

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

September 2019

# Innehållsförteckning

1	Sammanfattning .....	3
2	Lagtext .....	4
2.1	Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229) .....	4
2.2	Förslag till lag om ändring i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt .....	6
3	OECD:s arbete med att motverka skatteplanering med hybrida mismatchningar .....	7
3.1	BEPS-paketet .....	7
3.2	Hybrida mismatchningar med företag .....	7
4	EU:s arbete med att motverka skatteplanering med hybrida mismatchningar .....	8
5	Implementeringen av hybridreglerna .....	9
6	Hybridreglerna bör kompletteras med regler som rör den skattemässiga behandlingen av vissa transparenta företag .....	10
6.1	Skattskyldigheten för begränsat skattskyldiga utländska juridiska personer utökas .....	15
6.2	Skattskyldigheten gäller endast vid intressegemenskap .....	19
6.3	Undantag för företag för kollektiva investeringar .....	21
6.4	Avräkningslagen behöver kompletteras .....	21
7	Konsekvensanalys .....	22
7.1	Syfte och alternativa lösningar .....	22
7.2	Offentligfinansiella effekter .....	23
7.3	Konsekvenser för enskilda och företag .....	24
7.3.1	Antalet företag som berörs .....	24
7.3.2	Kategorier av företag som berörs .....	25
7.3.3	Administrativa kostnader .....	25
7.3.4	Företagens förutsättningar .....	26
7.4	Konsekvenser för Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna .....	27
7.5	Konsekvenser för den ekonomiska jämställdheten mellan kvinnor och män .....	27
7.6	Övriga konsekvenser .....	28
8	Författningskommentar .....	28
8.1	Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229) .....	28
8.2	Förslaget till lag om ändring i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt .....	30

# 1 Sammanfattning

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.

## 2 Lagtext

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

Härigenom föreskrivs<sup>1</sup> att 6 kap. 11 § och 24 b kap. 3 § inkomstskattelagen (1999:1229)<sup>2</sup> ska ha följande lydelse.

*Lydelse enligt lagrådsremiss<sup>3</sup>*

*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 a §, *och*
  7. återfört uppskovsbelopp samt schablonintäkt enligt 47 kap.
6. schablonintäkt enligt 30 kap. 6 a §,  
7. återfört uppskovsbelopp samt schablonintäkt enligt 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.

<sup>1</sup> Jfr rådets direktiv (EU) 2016/1164 av den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknads funktion och rådets direktiv (EU) 2017/952 av den 29 maj 2017 om ändring av direktiv (EU) 2016/1164 vad gäller hybrida mismatchningar med tredjeländer.

<sup>2</sup> Lagen omtryckt 2008:803.

<sup>3</sup> 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.

*Lydelse enligt lagrådsremiss<sup>4</sup>*

*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.

<sup>4</sup> Lydelse enligt lagrådsremiss den 29 maj 2019 Genomförande av regler i EU:s direktiv mot skatteundandraganden för att neutralisera effekterna av hybrida mismatchningar.

## 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 §<sup>1</sup>

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.

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

### 3.1 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.

### 3.2 Hybrida mismatchningar 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 mismatchningar) 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 mismatchningar. 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 mismatchningsregler. De specifika rekommendationerna avser utformningen av nationella regler och syftar till att förhindra att situationer med hybrida mismatchningar över huvud taget uppstår. De hybrida mismatchningsreglerna syftar till att neutralisera effekterna av uppkomna hybridsituationer genom lagstiftning som justerar det skattemässiga resultat som uppstår vid en hybrid mismatchning.

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

(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").

## 4 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 finansministrarna samtidigt kommissionen i uppdrag att ta fram ett förslag med regler om hybrida mismatchningar som involverar tredjeländer och som är förenliga med och inte mindre effektiva än OECD/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 denna promemoria författas finns inte någon konsoliderad version tillgänglig. När det i promemorian hänvisas till en viss artikel i direktivet mot skatteundandraganden avses den lydelse som artikeln har efter ändring genom ändringsdirektivet. Ändringsdirektivet har däremot ett relativt omfattande skälavsnitt som endast gäller för de ändringar som följer av ändringsdirektivet. När det i promemorian 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.

