



JURIDISKA FAKULTETEN  
vid Lunds universitet

Tobias Karopka Johansson

# OECD:s tolkningsvärde för den hybrida finansiella instruments regeln i svensk intern rätt

LAGF03 Rättsvetenskaplig uppsats

Kandidatuppsats på juristprogrammet  
15 högskolepoäng

Handledare: Mats Tjernberg

Termin: HT 2018

# Innehåll

<b>SUMMARY</b>	<b>1</b>
<b>SAMMANFATTNING</b>	<b>2</b>
<b>FÖRKORTNINGAR</b>	<b>3</b>
<b>1 INLEDNING</b>	<b>4</b>
1.1 Bakgrund	4
1.2 Syfte	7
1.3 Metod och material	7
1.4 Avgränsningar	7
1.5 Forskningsläget	8
<b>2 OECD:S BEPS BETYDELSE FÖR INTERN SKATTERÄTT</b>	<b>9</b>
2.1 Har OECD:s BEPS åtgärd 2 ett rättskällevärde för intern rätt?	9
2.2 OECD rekommendationer i förhållande till andra rättskällor	11
<b>3 OECD:S BEPS ÅTGÄRD 2:S BETYDELSE FÖR 24:15A IL OCH 24:15E IL</b>	<b>14</b>
3.1 Vad som framgår av lagtexten och förarbetena vad gäller innebörden av 24:15a och 24:15e IL	14
3.1.1 Lagtexten	14
3.1.2 Förarbetena	15
3.2 Bedömning enligt NJA 2016 ref. 23 gällande huruvida OECD:s BEPS åtgärd 2 har ett rättskällevärde	16
3.2.1 Svar ska inte finnas i lagtexten eller förarbetena	16
3.2.2 Jämförelse av ordalydelsen i bestämmelserna	17
3.2.3 Genomgång av förarbetena	18
3.2.4 Systematisk rimlighetsövervägande	19
3.2.5 Bygger den interna lagstiftningen på samma principer som OECD:s BEPS åtgärd 2	19
3.3 Tolkning av 24:15a IL och 24:15e IL med hjälp av OECD:s BEPS åtgärd 2 kommentarerna	20
3.3.1 Hybridmomentet	20
3.3.1.1 OECD:s BEPS åtgärd 2 kommentarer	20
3.3.1.2 Fördjupad förståelse, beaktande av rättskällor och bedömning	23
3.3.2 Personer som agerar tillsammans	26
3.3.2.1 OECD:s BEPS action 2 kommentarer	26
3.3.2.2 Beaktande av rättskällor och bedömning	27

<b>4 AVSLUTNING</b>	<b>29</b>
<b>KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING</b>	<b>30</b>
<b>RÄTTSFALLSFÖRTECKNING</b>	<b>32</b>

# Summary

In Swedish internal law, rules have been introduced when deductions for interest expenses should not be made when hybrid financial instruments cause deductions without inclusion. The legislation is based on the OECD's BEPS action 2 and EU directives. In this work, it has been examined whether the Swedish rules can be interpreted with the help of the OECD's BEPS action 2 in terms of the hybrid requirement and acting together requirement. My assessment is that in the interpretation of two Swedish paragraphs the OECD's BEPS action 2 can be used for the two requirements.

# Sammanfattning

Det har i svensk intern rätt införts regler när avdrag för ränteutgifter inte ska ske när hybrida finansiella instrument orsakar avdrag utan inkludering.

Lagstiftningen bygger på OECD:s BEPS åtgärd 2 och EU direktiv. I detta arbete har det undersökts huruvida de svenska reglerna kan tolkas med hjälp av OECD:s BEPS åtgärd 2 när det gäller hybridmomentet och personer som agerar tillsammans. Min bedömning är att vid tolkningen av 24:15a IL och 24:15e IL kan OECD:s BEPS åtgärd 2 användas för de angivna begreppen.

# Förkortningar

BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
EU	Europeiska Unionen
HFD	Högsta Förvaltningsdomstolen
OECD	the Organisation for Economic Co-operation and Development

# 1 Inledning

## 1.1 Bakgrund

När ett företag ska investera kan företaget ta det nödvändiga kapitalet från två källor. De två källorna är interna och externa medel. De interna medlen kommer från kvarhållen vinst och är inte något detta arbete fokuserar på. När det gäller de externa medlen kommer de från andra ekonomiska aktörer och är av betydelse i detta arbete. De två grundläggande formerna för extern finansiering är Skuld och eget kapital.<sup>1</sup> De två typerna skiljer sig åt och en kort redogörelse för typiska skillnader ska ges.

Skuld grundas normalt på att den externa investeraren har rätt att få tillbaka summan som har investerats inom en viss tid. Under den tid som beloppet är utlånad har den externa investeraren rätt till ränta som är baserad på det utlånade beloppet. Summan och räntan är inte kopplade till vinsten som låntagaren gör.

Eget kapital grundas normalt på att investeraren får rätt till en andel av företagets vinst. Det finns ingen rätt för investeraren att få tillbaka sin ursprungliga investering från företaget förutom om företaget likvideras. Investeraren får vänta till företaget beslutar sig för att dela ut vinster.<sup>2</sup>

Derivat är också ett finansiellt instrument men kommer inte att beskrivas närmare.<sup>3</sup>

När det gäller finansiella instrument kan skuld och eget kapital i dess rena form beskrivas som ytterligheterna av vad som utgör finansiella instrument. Mellan dessa ytterligheterna finns det ett oändligt antal finansiella instrument där en del av dem är hybrida finansiella instrument som både har särdragen av skuld och eget kapital.<sup>4</sup> I rådets direktiv (EU) 2017/952<sup>5</sup> artikel 1 punkt 2 framgår att den avgörande faktorn vid bedömningen av vad som utgör ett finansiellt instrument är huruvida medlemsstaterna beskattar avkastning från investeringar eller eget kapital som

---

<sup>1</sup> Bärsch (2012) s. 9.

<sup>2</sup> Bundgaard (2017) s. 23.

<sup>3</sup> Bärsch (2012) s. 11.

<sup>4</sup> Bundgaard (2017) s. 21.

<sup>5</sup> Rådets direktiv (EU) 2017/952 av den 29 maj 2017 om ändring av direktiv (EU) 2016/1164 vad gäller hybrida mismatchningar med tredjeländer.

skuld, eget kapital eller derivat. Vad direktivet har för betydelse för detta arbete framgår nedan.

Olikheter i nationell lagstiftning av finansiella instrument har gjort det möjligt för skattskyldiga att använda gränsöverskridande skatteplaneringsstrategier för att undkomma skatt vilket kallas hybrid mismatchning. Detta arbete handlar om hybrida finansiella instrument som leder till avdrag i en stat och ingen inkludering i en annan stat vilket är en typ av hybrid mismatchning.<sup>6</sup> För att lättare förstå detta arbete ska redan nu ges exempel på hybrida finansiella instrument som kan ge upphov till ett sådant avdrag utan inkludering som ovan angivits. Preferensaktier anses vara ”deft-flavored equity instruments” vilket innebär att det är eget kapital som har designats med typiska kännetecken som normalt finns i Skuld.

