



Remiss av promemorian ”Genomförande av bestämmelsen i EU:s direktiv mot skatteundandraganden för att motverka omvända hybrida mismatchningar
(Fi2019/03220/S1)

Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet har genom remiss anmodats att yttra sig i rubricerat ärende. Fakultetsnämnden får härmed lämna följande synpunkter.

Skatteavtalens inverkan på förslaget

I promemorian föreslås medlet för Sveriges genomförande av artikel 9a i direktivet mot skatteundandraganden. Artikel 9a avser så kallade omvända hybrida mismatchningar, som tar sikte på hybridsubjekt. Ett hybridsubjekt är ”ett subjekt eller arrangemang” (t.ex. ett handelsbolag eller en trust) som utgör ett skattesubjekt i en jurisdiktion men betraktas som transparent i en annan jurisdiktion (artikel 2.9 tredje stycket i). En omvänd hybrid mismatchning uppstår den stat där subjektet har bildats behandlar det som skatterättsligt transparent medan den stat där intressenterna (t.ex. bolagsmännen) hör hemma behandlar det som ett skattesubjekt. En risk för dubbel skattefrihet uppstår i sådana situationer, eftersom ingen av de två nämnda staterna har anspråk på att beskatta subjektets inkomster i egenskap av hemviststat. Enligt artikel 9a ska problemet lösas genom att den stat där subjektet är bildat ska behandla det som ett skattesubjekt.

I den svenska implementeringen föreslås en i tekniskt hänseende avvikande lösning, nämligen att inkomster från svenska handelsbolag i vissa fall ska tas upp hos en begränsat skattskyldig person som är i intressegemenskap med handelsbolaget. I promemorian föreslås att en sådan regel tas in i 6 kap. 11 § II. Annorlunda uttryckt ska i vissa fall en begränsat skattskyldig bolagsman i ett svenskt handelsbolag beskattas i Sverige för sin del av handelsbolagets inkomster, trots att dessa inkomster saknar sådan anknytning till Sverige som normalt sett omfattas av begränsad skattskyldighet. Så ska endast ske om inkomsten är obeskattad i bolagsmannens hemviststat på grund av hur handelsbolaget klassificeras i beskattningen i den staten.

Juridiska fakultetsnämnden anser att skatteavtalens inverkan på förslaget inte har utretts tillräckligt (jfr s. 19 i promemorian). Ett skatteavtal tillämpas enligt artikel 1 på personer som har hemvist i åtminstone en av de avtalsslutande staterna. När en utomlands bosatt bolagsman beskattas för handelsbo-



lagsinkomster i Sverige, kan det hävdas att det är beskattningen av den personen som behöver bedömas i förhållande till skatteavtalen. Om Sverige har ingått ett skatteavtal med bolagsmannens hemviststat är det skatteavtalet tillämpligt, varvid Sverige blir "den andra staten" vid tillämpningen av fördelningsartiklarna. Inkomster som uppstår i ett handelsbolag kan vara av skiftande slag, men de torde i regel vara antingen rörelseinkomster (artikel 7) eller olika slags passiva inkomster (artikel 10–12). Dessa inkomster får endast beskattas i Sverige om de har relevant anknytning hit. Syftet med lagförslaget är dock att beskatta inkomster som saknar en sådan anknytning, vilket sannolikt förhindras av skatteavtalens fördelningsartiklar.

Frågan hur artikel 1 i skatteavtalen ska tillämpas i dessa situationer har diskuterats länge. Den tolkning som förespråkas på s. 17 och 25 i OECD:s Partnership Report från 1999 skulle lösa det nyss nämnda problemet, men tolkningen har ett svagt stöd i avtalens lydelse. Den regel som 2017 infördes i artikel 1.2 i OECD:s modellavtal, vilken ligger i linje med rekommendationerna i Partnership Report, skulle däremot innebära ett förtydligande om att Sveriges beskattningsrätt bibehålls även vid tillämpning av skatteavtalet. Regeln saknas dock i de flesta svenska skatteavtal. Sverige har heller inte valt att omfattas av den del av den multilaterala konventionen ("MLI") som motsvarar artikel 1.2 i modellavtalet (artikel 3 i MLI).

Om den lösning som anges i direktivet istället hade valts, varvid handelsbolaget behandlas som ett eget skattesubjekt, skulle inte skatteavtalen hindra svensk beskattning. I förhållande till skatteavtalen blir nämligen handelsbolaget det relevanta skattesubjektet. Eftersom handelsbolaget har hemvist i Sverige har Sverige rätt att beskatta inkomsterna, i förekommande fall med skyldighet att avräkna utländsk skatt enligt metodartikeln.

Enligt fakultetsnämndens mening är det nödvändigt att i lagstiftningsärendet behandla den föreslagna regelns förhållande till Sveriges folkrättsliga förpliktelser enligt skatteavtalen. Det kan inte överlåtas till att enbart prövas i rättspraxis.

Frågan om intern rätts förhållande till skatteavtalen utvecklas i kommentaren till artikel 1 i OECD:s modellavtal. I punkterna 66-67 i kommentaren till artikel 1 i OECD:s modellavtal finns generella uttalanden om förhållandet mellan interna regler och skatteavtalen. Vad gäller särskilda regler mot missbruk i intern rätt uttalar OECD sin inställning i punkterna 68-75 i kommentaren till OECD:s modellavtal. Den föreslagna regeln i 6 kap. 11 § IL träffar på ett brett sätt och kan sägas vara en mekaniskt verkande switch-over-klausul. Anta att skatteavtalet innebär att Sverige inte har rätt att beskatta inkomsten, medför regeln i intern svensk rätt att Sverige bryter mot sin folkrättsliga förpliktelse enligt avtalet? Liknande frågor har prövats i svensk rättspraxis, varvid särskilt bör nämnas RÅ 1996 ref. 84, RÅ 2008 ref. 24 och RÅ 2010 ref. 112. Det är nödvändigt att regeringen i detta lagstiftningsärende motiverar sitt ställningstagande i frågan.



UPPSALA
UNIVERSITET

REMISSYTTRANDE

3 (3)

2019-12-13

JURFAK 2019/58

Förslag till yttrande i detta ärende har utarbetats av docent Martin Berglund och professor Mattias Dahlberg. Yttrandet har på delegation avgivits av Juridiska fakultetens dekanus, professor Mattias Dahlberg.

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'Mattias Dahlberg'.

Mattias Dahlberg