## 5 Implementeringen 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 begränsning av ränteavdrag i bolagssektorn i form av en EBITDA-regel. Med detta avses en regel som är baserad på resultatmättet EBITDA ("Earnings Before Interest and Tax, Depreciation and Amortization"). Avdragsutrymmet uppgår till 30 procent av EBITDA. Samtidigt sänktes bolagsskatten och expansionsfondsskatten. Dessutom snävades dagens riktade ränteavdragsbegränsningsregler in till att i princip avse rena missbruksfall. Införandet av en generell ränteavdragsbegränsningsregel föranleddes av direktivet mot skatteundandraganden (artikel 4) samt av OECD/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.

I lagrådsremissen Genomförande av regler i EU:s direktiv mot skatteundandraganden för att neutralisera effekterna av hybrida mismatchningar föreslås de nämnda bestämmelserna om avdragsförbud för ränteutgifter vid vissa gränsöverskridande situationer utökas i ett andra steg. Reglerna föreslås avse även andra betalningar, strukturerade arrangemang samt ytterligare situationer med hybrida mismatchningar. Det gäller situationer som involverar fasta driftställen, hybridöverföringar, importerade mismatchningar och mismatchningar som rör företag med dubbel hemvist.

I denna promemoria kommer artikel 9a i direktivet mot skatteundandraganden att behandlas. 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.

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

**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.

### Skälen för bedömningen

#### *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 vad 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-beskattning. 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-beskattning 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 bolagsskattebaser (artikel 3) och är tänkt att utgöra en ram som är förenlig med och inte mindre effektiv än OECD/20:s BEPS-rekommendationer (åtgärd 2, se skäl 7 i ändringsdirektivet). Medlemsstaterna har således möjlighet att införa striktare regler.

Direktivets bestämmelser om hybrida mismatchningar bör 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 3.2 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 3.1 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 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 benämnt 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 är föremål för denna promemoria. 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 varken 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 skattetransparent företag kontrolleras eller ägs av en utländsk ägare och den utländske ägaren inte beskattas för inkomsten från det skattetransparenta företaget. I dessa fall ska jurisdiktionen där det skattetransparenta 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 skattetransparenta företaget.

Motsvarande bestämmelse till rekommendation 5.2 finns i artikel 9a i direktivet mot skatteundandraganden. Vid genomförandet av direktivet anges, såvitt nu är av intresse, följande utgångspunkter i skälen till ändringsdirektivet. 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 mån 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 tredje land. 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).

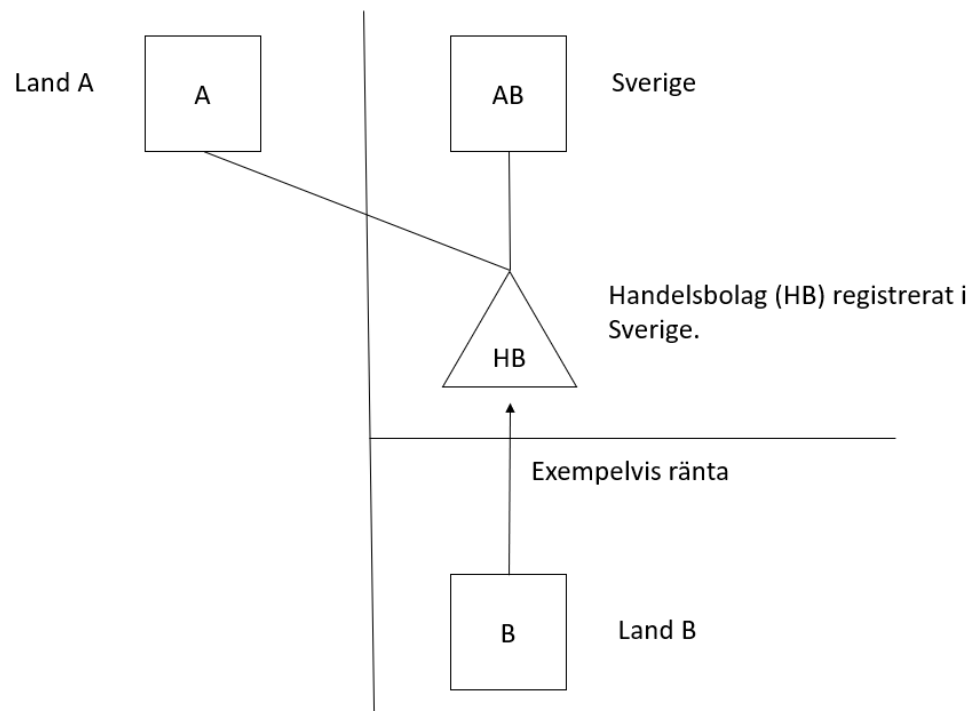
Handelsbolag är en juridisk person, vilket innebär att bolaget kan förvärva rättigheter och ikläda sig skyldigheter samt föra talan inför domstolar och andra myndigheter (1 kap. 4 § HBL). Bestämmelserna i inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, om juridiska personer ska dock inte tillämpas på svenska 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 delägarens 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, fastighetskatt 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 uppstår 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 på 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 missmatchning. För att motverka skatteplanering genom omvända hybrida missmatchningar bör det införas regler i svensk rätt som kompletterar hybridreglerna och som avser den skattemässiga behandlingen av transparenta företag i aktuella avseenden.