Konstruktionen kan se väldigt olika ut men som exempel kan nämnas ”Redeemable preferred stocks” vilket är aktier som kommer att bli inlösta ett förutbestämt datum eller kan inlösas/återköpas efter ett visst datum efter begäran av bolaget eller aktieinnehavaren.<sup>7</sup> Normalt sätt har inte aktier någon löptid utan den egenskapen finns normalt sätt i skuldinstrument. Att eget kapital inte har en löptid och att en skuld har löptid anses vara kärnelement för de båda finansiella instrumenten.<sup>8</sup> I vissa länder kan preferensaktier betraktas som eget kapital medans andra länder betraktar instrumentet som ett skuldinstrument. Anledningen till de olika bedömningarna är att instrumentet innehåller typiska drag från både skuld och eget kapital. Om instrumentet i den betalande partens jurisdiktion betraktas som skuld och i den betalningsmottagande partens jurisdiktion betraktas som eget kapital kan avdrag utan inkludering ske innebärande att ingen beskattning sker. Anledningen till att avdraget utan inkluderingen kan uppkomma har att göra med hur länder normalt beskattar eget kapital och skuld vilket kort ska beskrivas. Ersättningen som den externa investeraren får när det gäller skuld för det utlånade beloppet utgör ränta. Räntekostnader utgör en avdragsgiltig kostnad för den som betalar och som en beskattningsbar inkomst för betalningsmottagaren. Uppmärksammas ska att ersättningen som investeraren får inte är detsamma som återbetalning av lånet.<sup>9</sup> Ersättningen som den externa investeraren får när det gäller eget kapital för det

---

<sup>6</sup> Prop. 2017/18:245 s. 63.

<sup>7</sup> Bundgaard (2017) s. 370.

<sup>8</sup> Ibid., s. 23-24.

<sup>9</sup> Ibid., s. 49, 54.



utlånade beloppet utgör utdelning. Den skatterättsliga behandlingen av utdelning är att utdelning inte utgör en avdragsgill kostnad för den som betalar. För betalningsmottagaren kan utdelningen vara undantagen från beskattning.<sup>10</sup>

När det gäller att motverka sådana skatteplaneringsstrategier som ovan angivits kom 2015 OECD:s BEPS-projektet som har till syfte att motverka skattebaserodering och vinstförflyttning. Projekt innehåller bland annat rekommendationer för åtgärder mot internationell skatteplanering som sker genom olikheter i nationell lagstiftning vad gäller den skattemässiga behandlingen av finansiella instrument.<sup>11</sup> Två direktiv från EU har också kommit inom detta område som är av relevans för detta arbete. Det första var rådets direktiv (EU) 2016/1164<sup>12</sup> och det andra var rådets direktiv (EU) 2017/952. Det finns en koppling mellan rådets direktiv (EU) 2017/952 och OECD:s BEPS-projektet vilket tydligt framgår genom att direktivets preambel skäl 28 anger att OECD:s BEPS åtgärd 2 bör användas vid tolkning och illustration av direktivet med begränsningen att det ska ske i förenlighet med direktivet och unionsrätten. Reglerna för Hybrida finansiella instrument ska vara genomförda i svensk rätt senast den 31 december 2019 och tillämpas från och med den 1 januari 2020 vilket framgår av rådets direktiv (EU) 2017/952 artikel 2 punkt 1. Paragraferna som detta arbete handlat om har införts i svensk rätt för att implementera ovannämnda direktiven i svensk rätt när det gäller hybrida finansiella instrument vilket är 24:15e IL och 24:15a IL. Angivna paragrafer utgör en del av implementeringen som har skett och uppmärksammas bör att gjorda implementeringar utgör ett första steg när det gäller att införliva direktiven i svensk rätt varpå vissa delar inte har införts.<sup>13</sup>

---

<sup>10</sup> Ibid., s. 44-46.

<sup>11</sup> Prop. 2017/18:245 s. 61, 63.

<sup>12</sup> Rådets direktiv (EU) 2016/1164 av den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknadens funktion.

<sup>13</sup> Prop. 2017/18:245 s. 159, 160, 361, 363.

## 1.2 Syfte

Syftet med denna uppsats är ta reda på om OECD:s BEPS åtgärd 2 kan användas vid tolkning av 24:15a IL och 24:15e IL. Vid ett jakande svar på denna fråga ska det även undersökas om en sådan tolkning kan ge vägledning för hur hybridmomentet i 24:15e IL och ”personer som agerar tillsammans” i 24:15a st2 IL ska förstås.

## 1.3 Metod och material

I detta arbete kommer jag att använda mig utav rättdogmatisk metod varav ledning kommer tas av rättspraxis, förarbeten och rättdogmatisk orienterad litteratur för att avgöra huruvida OECD:s BEPS action 2 kan ha ett rättskällevärde när det gäller rekommendationer för intern rätt. När det gäller frågan om tolkningen av 24:15a IL och 24:15e IL kommer vissa delar av OECD:s BEPS åtgärd 2 användas under förutsättningen att överensstämmelse råder med överordnade rättskällor vilket är lagstiftning, rättspraxis, förarbeten och direktiv i nuläget. Utgångspunkten är att man ska använda allmänt accepterade rättskällor såsom lagstiftning, rättspraxis, förarbeten och rättdogmatisk orienterad litteratur.<sup>14</sup> Rättdogmatiken är systemintern innebärande att bundenhet normalt föreligger till det som går att identifiera i systemet.<sup>15</sup> Jag är av uppfattningen att arbetet hålls inom den rättdogmatiska metoden även vid användandet av OECD:s BEPS action 2 för att stöd ges för ett sådant användande av de identifierade systemet i form av lagstiftning, rättspraxis och förarbeten.

## 1.4 Avgränsningar

Situation 1 och 4 i kommentarerna till OECD:s BEPS åtgärd 2 vad gäller personer som agerar tillsammans är mindre utförliga för att utförligare redogörelse inte skulle ha tillfört något i arbetets bedömning. Samtliga

---

<sup>14</sup> Nääv och Zamboni (2018) s. 21.

<sup>15</sup> Jareborg (2004) s. 4.

exempel på hybridmomentet i kommentarerna till OECD är inte medtagna på grund av platsbrist. Spärrverkansdoktrinen när det gäller direktiv är inte medtaget då det inte skulle tillföra något i bedömningen.

## **1.5 Forskningsläget**

En del diskussioner har skett angående modellavtals rättskällevärde från OECD. Detta arbete gäller OECD rekommendationer för intern rätt där det explicit anges i förarbetena att OECD ska användas för tolkning. Situationen är ny och detta arbete gör ett försök till att utreda vad som gäller.

