total return swaps för att överföra avkastningen på en underliggande aktie i utbyte mot en viss ränta på det investerade beloppet.

I exempel 2.2 i OECD:s hybridrapport (åtgärd 2) finns ett exempel som illustrerar dubbel avräkning vid ett värdepapperslån där det underliggande instrumentet är en obligation. Om man i exemplet byter ut obligationen mot en aktie och värdepapperslånet mot en total return swap så blir resultatet detsamma om A Co även i den situationen behandlas som om bolaget erhållit den utdelning som överförs genom swappen och medges avräkning för källskatten. B Co som mottar utdelningen på aktien men betalar den vidare till A Co genom sitt åtagande enligt swappen bör därför inte medges avräkning med mer skatt än vad som belöper på det eventuella nettobelopp av utdelningen som B Co beskattas för.

Swappen är ett derivat och ett derivat är ett finansiellt instrument (artikel 2.9 tredje stycket j i ändringsdirektivet). Det finansiella instrumentet kan användas för att överföra avkastningen på ett annat underliggande instrument som den ena parten innehar, d.v.s. ett slags överföring av den underliggande egendomen utan att äganderätten till den underliggande egendomen övergår. Om detta leder till att båda parter i transaktionen anses ha erhållit avkastningen på samma underliggande egendom och medges avräkning för samma källskatt anser Skatteverket att arrangemanget bör träffas av regeln mot dubbel avräkning. En sådan åtgärd är helt i enlighet med direktivets syfte även om det i strikt teknisk mening inte är fråga om att överföra ett finansiellt instrument. Om det inte skulle vara möjligt att tolka begreppet hybridöverföring så att det omfattar arrangemang där avkastningen överförs genom derivat så utgör direktivet en minsta skyddsnivå vilket innebär att striktare regler kan införas för att skydda skattebasen. Dubbel avräkning genom det beskrivna förfarandet medför ett lika stort hot mot skattebasen som dubbel avräkning som uppkommer vid värdepapperslån och återköpsavtal. På samma sätt som anförts i avsnitt 2.4.1 kan det knappast verka avskräckande för gränsöverskridande investeringar eller vara en ökning av regelbördan att enbart undanröja den faktiska dubbelbeskattningen men inte tillåta att avräkningssystemet utnyttjas därutöver.

Med anledning av synpunkterna i detta avsnitt och i avsnitt 2.4.1 föreslår Skatteverket att 2 kap. 8 § andra och tredje styckena avräkningslagen får följande lydelse:

I fråga om en skattskyldig som är juridisk person ska som utländsk skatt enligt första stycket 1 och 2 inte anses sådan utländsk skatt som hänför sig till en intäkt från innehav av finansiella instrument till den del den skattskyldige medges avdrag för utdelnings- eller ränteersättning på grund av villkor vid ett arrangemang för att överföra de finansiella instrumenten eller avkastningen på de finansiella instrumenten.

Bestämmelserna i andra stycket tillämpas bara om avräkning ges för utländsk skatt på intäkten från de finansiella instrumenten också hos någon annan på grund av att denne, enligt lagstiftningen i dennes hemviststat, anses uppbara intäkten.

2.5 Bestämmelsen i 24 b kap. 16 § IL är otydligt utformad när det gäller överföring av negativa räntenetton

Den föreslagna bestämmelsen i 24 b kap. 16 § IL ska förhindra möjligheten till dubbla avdrag när ett utländskt företag bedriver verksamhet från fast driftställe i Sverige. Den gäller bl.a. om det utländska företaget kvittar ett underskott i det fasta driftstället mot ett mottaget koncernbidrag från ett annat svenskt koncernbolag samtidigt som det utländska företaget drar av underskottet i sitt hemland men inte beskattas där för det mottagna koncernbidraget (exempel på s. 91 f. i promemorian). Bestämmelsen gäller också om ränteutgifter hänförliga till det fasta driftstället dras av både i det utländska företagens hemland och hos ett annat svenskt koncernbolag i form av överfört negativt räntenetto som kvittas mot det svenska företagens positiva räntenetto (exempel på s. 92 i promemorian). Skatteverket tycker emellertid att det är svårt att läsa in sistnämnda situation i lagtexten.