## 6.1 Skattskyldigheten för begränsat skattskyldiga utländska juridiska personer utökas

**Bedömning:** Handelsbolag bör inte göras till skattesubjekt i inkomstskattelagens mening.

**Förslag:** Skattskyldigheten för begränsat skattskyldiga (utländska juridiska personer) 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.

Ändringen träder i kraft den 1 januari 2021 och tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2020.

### Skälen för förslaget och bedömningen

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 nu aktuell situation.

#### *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 aktieföretag 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 delägars ekonomiska risk eftersom det uppkommer ett utökat betalningsansvar för skatter.

Remissinstansernas synpunkter föranledde att 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 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 regeringen att ett komplicerat system skulle bli ersatt av ett annat minst lika komplicerat system.

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 dess ägande överstiger 50 procent 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.

Frågan om att göra handelsbolagen till skattesubjekt innefattar omfattande och komplexa frågeställningar som behöver utredas och analyseras noggrant, bl.a. vad gäller konsekvenserna av en sådan ändring. Det bör 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.

#### *Begränsat skattskyldiga blir skattskyldiga för inkomst från handelsbolag i vissa fall*

Det andra alternativet som nämnts ovan, dvs. att de begränsat skattskyldigas skattskyldighet för inkomst från handelsbolag utökas, bedöms 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 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 bedriven 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 inte vara tillräckligt för att förhindra den hybridsituation som 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 komma från ett fast driftställe och kan därför beskattas i Sverige med stöd av första stycket 1. En ytterligare 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. Detta alternativ är därför inte lämpligt för att uppnå syftet med artikel 9a.

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, dvs. 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.

En fördel med detta alternativ är att en sådan lösning inte ges 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. En annan fördel är 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. Bestämmelsen riskerar därmed inte 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 är bedömningen att det mest lämpliga alternativet är att skattskyldigheten för begränsat skattskyldiga utländska juridiska personer utökas till att även omfatta inkomst från 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 handelsbolag ska aktualiseras är en förutsättning att den stat där den utländska juridiska personen hör hemma inte beskattar inkomsten från handelsbolaget. En ytterligare 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 beror på 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, den utländska juridiska personen enligt den föreslagna regeln.

Enligt 33 kap. 6 § skatteförfarandelagen (2011:1244), 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 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 bedömningen 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 regeln. 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. En ytterligare 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).

Ändringen föreslås träda i kraft den 1 januari 2021 och tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2020.

### *Lagförslag*

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

## 6.2 Skattskyldigheten gäller endast vid intressegemenskap

**Förslag:** Bestämmelsen om skattskyldighet i vissa fall för utländska juridiska personer för inkomst från ett svenskt handelsbolag begränsas till att endast gälla utländska juridiska personer som direkt eller indirekt har 50 procent eller mer av rösträtten, kapitalet eller rätten till en del av vinsten i handelsbolaget.

Ändringen träder i kraft den 1 januari 2021 och tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2020.

**Skälen för förslaget:** I artikel 9a i direktivet mot skatteundandraganden anges att artikeln endast 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. Detta för att förhindra att innehav sprids ut på flera personer för att undvika

reglerna. Mot denna bakgrund bör den utökade skattskyldighet som föreslås i avsnitt 6.1. endast 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 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 lagrådsremissen Genomförande av regler i EU:s direktiv mot skatteundandraganden för att neutralisera effekterna av hybrida mismatchningar med tillämpning från den 1 januari 2020 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). I lagrådsremissen ändras dock kravet på kapitalet eller rösterna från 25 procent till 50 procent i några enskilda situationer. Vidare innebär ändringarna i den nämnda lagrådsremissen att definitionen har flyttats till 24 b kap. 3 § IL. Definitionen ansluter i sin helhet till direktivet mot skatteundandraganden. Det är därför lämpligt att definitionen av intressegemenskap som utgångspunkt även görs tillämplig på förslaget om utökad skattskyldighet för begränsat skattskyldiga (utländska juridiska personer).