## 2 OECD:s BEPS betydelse för intern skatterätt

### 2.1 Har OECD:s BEPS åtgärd 2 ett rättskällevärde för intern rätt?

Rättskällorna som vanligtvis används vid tolkning av intern skatterätt är lagtexten, prejudicerande dom från HFD och förarbeten varpå rättskällehierarkin följer enligt angiven ordning.<sup>16</sup> När det gäller OECD-produkter har det visat sig att modellavtal från OECD kan ha ett rättskällevärde för intern skatterätt vilket framgår av HFD 2016 ref 23.<sup>17</sup> När det gäller äldre praxis har det ansetts ge ett relativt svagt stöd för att använda OECD produkter vid tolkning av intern skatterätt.<sup>18</sup> En analys kommer att göras av HFD 2016 ref. 23 för att jag anser att det rättsfallet tydligast ger stöd för att OECD-produkter kan ha ett rättskällevärde. Frågan i HFD 2016 ref. 23 var om ersättning enligt ett sponsringsavtal utgjorde ersättning för idrottslig verksamhet enligt artistskattelagen.<sup>19</sup> Domstolen konstaterade först att svar på denna fråga inte fanns i lagtexten eller förarbetena. Efter konstaterandet tittade Domstolen på kommentarerna till ett modellavtal för att finna svar på frågan. I rättsfallet anges att kommentarerna i OECD:s modellavtal tjänar i första hand vägledning för tolkning av skatteavtal men kan även vara vägledning vid tillämpning av den interna svenska lagstiftningen. Kravet som ställs för att modellavtalet ska vara vägledande för svensk intern skatterätt är att den interna lagstiftningen bygger på samma principer som modellavtalet.<sup>20</sup> En analys har gjorts av rättsfallet med slutsatsen att tre bedömningsgrunder föreligger vid bedömningen huruvida samma principer anses föreligga.<sup>21</sup> Bedömningsgrunderna är för det första jämförelse av ordalydelse i bestämmelserna, för det andra en genomgång av förarbeten till den interna lagstiftningen och slutligen en systematiska rimlighetsövervägande.<sup>22</sup>

---

<sup>16</sup> Tjernberg (2017) s. 122.

<sup>17</sup> Ibid., s. 128.

<sup>18</sup> Ibid., s. 124.

<sup>19</sup> HFD 2016 ref. 23 (s. 2).

<sup>20</sup> Ibid., (s. 3-4).

<sup>21</sup> Rick (2016) s. 550.

<sup>22</sup> HFD 2016 ref. 23 (s. 3-4); Rick (2016) s. 550.

I fallet ansåg HFD att tydliga likheter förelåg vid jämförelse av ordalydelse. I skälen för HFD:s avgörande framgår två saker som enligt mig är särskilt betydelsefulla vid jämförelsen av ordalydelsen enligt bestämmelserna. För det första konstaterade domstolen att 3§ artistskattelagen var mer preciserad än modellavtalet genom att det uttryckligen angavs att verksamheten ska ske inför publik i den svenska bestämmelsen. För det andra konstaterade domstolen att det framgick av lydelsen av bestämmelserna att ersättning ska ha förvärvats på grund av idrottsmannens utövande av idrottslig verksamhet.<sup>23</sup> Enligt mig kan två saker utläsas av detta. För det första kan de svenska paragraferna vara mer preciserade än modellavtalets artiklar. För det andra gjordes en jämförelse huruvida bestämmelsernas lydelse omfattar samma situationer. Att bedömningen handlade om huruvida bestämmelserna omfattar samma situationer framgår utav olikheten i hur bestämmelserna är formulerade. I 7§ artistskattelagen framgick att det ska vara en inkomst för artist, idrottsman eller artistföretag som uppbärs för artistisk eller idrottslig verksamhet. Idrottslig verksamhet och idrottsman specificerades närmare i 3§ artistskattelagen. I artikel 17 i modellavtalet framgick att det ska vara en inkomst som en person förvärvar genom sin personliga verksamhet i egenskap av artist. Att en idrottsman omfattas angavs sedan specifikt som ett exempel i artikeln.<sup>24</sup> Vid genomgången av förarbetena i fallet framgick att modellavtalet haft stor betydelse vid utarbetandet av lagstiftningen. Det har tolkats som nödvändigt att lagstiftaren ska ha gett uttryck för att dokumentet har influerat den interna lagstiftningen för att bedömningsgrunderna ska vara uppfyllda.<sup>25</sup> Det systematiska rimlighetsövervägandet i fallet bestod i att det var naturligt att den interna regleringen inte gav en inskränkande beskattningsrätt i förhållande till den beskattningsrätt som Sverige hade enligt ett skatteavtal som anpassats till modellavtalet.<sup>26</sup> I domen tar HFD ställning till när kommentarerna till ett modellavtal kan användas vid tolkning av intern skatterätt vilket kunde göras i fallet.<sup>27</sup> OECD-produkten i detta arbete är rekommendationer från OECD angående ändring i den interna rätten.<sup>28</sup> Rättsfallet har tolkats som att den är generellt tillämplig innebärande att rättsfallet har ansetts tillämpligt på andra typer av icke-

---

<sup>23</sup> HFD 2016 ref.23 (s. 3).

<sup>24</sup> Ibid., (sida 2).

<sup>25</sup> Tjernberg (2017) s. 128.

<sup>26</sup> HFD 2016 ref. 23 (sida 3-4); Rick (2016) s. 545.

<sup>27</sup> HFD 2016 ref. 23 (sida 3-4).

<sup>28</sup> OECD (2015), Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 - 2015 Final Report, s. 11.

bindande uttalanden från OECD.<sup>29</sup> I nästa stycke sker en argumentation och slutsats gällande om rättsfallet är tillämpligt på OECD-produkten som behandlas i detta arbete.

Min uppfattning är att NJA 2016 red. 23 borde tillämpas på OECD:s BEPS åtgärd 2 när det gäller rekommendationer för intern rätt.

Bedömningsgrunderna är väl lämpade för rekommendationer för intern rätt såväl som modellavtal. Om rättsfallet inte skulle anses tillämpligt på OECD:s BEPS åtgärd 2 kan stöd för rekommendationernas rättskällevärde hämtas från förarbetena där det explicit anges i propositionen att vissa av kommentarerna ska användas eller är nödvändiga vid tolkning av 24:15a IL och 24:15e IL vilket framgår i kapitel 3.1.2. Med anledning av att HFD står över förarbeten i rättskällehierarkin ska NJA 2016 ref. 23 användas vid tolkning i min bedömning. Uppmärksammas ska att användandet av OECD-produkter vid tolkning eventuellt kan anses olämpligt.<sup>30</sup> Min uppfattning är inte att rättsläget är klart och tydligt när det gäller användandet av OECD-produkter men jag anser att det finns stöd för bedömningen som görs i detta arbete.

## **2.2 OECD rekommendationer i förhållande till andra rättskällor**

Om man bortser från OECD:s BEPS åtgärd 2 finns det för närvarande tre rättskällor vid tolkning av 24:15a IL och 24:15e IL. Rättskällorna är lagtexten, förarbeten och direktiven. För att kunna bedöma betydelsen av rekommendationerna från OECD vid tolkning av 24:15a IL och 24:15e IL är det av vikt vilken inverkan de ovan angivna rättskällorna har. I HFD 2016 ref. 23 framgick att OECD:s modellavtal blev relevant vid tolkning först när vägledning inte kunde hittas i lagen eller förarbetena vilket framgår i kapitel 2.1. Jämförelser med doktrin har skett vad gäller OECD-produkters

---

<sup>29</sup> Rick (2016) s. 550.