Situationen exemplifieras på följande sätt i promemorian. Ett utländskt bolag (här kallat A Co) bedriver verksamhet från fast driftställe i Sverige. A Co beskattas för inkomsten i det fasta driftstället i sitt hemland (här kallat land A) och drar av ränteutgifter hänförliga till det fasta driftstället även i land A. I det fasta driftstället finns ett negativt räntenetto som inte är avdragsgillt p.g.a. avdragsbegränsningsregeln i 24 kap. 24 § IL. Ett svenskt koncernbolag (här kallat AB) har däremot ett positivt räntenetto och skulle kunna dra av A Co:s negativa räntenetto enligt 24 kap. 28 och 29 §§ IL. Eftersom avdrag gjorts för samma utgift i land A ska AB inte få dra av det negativa räntenettet.

Den föreslagna lagtexten i 24 b kap. 16 § första stycket lyder:

Ett företag får inte göra avdrag för utgifter som är hänförliga till ett fast driftställe i Sverige om avdrag för samma utgifter får göras i en annan stat, till den del avdrag görs mot inkomst i ett annat företag och avdrag inte nekas i den andra staten.

Om man sätter in exemplet med negativt räntenetto i lagtexten uppfattar Skatteverket att det blir enligt följande:

AB får inte göra avdrag för utgifter (negativa räntenettet) som är hänförliga till A Co:s fasta driftställe i Sverige om avdrag för samma utgifter får göras i land A, till den del avdrag görs mot inkomst i annat företag och avdrag inte nekas i land A.

Eftersom AB ska nekas möjligheten att göra avdrag för A Co:s negativa räntenetto mot sitt eget positiva räntenetto har Skatteverket svårt att se hur den understruken delen av lagtexten ska läsas i den här situationen. Skatteverket anser därför att det antingen behövs en förklaring i den kommande propositionen till hur bestämmelsen ska läsas eller ett förtydligande av lagtexten.

I avsnitt 2.3 har Skatteverket även lämnat synpunkter på en situation som inte täcks av den föreslagna lagtexten i 24 b kap. 16 § IL men som borde göra det.

3 Konsekvenser för Skatteverket

Skatteverket har beräknat att förslagen medför ökade kostnader av engångskaraktär på ca 5 milj. kronor och årliga löpande kostnader på ca 10,5 milj. kronor.

Engångskostnader

Reglerna är komplicerade i sin utformning vilket innebär att både skattebetalarna och handläggarna behöver information som är mer lättillgänglig än regelverket i sig. Skatteverket kommer därför att behöva ta fram ny information på sin webbplats om reglerna. Internt kommer Skatteverket att behöva ta fram en nyhetsutbildning samt anpassa befintliga utbildningar. Det är många hundra handläggare som kommer att behöva en kortare eller längre utbildning för att kunna handlägga ärenden, besvara frågor m.m. Skatteverket har beräknat en engångskostnad för detta på ca 5 milj. kronor.

Löpande kostnader

När reglerna införs tillkommer det ett antal löpande arbetsuppgifter som kräver nya resurser och verktyg vilket ökar kostnaden för Skatteverket. Avstämning av risk för hybridsituationer och utredning av hybrider förväntas medföra att revisionstiden ökar. Reglerna medför att den ordinarie kontrollverksamheten utökas med ytterligare riskområden, t.ex. avseende kontroll av avräkningar av utländsk skatt och hybrida mismatchningar med fasta driftställen. Skatteverkets arbete med analys och urval avseende olika företeelser påverkas också av att ytterligare riskområden tillkommer. Skatteverket behöver lägga ytterligare resurser på att besvara frågor från företag och andra länders myndigheter. Dessutom behövs ett utökat samarbete med andra länder eftersom det är olikheter mellan länderna i fråga om klassificeringen av företag och finansiella instrument som är orsaken till att det uppkommer hybrida mismatchningar. Dessa utökade arbetsuppgifter beräknas motsvara ca 9 årsarbetskrafter till en kostnad av ca 9 milj. kronor. Dessutom tillkommer beräknade kostnader på ca 1,5 milj. kronor för fler licenser till externa databaser för att kunna arbeta effektivt, bl.a. för att få tillgång till information om andra länders lagstiftning vilket minskar behovet av handräkningar till andra länder. De beräknade sammanlagda årliga löpande kostnaderna uppgår därmed till ca 10,5 milj. kronor.

Detta remissvar har beslutats av generaldirektören Katrin Westling Palm och föredragits av rättsliga experten Annika Sjöblom. Vid den slutliga handläggningen har också följande deltagit: överdirektören Fredrik Rosengren, rättschefen Gunilla Hedwall, enhetschefen Tomas Algotsson och sektionschefen Goran Todorovic.

Katrin Westling Palm

Annika Sjöblom