En fråga är om innehavskravet skulle kunna sättas till 25 procent i stället eftersom ett lägre krav skulle motverka risken för skatteundandraganden. 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.

Sammanfattningsvis bör bestämmelsen om skattskyldighet i vissa fall för utländska juridiska personer för inkomst från handelsbolag begränsas till att endast gälla utländska juridiska personer som direkt eller indirekt har 50 procent eller mer av rösträtten, kapitalet eller rätten till en del av vinsten i handelsbolaget.

Ändringen föreslås träda i kraft den 1 januari 2021 och tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2020.

### *Lagförslag*

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

## 6.3 Undantag för företag för kollektiva investeringar

**Bedömning:** Det bör inte införas ett undantag för företag för kollektiva investeringar.

**Skälen för bedömningen:** 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. Eftersom det därmed i svensk rätt inte finns transparenta företag för kollektiva investeringar är bedömningen att det inte bör införas något undantag för företag för kollektiva investeringar.

## 6.4 Avräkningslagen behöver kompletteras

**Förslag:** Rätt till avräkning av utländsk skatt enligt 2 kap. 1 § avräkningslagen ska även gälla när begränsat skattskyldig (utländsk juridisk person) 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.

Ändringen träder i kraft den 1 januari 2021 och tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2020.

**Skälen för förslaget:** Enligt 2 kap. 1 § lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt, 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 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 delägarens 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 driftställe 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 delägaren eller handelsbolaget som är skattskyldig i stat B för den aktuella skatten. För att avräkning ska möjliggöras bör det därför 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.

Ändringen bör träda i kraft den 1 januari 2021 och tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2020.

### *Lagförslag*

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

## 7 Konsekvensanalys

### 7.1 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 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 6.1). I stället föreslås att skattskyldigheten för begränsat skattskyldiga (utländska juridiska personer) 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 eller kommer att beröras av de regler som föreslås träda i kraft 1 januari 2020 för att neutralisera hybrida mismatchningar. Något annat lämpligt alternativ till att åtgärda situationen med att inkomst riskerar att inte beskattas finns inte.

## 7.2 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 (utländska juridiska personer) 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 över huvud taget, vilket i förlängningen bidrar till en stabilare skattebas som inte riskerar att urholkas långsiktigt av sådana konstruktioner. Detta är något som inte kan uttryckas i termer av offentligfinansiella effekter.

## 7.3 Konsekvenser för enskilda och företag

### 7.3.1 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 tabellen 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 räkenskapsutdrag. Enligt databasen Frida är det mycket få, färre än 30, som uppfyller dessa kriterier.<sup>6</sup>

<sup>6</sup> Vid redovisning av statistik redovisas inte det exakta antalet när det rör färre än 30 personer. Detta pga. risken för att enskilda personers identitet kan röjas



**Tabell 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 1. Bedömningen är att antalet totalt sett inte överstiger 30.

### 7.3.2 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 handelsbolagen 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 förordning (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.

### 7.3.3 Administrativa kostnader

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 delägarens hemland, eftersom det landet 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 ett annat land 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 ett annat land 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 kr. 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 kr ( $0,5 \times 470 \approx 235$ ) och för den andra till 1 400 kr ( $3 \times 470 \approx 1\,400$ ). Eftersom bedömningen är att antalet företag som berörs direkt är mycket få är den totala administrativa bördan att betrakta som försumbar.

### **7.3.4 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 eftersträvas med förslaget, dvs. att på sikt skapa en stabilare skattebas, såväl i Sverige som inom EU.

Det går dock inte att utesluta att det finns ett antal företag som direkt berörs av reglerna utan att det funnits en avsikt att minska skattekostnaden, där hybridstrukturen är följd av andra 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 få.

Sett i ett större perspektiv medför införandet av reglerna att incitamenten att skapa strukturer i form av omvända hybrida missmatchningar 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 länderna. Det betyder att företag som lägger sina resurser på att utveckla sin verksamhet, exempelvis genom ökad produktivitet eller genom att skapa nya och bättre produkter, får en bättre situation i förhållande till företag som i stället försöker konkurrera genom skatteplanering.