<sup>30</sup> Tjernberg (2017) s. 123.

rättskällevärde.<sup>31</sup> Med beaktande av det ovan anförda blir slutsatsen att OECD:s BEPS action 2 är underordnad förarbeten och lagen.

När det gäller EU-rätten har EU-domstolen slagit fast principen om EU-rättens företräde framför nationell lag, vilket de svenska domstolarna har godtagit i sin praxis.<sup>32</sup> EU domstolen har även slagit fast att direktiv kan ha direkt och indirekt effekt. Kortfattat innebär direkt effekt att enskilda kan åberopa direktivbestämmelser som rättslig grund för sin talan vid prövning av ärenden och mål vid skattemyndigheten och domstol om tre förutsättningar föreligger.<sup>33</sup> Indirekt effekt innebär kortfattat att domstolar är skyldiga att tolka nationell lagstiftning i den utsträckning det är möjligt mot bakgrund av direktivets ordalydelse och syfte.<sup>34</sup> För båda dessa nämnda effekter krävs det emellertid att direktivets införlivandefrist har löpt ut vilket inte har skett när det gäller direktiven som 24:15a IL och 24:15e IL bygger på.<sup>35</sup> Spärrverkansdoktrinen är tillämplig innan införlivandetiden har löpt ut men behandlas inte i detta arbete för att inget enligt mig tyder på att spärrverkan skulle inverka på bedömningen som görs i arbetet. När det gäller 24:15a IL och 24:15e IL framgår det väldigt tydligt i förarbetena att direktivet ska användas och är viktig vid tolkning av paragraferna se kap 3.1.2. Genom att förarbetena ger tydligt uttryck för direktivens betydelse vid tolkning av bestämmelserna bör enligt mig leda till att direktivet ska användas vid tolkning redan innan direktivets införlivandefrist har löpt ut. När införlivandefristen har löpt ut har direktivet ett högre rättskällevärde än OECD-produkter vilket framgår av principen om EU-rättens företräde och att direktiv kan ha direkt effekt och indirekt effekt. Sammantaget bör direktivet beaktas och anses ha företräde framför OECD-produkter vid tolkning.

När det gäller lagtexten som rättskälla kommer föreskrift- och likabehandlingskraven kontrolleras innebärande att tolkningen ska inrymmas inom lagtextens lydelse oavsett förmånlig eller oförmånlig utgång för den

---

<sup>31</sup> Rick (2016) s. 543.

<sup>32</sup> Dahlberg (2014) s. 346; Bernitz och Kjellgren (2014) s. 110.

<sup>33</sup> Dahlberg (2014) s. 346-347.

<sup>34</sup> Bernitz och Kjellgren (2014) s. 125.

<sup>35</sup> Ibid., s. 113, 125.

skatteskyldige.<sup>36</sup> Om vag och oprecis lagtext förekommer öppnar det upp för användning av andra rättskällor vid tolkning.<sup>37</sup> Vid tolkning av direktiven kommer vi att beakta ordalydelsen och syftet vilket ska göras om ett direktiv skulle ha indirekt effekt. Specifikt kommer det att vara direktivets ordalydelse i form av artiklar och preambeln vilken anses kunna vara vägledande vid tolkning.<sup>38</sup> Det är EU-domstolen som har den centrala rollen att tolka direktiv men ingen dom har skett ännu när det gäller direktiven vilket resulterar i att endast det ovan anförda kommer att beaktas.<sup>39</sup>

---

<sup>36</sup> Tjernberg (2018) s. 22, 25 , 28.

<sup>37</sup> Ibid., s. 32.

<sup>38</sup> Bernitz och Kjellgren (2014) s 187; Nääv och Zamboni (2018) s. 125.

<sup>39</sup> Helminen (2018) s.54.



# **3 OECD:s BEPS åtgärd 2:s betydelse för 24:15a IL och 24:15e IL**

## **3.1 Vad som framgår av lagtexten och förarbetena vad gäller innebörden av 24:15a och 24:15e IL**

### **3.1.1 Lagtexten**

När det gäller 24:15e IL kan paragrafen delas upp i fyra rekvisit. För det första ska det föreligga en mismatchning innebärande att ett företag kan göra ett ränteavdrag till ett annat företag som hör hemma i en annan stat och motsvarande inkomst inte tas upp till beskattning i den stat där det andra företaget hör hemma. Enligt det andra rekvisitet ska mismatchningen bero på skillnader i den rättsliga klassificeringen av det finansiella instrumentet eller betalningen i skattehänseende i Sverige och den andra staten. Det andra rekvisitet kommer i fortsättningen kallas för hybridmomentet. Det tredje rekvisitet anger tidsfristen som gäller för att betalningen ska anses ha tagits upp för beskattning vilket är kopplat till mismatchningsrekvisitet. Enligt det fjärde rekvisitet ska företagen ingå i samma intressegemenskap. Vad intressegemenskap innebär återfinns i 24:15a IL. När rekvisiten är uppfyllda resulterar det i att ränteavdraget inte får göras.

24:15a IL definierar vad företag i intressegemenskap innebär i 24:15e IL. Fyra situationer där en intressegemenskap kan anses föreligga framgår av första stycket. I andra stycket framgår ”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.”

### 3.1.2 Förarbetena

Syftet med 24:15e IL kan utläsas i förarbetet genom skrivningen ”den situation som behandlas i paragrafen” vilket är mismatchningar med hybrida finansiella instrument som leder till avdrag utan inkludering. Ett exempel ges på ett hybridinstrument som ska behandlas i paragrafen vilket är när ett finansiellt instrument behandlas som ett skuldinstrument i en stat och som eget kapital i en annan stat.<sup>40</sup> Hybridmomentet förtydligas något i förarbetena genom skrivningen ”skillnader i den rättsliga klassificeringen i skattehänseende av företagen, det finansiella instrumentet eller betalningen.”<sup>41</sup> Med beaktande av ordalydelsen i 24:15e IL och förarbetena ska hybridmomentet förstås på följande sätt. Hybridmomentet består av två alternativa rekvisit där det första är att mismatchningen ska bero på skillnader i den rättsliga kvalificeringen i skattehänseende av det finansiella instrumentet medan det andra är att mismatchningen ska bero på skillnader i den rättsliga kvalificeringen i skattehänseende av betalningen. 24:15e IL ansluter sig till OECD:s BEPS åtgärd 2 rekommendation 1 och rådets direktiv (EU) 2017/952 artikel 1.4 och skäl 16 i preambeln.<sup>42</sup> Den svenska bestämmelsen ska tolkas mot bakgrund av den angivna rekommendationen, artikeln och skälet i preambeln.<sup>43</sup>

När det gäller 24:15a IL används termen företag i intressegemenskap. Termen finns på fler ställen i IL och det finns ingen gemensam definition av termen utan olika definitioner förekommer. Det är enligt propositionen nödvändighet att begreppet företag i intressegemenskap som återfinns i 24:15a IL som 24:15e IL hänvisar till, ansluter sig till OECD:s BEPS åtgärd 2 rekommendation och direktiven.<sup>44</sup> Det som begreppet företag i intressegemenskap med nödvändighet ska ansluta sig till är ”närstående personer” i OECD BEPS åtgärd 2 rekommendation 11 och ”närstående företag” i artikel 2.4 i rådets direktiv (EU) 2016/1164 och artikel 1.2 i rådets

---

<sup>40</sup> Prop. 2017/18:245 s. 363.

<sup>41</sup> Ibid., s. 168.

<sup>42</sup> Ibid., s. 363.

<sup>43</sup> Ibid., s. 168, 363.

<sup>44</sup> Ibid., s. 162.

direktiv (EU) 2017/952.<sup>45</sup> Enligt propositionen överensstämmer definitionen i direktivet med definitionen i OECD:s BEPS åtgärd 2 rekommendationen.<sup>46</sup> När det gäller vad som avses med att personer agerar tillsammans framgår ett par saker. För det första framgår det att 24:15a st2 IL är tillämpligt på 24:15a st1 p.1-3 IL. När det gäller p.1-2 är det fråga om juridiska personer som kan ha agerat tillsammans och när det gäller p.3 kan det vara både fysiska och juridiska personer som agerat tillsammans.<sup>47</sup> Av det anförda framgår att vad som avses med personer i 24:15a st2 IL kan utgöra både fysiska och juridiska personer. Det ges två exempel på när personer kan anses agera tillsammans. Det första exemplet är ”om en person överlåter andelar i ett företag till en annan person som fortsätter agera i enlighet med överlåtarens intressen och önskningsar”. Det andra exemplet är om minoritetsägare kontrolleras av en och samma person. Vad som avses med att personerna ska behandlas som en enda person framgår också vilket är att deras kapital- eller röstandelar i företaget ska läggas samman.<sup>48</sup>

## **3.2 Bedömning enligt NJA 2016 ref. 23 gällande huruvida OECD:s BEPS åtgärd 2 har ett rättskällevärde**

### **3.2.1 Svar ska inte finnas i lagtexten eller förarbetena**

Jag anser inte att innebörden av hybridmomentet och vad som avses med personer som agerar tillsammans är tydlig vid beaktande endast av lagtexten och förarbetena. När svar finns i lagtexten eller förarbetena ska inte OECD-produkter användas vid tolkning.

---

<sup>45</sup> Ibid., s. 161-162, 361.

<sup>46</sup> Ibid., s. 162.

<sup>47</sup> Ibid., s. 361.

<sup>48</sup> Ibid., s. 361.

### 3.2.2 Jämförelse av ordalydelsen i bestämmelserna

Denna bedömningsgrunden går ut på att pröva huruvida tydliga likheter förelåg vid jämförelse av ordalydelseerna. Denna bedömning kommer göras i två steg. Första steget utgör bedömningen mellan 24:15e IL och OECD:s BEPS åtgärd 2 rekommendation 1. Det andra steget utgör bedömningen mellan 24:15a IL och OECD:s BEPS åtgärd 2 rekommendation 11.

24:15e IL kan sägas vara ena halvan av rekommendationen 1 för att 24:15e IL bara gäller nekande av ränteavdrag vilket motsvarar primärregeln i rekommendation 1. När det gäller sekundärregeln i rekommendationen är den svenska motsvarigheten 24:39 IL vilket infördes 2016. Kortfattat handlar sekundärregeln och 24:39 IL om att utdelning ska tas upp för beskattning om avdrag utan inkludering annars skulle ske.<sup>49</sup> Detta arbete berör inte 24:39 IL och paragrafen kommer inte behandlas närmare. En betydelsefull likhet enligt mig är att reglerna är uppbyggda på samma sätt genom att det ska ha skett en mismatchning på grund av ett hybridmoment. När det gäller mismatchningen framgår det av lydelsen i rekommendationen att det ska vara fråga om en ”D/NI outcome”, vilket kortfattat innebär att det ska vara fråga om avdrag för betalarens jurisdiktion och ingen inkludering för betalningsmottagarens jurisdiktion.<sup>50</sup> Den svenska lydelsen är mer specifik när det gäller mismatchning vilket enligt NJA 2016 ref. 23 inte borde utgöra något hinder för att det ska anses vara tydliga likheter vid jämförelsen av bestämmelserna. Hybridmomentet i rekommendationen består utav att mismatchningen ska vara hänförlig till instrumentets villkor. När mismatchningen enbart är hänförlig till skattebetalarens status eller omständigheterna i vilka instrumentet hålls är mismatchningen inte hybrid.<sup>51</sup> När det gäller hybridmomentet föreligger det en skillnad i hur momentet beskrivs i bestämmelserna. Vid en snabb betraktelse av hybridmomenten kan olikheten uppfattas som stor, medan en närmare betraktelse resulterar i att bestämmelserna omfattar samma situationer. En närmare analys görs i kap 3.3.1.2 av sambandet mellan hybridmomenten i bestämmelserna. Slutsats i nämnda kapitel

---

<sup>49</sup> Prop. 2017/18:245 s. 167; OECD (2015), Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 - 2015 Final Report, s. 23.

<sup>50</sup> OECD (2015), Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 - 2015 Final Report, s. 23, 27.

<sup>51</sup> Ibid., s. 23-24.

blir att hybridmomenten omfattar samma situationer. Det finns ett samband mellan att en mismatchning orsakats på grund av instrumentets villkor och att betalningen eller instrumentet klassificeras olika i staterna. Det finns ett rekvisit i rekommendationen gällande tidsfristen som har att göra med mismatchningen vilket påminner om det tredje rekvisitet i 24:15e IL. Rekommendationen anger att det ska ha skett en betalning enligt ett finansiellt instrument vilket inte har någon betydelse då det alltid rör sig om ett finansiellt instrument i 24:15e IL för det ska vara fråga om ett ränteavdrag i Sverige.<sup>52</sup> Sammanfattningsvis får det anses föreligga tydliga likheter vid jämförelse av ordalydelseerna både i sin helhet men särskilt när det gäller hybridmomenten.

När det gäller 24:15a IL och rekommendation 11 är ordalydelseerna mycket lika. När det gäller 24:15a st1 IL finns motsvarigheten i rekommendation 11 p.1. Begreppet personer som agerar tillsammans finns i 24:15a st2 IL vars motsvarighet finns i rekommendation 11 p.2 vilket sedan utvecklas närmare i rekommendation 11 p.3.<sup>53</sup> Då väldigt stora likheter föreligger mellan rekommendationen och 24:15a IL kommer en närmare jämförelse huruvida bestämmelserna omfattar samma sak inte göras. Det kan redan konstateras genom de mycket stora likheterna särskilt när det gäller 24:15a st2 IL och rekommendationen. Att rekommendationen är mer specifik i sin ordalydelse än 24:15a st2 IL borde inte utgöra ett hinder för att tydliga likheter ska anses föreligga då en mer specifik intern rättslig regel inte utgjort hinder i NJA 2016 ref. 23.