## 7.4 Konsekvenser för Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna

Förslagen medför att Skatteverket kommer att behöva uppdatera informationsmaterial. Några särskilda informationsinsatser bedöms inte vara nödvändiga. Reglerna har ett avhållande syfte och bedömningen är att de inte ska behöva tillämpas i någon större omfattning. När så sker utgör de ett effektivare verktyg för åtgärder, vilket effektiviserar kontrollverksamheten.

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.

## 7.5 Konsekvenser för den ekonomiska jämställdheten mellan kvinnor och män

Det övergripande målet för regeringens jämställdhetspolitik är att kvinnor och män ska ha samma makt att forma samhället och sitt eget liv. Utifrån det övergripande målet arbetar regeringen efter sex delmål. Det andra jämställdhetspolitiska delmålet är ekonomisk jämställdhet. Kvinnor och män ska ha samma möjligheter och villkor i fråga om betalt arbete som ger ekonomisk jämställdhet livet ut.

Förslaget om att införa reglerna om omvända hybrida missmatchningar i EU:s direktiv mot skatteundandraganden 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.

## 7.6 Övriga konsekvenser

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

# 8 Författningskommentar

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

### 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

Begränsat skattskyldiga ska enligt den nya punkten, utöver de inkomster som de redan beskattas för enligt punkterna 1–7, 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.

Syftet med ändringen är att motverka skatteplanering genom s.k. omvända hybrida mismatchningar. Med detta avses att inkomsten från i det här fallet ett svenskt handelsbolag inte blir föremål för beskattning varken i etableringsstaten (dvs. Sverige) eller i den stat där den utländska juridiska personen hör hemma på grund av att handelsbolaget blir ett hybridföretag. Utländska juridiska personer som är begränsat

skattskyldiga blir därför genom ändringen under vissa angivna förutsättningar även skattskyldiga för inkomst från ett svenskt handelsbolag.

En förutsättning för att skattskyldigheten för begränsat skattskyldiga (utländska juridiska personer) som har inkomst från handelsbolag ska aktualiseras enligt bestämmelsen är således att den utländska juridiska personens inkomst från handelsbolaget inte beskattas i den stat där denne hör hemma.

En ytterligare förutsättning är att anledningen till att inkomsten inte beskattas i den stat där den utländska juridiska personen hör hemma är att den rättsliga klassificeringen av handelsbolaget i skattehänseende i Sverige och i den stat där den utländska juridiska personen 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. Av bestämmelsen följer därför att inkomsten från handelsbolaget som är hänförlig till den utländska juridiska personen i dessa fall därför ska beskattas hos den utländska juridiska personen som begränsat skattskyldig.

Vidare blir bestämmelsen endast tillämplig om den begränsat skattskyldige anses vara i intressegemenskap med handelsbolaget enligt 24 b kap. 3 §. Detta kan t.ex. gälla vid ett innehav av kapital eller röster som uppgår till en viss procent, men också om det utländska företaget har rätt till en viss procent av vinsten.

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

Förslaget behandlas närmare i avsnitt 6.1.

## **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. Vid bedömningen av om intressegemenskap ska anses föreligga mellan företag 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 inkomsten inte beskattas i den stat där den skattskyldige hör hemma begränsas till att endast gälla utländska juridiska personer som direkt eller indirekt har 50 procent eller mer av rösträtten, kapitalet eller rätten till en del av vinsten i handelsbolaget.

Bestämmelsen ansluter till direktivet mot skatteundandraganden (artikel 2.4).

Förslaget behandlas närmare i avsnitt 6.2.

## **Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser**

Av *första punkten* framgår att lagen träder i kraft den 1 januari 2021.

Av *andra punkten* framgår att lagen tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2020.

Förslaget behandlas närmare i avsnitt 6.1 och 6.2.

## 8.2 Förslaget till lag om ändring i lagen (1986:468) 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. Rätt till avräkning gäller för obegränsat skattskyldig som har haft en intäkt och för en begränsat skattskyldig som har haft en intäkt hänförlig till ett fast driftställe i Sverige.

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).

Förslaget behandlas närmare i avsnitt 6.4.

### **Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser**

Av *första punkten* framgår att lagen träder i kraft den 1 januari 2021.

Av *andra punkten* framgår att lagen tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2020.

Förslaget behandlas närmare i avsnitt 6.4.