### **3.2.3 Genomgång av förarbetena**

I denna bedömningsgrunden ska det undersökas huruvida OECD:s BEPS åtgärd 2 rekommendationerna har haft stor betydelse vid utarbetandet av 24:15a st2 IL och 24:15e IL. Svaret på denna fråga har framgått i kapitel 3.1.2. Det anges uttryckligen när det gäller 24:15e IL att paragrafen ska tolkas mot bakgrund av rekommendationen och rådets direktiv (EU) 2017/952. När det gäller 24:15a IL angavs att det var nödvändigt att paragrafen ansluter sig till rekommendationen och direktiven.

---

<sup>52</sup> Ibid., s. 23.

<sup>53</sup> Ibid., s. 113.

Rekommendationerna har uppenbarligen haft en stor betydelse vid utarbetandet av nämnda paragrafer.

### **3.2.4 Systematisk rimlighetsövervägande**

Det är enligt mig naturligt att den interna skatterätten ska stämma överens med OECD:s BEPS åtgärd 2 rekommendationerna och direktiven när det gäller 24:15a IL och 24:15e IL. Risken för ytterligare olikheter i den skattemässiga behandlingen av finansiella instrument minskar om OECD:s BEPS rekommendationer genomförs gemensamt och på ett koordinerat sätt. När jurisdiktioner ensidigt inför regler för att neutralisera hybrid mismatchningar som inte är i harmoni med andra jurisdiktioners regler föreligger risk för dubbelbeskattning.<sup>54</sup> Administrationskostnaderna sänks också för skattebetalarna då samma regler återfinns i fler länder.<sup>55</sup> Det är viktigt att avdragsförbudet ansluter sig till rekommendationerna och direktiven för att avdragsförbudet ska kunna fungera i en internationell miljö där mer än Sverige ska eller har implementerar regler för att förhindra dubbel-icke beskattning.<sup>56</sup>

### **3.2.5 Bygger den interna lagstiftningen på samma principer som OECD:s BEPS åtgärd 2**

Jag anser att samtliga bedömningsgrunderna är uppfyllda vilket leder till slutsatsen att OECD:s BEPS åtgärd 2 rekommendation 1 och 11 har ett rättskällevärde för 24:15aIL och 24:15e IL.

---

<sup>54</sup> Prop. 2017/18:245 s. 158.

<sup>55</sup> OECD (2015), Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 - 2015 Final Report, s. 12.

<sup>56</sup> Prop. 2017/18:245 s. 165.

## **3.3 Tolkning av 24:15a IL och 24:15e IL med hjälp av OECD:s BEPS åtgärd 2 kommentarerna**

### **3.3.1 Hybridmomentet**

#### **3.3.1.1 OECD:s BEPS åtgärd 2 kommentarer**

Av ordalydelsen av rekommendationen framgår att betalningen enligt det finansiella instrumentet endast resulterar i en hybrid mismatchning när mismatchningen kan hänföras till instrumentets villkor. Man kan genom denna skrivning utläsa ett krav på att mismatchningen ska vara hänförlig till instrumentets villkor. Vidare anger ordalydelsen att när mismatchningen endast är hänförlig till statusen på skattebetalaren eller omständigheterna under vilket instrumentet hålls är inte mismatchningen hänförlig till instrumentets villkor.<sup>57</sup>

Kommentarerna till rekommendationen utvecklar vad begreppet instrumentets villkor innebär. Begreppet instrumentets villkor utgörs delvis av villkoren i själva instrumentet vilket utgörs av rättigheter och skyldigheter i det finansiella instrumentet.<sup>58</sup> Det finns vidare två faktorer som anses ha en direkt påverkan på relationen mellan innehavaren och utfärdaren av det finansiella instrumentet och bör betraktas som en del av instrumentets villkor. Faktorerna är om utfärdaren och innehavaren är relaterade och tidsperioden som det finansiella instrumentet har innehafts. Alla element som direkt påverkar förhållandet mellan betalaren och betalningsmottagaren inkluderas i begreppet instrumentets villkor. Slutligen inkludera också omständighet som instrumentet har hållits eller utfärdats under som har varit ekonomiskt och kommersiellt relevanta för förhållandet mellan parterna och påverkar skattebehandlingen av instrumentet.<sup>59</sup>

---

<sup>57</sup> OECD (2015), Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 - 2015 Final Report, s. 24.

<sup>58</sup> Ibid., s. 41, 211.

<sup>59</sup> Ibid., s. 42.

Exempel på sådana faktorer gällande att parterna är relaterade eller innehavstiden av instrumentet som omfattas av begreppet instrumentets villkor ska kort anges. Det förekommer att jurisdiktioner har lagar som gör undantag för beskattning av utdelning. Rekvisiten för att en utdelning inte ska beskattas kan vara att ett företag har ett andelsinnehav som är minst tio procent på det utdelnings betalande företaget och andelsinnehavet har varat i minst tolv månader. I en situation där ett lån ges från ett företag till ett annat och lånet innehåller drag som är typiska för eget kapital kan det resultera i att jurisdiktioner bedömer det finansiella instrumentet olika. Om långgivarens jurisdiktion gör bedömningen att instrumentet är ett eget kapitalinstrument medan låntagarens jurisdiktion gör bedömningen att det är ett skuldinstrument kan betalningar föranleda missmatchningar. Det kommer att anses vara en hybrid missmatchning trots att skattebefrielsen för det betalningsmottagande företaget är beroende av om företagen är relaterade och tidsperioden som det finansiella instrumentet har innehavts.<sup>60</sup>

Ett exempel på en omständighet som instrumentet har utfärdats under som kommer att inkluderas i begreppet instrumentets villkor, är när skuld upprättats i förhållande till aktieinnehav. I en situation med tre stycken aktiebolag varpå de två första äger det tredje. Det tredje aktiebolaget behöver kapital och får ett lån av de två ägarföretagen. Lånebeloppet som ges från ägarföretagen är delat mellan de två ägarföretagen i förhållande till deras ägarandel i det låntagande företaget. Ett av ägarföretagen som vi kan kalla A är belägen i ett annat land och i det landet betraktas skuldinstrumentet som ett eget kapitalinstrument vilket har skett på grund av omständigheten att skuldförhållandet baserades på ägarandelen i det låntagande aktiebolaget. Det låntagande företagens land betraktar instrumentet som ett skuldinstrument och avdrag för räntekostnader tillåts ske. I detta läget kan en missmatchning förekomma när företag A får räntebetalningar vilket i företag As land betraktas som utdelning under förutsättningen att utdelningarna är undantagna från beskattning i företag As land. För att konstatera att det föreligger en hybrid missmatchning i detta läge får vi ta det stegvis. Missmatchningen uppstod i exemplet för att

---

<sup>60</sup> Ibid., s. 42, 175-176.



skulder utfärdades i förhållande till ägarandel. Utfärdandet i förhållande till ägarandel anses vara ekonomiskt och kommersiellt annorlunda ifrån om skulden uppkommit mellan två företag där det inte förekommer ett sådant ägarförhållande vid tillkomsten. De kommersiella villkoren anses också förmodligen ha påverkats. Slutsaten blir att omständigheterna under vilket instrumentet utfärdades utgör en del av instrumentets villkor.

Sammanfattningsvis kan sägas att omständigheterna under vilket instrument utfärdades under utgör både orsaken till mismatchningen och en del av instruments villkor vilket leder till resultatet att mismatchningen kan hänföras till instrumentet villkor.<sup>61</sup>

Som ovan nämnts angående mismatchningar som endast är hänförliga till statusen på skattebetalaren eller omständigheterna under vilket instrumentet hålls är inte hänförliga till instrumentets villkor. För att ta reda på om dessa undantag är tillämpliga kan man ställa frågan var instrumentets villkor tillräckliga för mismatchningen. Denna omvända fråga bevarar vi genom att lägga till förhållanden i fallet som ska prövas. Det första förhållandet som vi ska lägga till är att betalaren och betalningsmottagaren är vanliga skattebetalare som beräknar sina intäkter och utgifter i överensstämmelse med reglerna för en vanlig skattebetalare. Det andra förhållandet som vi ska lägga till är att också instrumentet hålls direkt av en sådan vanlig skattebetalare. Om mismatchningen består vid detta test ska mismatchningen anses vara hänförlig till instrumentets villkor snarare än statusen på en skattebetalare eller den kontext som instrumentet har hållits.<sup>62</sup>

Exempel på när mismatchningen endast är hänförlig till statusen på skattebetalaren ska kort anges. I en situation där ett lån sker mellan två företag som är belägna i olika länder och det landet som räntebetalningar sker till har undantagit det betalningsmottagande företaget från skatt för att företaget är en förmögenhetsfond. Om situationen i exemplet är sådan att testet resulterat i att samma mismatchning uppstår resulterar det i att mismatchningen är hänförlig till instrumentets villkor. Ifall att orsaken till

---

<sup>61</sup> Ibid., s. 42, 210-212.

<sup>62</sup> Ibid., s. 42-43, 199.

missmatchningen är både hänförlig till statusen på skattebetalaren och till villkoren av instrumentet föreligger det en hybrid missmatchning om villkoren av instrumentet är tillräckliga för missmatchningen i sig själva.<sup>63</sup>

Exempel på när missmatchningen endast är hänförlig till omständigheterna under vilket instrumentet hålls ska kort anges. Om vi tänker oss en situation där företag A Co lånar ut pengar till sitt helägda dotterbolag C Co. Lånet som A Co ger sker genom ett fast driftställe som vi kallar PE. A Co, C Co och PE är belägna i olika länder och alla länder betraktar lånet som ett skuldinstrument. När betalning av ränta sker behandlar C Co det som utgifter vilket de får göra avdrag för. A Co tar inte upp inkomsten för beskattning för att landet som företaget befinner sig i inte beskattar inkomst från ett utländskt fast driftställe. En missmatchning uppstår om inkomsten inte tas upp för beskattning i landet som företag A befinner sig eller den utländska PE.<sup>64</sup>

En missmatchning kan uppstå för att betalningen görs från en jurisdiktion till en annan jurisdiktion och den betalningsmottagande företags jurisdiktion utesluter eller undantar all inkomst från utlandet vid beskattningen. I en sådan situation är missmatchningen hänförlig till karaktären av betalaren och inte till instrumentets villkor. I en situation som den angivna finns det ingen förändring som kan göras i villkoren av instrumentet som skulle göra att betalningen beskattas.<sup>65</sup>

### **3.3.1.2 Fördjupad förståelse, beaktande av rättskällor och bedömning**

För att avdrag utan inkludering ska orsakas av hybridmomenten krävs två saker varav den ena är att en räntebetalning görs av den som betalar medans betalningsmottagaren inte beskattas för betalningen som mottagits.<sup>66</sup>

Orsaken till att betalningsmottagaren inte beskattas kan vara olika men det gemensamma draget är att betalningen inte betraktas som en räntebetalning i

---

<sup>63</sup> Ibid., s. 43, 192-193.

<sup>64</sup> Ibid., s. 43, 197-200.

<sup>65</sup> Ibid., s. 43, 195-196.

<sup>66</sup> Det framgår av exemplen i kap 3.3.1.1 och ordalydelsen i 24:15e IL.

betalningsmottagarens jurisdiktion för att hybridmomenten i bestämmelserna ska kunna tillämpas. När det rör sig exempelvis om ett subjekt som helt undantagits från beskattning i en jurisdiktion kan det naturligtvis vara fråga om räntebetalning i betalningsmottagarens jurisdiktion när sådan mismatchning uppkommer, men då är det en situation som inte omfattas av hybridmomenten i bestämmelserna. I de situationer som omfattas av hybridmomenten kan orsaken till att betalningsmottagaren inte beskattas vara exempelvis att räntebetalningen istället betraktas som betalning på köpeskillingen eller att det är en utdelning som undantagits från beskattning. Anledningen till skillnaden på klassificeringen när det gäller att ett land betraktar en betalning som räntebetalning medans en annan jurisdiktion betraktar samma betalning som gjord på köpeskillingen ska kort exemplifieras. Om en aktieöverlåtelse har skett och betalningen är uppskjuten ett år varpå ränta ska betalas på det obetalda beloppet kan det föranleda olika klassificeringar av betalningen. Räntekomponenten kan i ett sådant läge betraktas som ränta av en jurisdiktion och en del av köpeskillingen av en annan jurisdiktion. Exemplet kan inrymmas i hybridmomentet när det gäller 24:15e IL på grund av skillnaden i klassificering och omfattas även av begreppet instrumentets villkor.<sup>67</sup> Det som hybridmomenten huvudsakligen inriktar sig på är hybrida finansiella instrument när de har orsakat en mismatchning på grund av att instrumenten innehåller karakteristiska drag av både skuld och eget kapital vilket gjort att länder klassificerar instrumenten eller betalningen olika. Medans rekommendationen fokuserar på anledningen till varför betalningen klassificeras olika i olika stater, fokuserar den svenska bestämmelsen på att olika klassificeringar har skett för att fånga in mismatchningar orsakade av de hybrida finansiella instrumenten. Min uppfattning är att hybridmomenten omfattar samma situationer.

Exemplen som angivits i kapitel 3.3.1.1 kan användas för att belysa vilka situationer som 24:15e IL är avsedd att vara tillämplig på och inte tillämplig på. I det första exemplet som har angivits i kapitel 3.3.1.1 var det olika

---

<sup>67</sup> OECD (2015), Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 - 2015 Final Report, s. 246-248.

klassificeringar av det finansiella instrumentet och betalningen vilket är kraven enligt ordalydelsen i 24:15e IL. Att mismatchningen i exemplet var beroende av dels olikheten i klassificeringen dels ägarförhållandet och innehavstiden utgör inget hinder för att tillämpa 24:15e IL. Inget i 24:15e IL anger att skillnaden i klassificeringen ska vara den enda orsaken till mismatchningen innebärande att exemplet inryms i paragrafens lydelse.

I det andra exemplet i kap 3.3.1.1 var det omständigheterna som instrumentet har utfärdats under som resultera i att olika klassificeringar skedde. Man kan både se situationen som att det var omständigheterna som instrumentet utfärdades under som orsaka mismatchningen eller skillnaden i klassificeringen som orsaka mismatchningen. En sådan situation som i exemplet är också tillämpligt på 24:15e IL då mismatchningen kan härledas till klassificeringen. Exemplet är inom paragrafens lydelse.

Situationerna som angivits i rekommendationen när hybridmomentet inte är uppfyllt är också tillämpliga på 24:15e IL. Om anledningen till mismatchningen endast beror på statusen på skattebetalaren, omständigheter under vilket instrumentet hålls eller att all inkomst från utlandet är undantagen från beskattning kan mismatchningen inte härledas till klassificeringen av det finansiella instrumentet eller betalningen. Om testet i rekommendationen görs och mismatchningen kvarstår borde 24:15e IL vara tillämplig. Situationen kan vara att mismatchningen beror på statusen på skattebetalaren och att betalningen klassificeras olika. Om de båda anledningarna till mismatchningen är fullt tillräckliga för mismatchningen borde 24:15e IL vara tillämplig om man tolkar hybridmomentet med hjälp av rekommendation 1. Det strider inte mot föreskrift- och likabehandlingskraven för att 24:15e IL inte anger att klassificeringen ska vara den enda anledningen till mismatchningen.

När det gäller förarbetena anges ett exempel som angivits ovan gällande att instrumentet bedöms som ett skuldinstrument i en stat och eget kapital i en annan stat. Detta exempel stämmer bra överens med kommentarerna. I förarbetena har det också angetts att kommentaren ska användas vid tolkning vilket framgår av kapitel 3.1.2.

När det gäller hybridmomentet i rådets direktiv (EU) 2017/952 stämmer ordalydelsen väl överens med 24:15e IL vilket framgår av artikel 1 punkt 2. I preambeln 16 skäl framgår att om den betalningsmottagande företags jurisdiktion inte beskattar inkomsten enbart på grund av betalningsmottagarens skattemässiga status är mismatchningen inte hybrid vilket stämmer väl överens med kommentarerna till rekommendationen. Det anges också att om den betalningsmottagande företags jurisdiktion inte beskattar inkomsten enbart på grund av att instrumentet omfattas av en särskild ordning är mismatchningen inte hybrid. Vad som avses med ”särskild ordning” är inget jag kan utröna utan är något som EU-domstolen får utveckla. Enligt rådets direktiv (EU) 2017/952 preambeln 28 skäl bör medlemsstaterna använda kommentera vid tolkning under förutsättningen att tolkningen överensstämmer med direktivet och unionsrätten.

Min bedömning är att exemplen som angivits ovan från kommentarerna kan användas vid tolkningen när det gäller vad hybridmomentet omfattar och inte omfattar i 24:15e IL. Övriga rättskällor ger stöd för denna bedömning vilket framgår ovan.

### **3.3.2 Personer som agerar tillsammans**

#### **3.3.2.1 OECD:s BEPS action 2 kommentarer**

I kommentarerna finns fyra situationer där två personer anses agera tillsammans.

Den första situationen avser familjemedlemmar.<sup>68</sup>

Den andra situationen avser personer som anses agera i överensstämmelse med en annan persons vilja. När en person som vi benämner B är lagligt bunden att följa en annan persons instruktioner anses B agera i överensstämmelse med den andra personens vilja. B anses också agera i överensstämmelse med den andra personens vilja om det kan fastställas att B förväntas agera eller normalt agerar i

---

<sup>68</sup> Ibid., s. 117.

överensstämmelse med den andra personens instruktioner. Agerandet som B bedömts gjort i överensstämmelse med någon annans vilja ska vara kopplat till B:s rösträtt eller kapitalinnehav.<sup>69</sup>

Den tredje situationen är när person A ingått ett arrangemang med person B när det gäller äganderätten eller kontrollen av kapitalet eller rösträtten som person A innehar. Arrangemang som gäller utövande av rösträtten eller förmånliga rättigheter som exempelvis skulle innebära att B får rätt att delta när beslut ska fattas, rätt till vinst från ett företag eller rätt att ta del av utdelning genom person A:s rösträtt eller kapital är en typ av arrangemang som kan omfattas. Arrangemang som gäller äganderätten av person A:s rösträtt eller kapital kan också omfattas. För att arrangemangen ska omfattas krävs två saker. Det första kravet är att arrangemanget föreligger mellan investerare. Arrangemang som är delar av villkoren i eller endast gäller mellan innehavaren och utfärdaren av kapitalet eller rösträtten omfattas inte. Det andra kravet är att arrangemang vad gäller äganderätten eller kontrollen av kapital eller rösträtt måste ha en väsentlig betydelse för värdet eller kontrollen av kapitalet eller rösträtten. Inget orsakssamband krävs mellan arrangemanget och transaktionen som resultera i mismatchningen.<sup>70</sup>

Den fjärde situationen är när äganderätten eller kontrollen av kapital eller rösträtt förvaltas av samma person eller grupp av personer. Det samma gäller när andra intressen förvaltas på angivet sätt. Ett undantag föreligger när det är fråga om investerare som är ”collective investment vehicles” under vissa förutsättningar.<sup>71</sup>

### **3.3.2.2 Beaktande av rättskällor och bedömning**

Situation 3 i kommentarerna anger ett exempel angående rätt att ta del av vinst vilket är direkt inskrivet i 24:15a st1 p.2 IL. I övrigt är termen personer som agera tillsammans inte specificerad i paragrafen. Vag och oprecis lagtext öppnar upp för användning av andra rättskällor vid tolkning. Med anledning av det anförda anser jag att inget hinder finns för att kommentarerna ska anses vara inom ordalydelsen på 24:15e IL. Föreskrift- och likabehandlingskraven får anses vara uppfyllda.

---

<sup>69</sup> Ibid., s. 117-118.

<sup>70</sup> Ibid., s. 118.

<sup>71</sup> Ibid., s. 118-119.

I förarbetena angavs två exempel på situationer där personer kan anses agera tillsammans vilket framgår av kap 3.1.2. Det första exemplet var om en person överlåter andelar i ett företag till en annan person som fortsätter agera i enlighet med överlåtarens intressen och önsknings. Första exemplet passar in på situation två i kommentarerna angående agerande i överensstämmelse med en annan persons vilja. Det andra exemplet i förarbetena när det gäller minoritetsägare som kontrolleras av en och samma person stämmer överens med situation fyra i kommentarerna. I förarbetena framgår det även att det är nödvändigt att paragrafen ansluter sig till rekommendationen och direktivet.

När det gäller direktiven finns det inget klargörande av vad som avses med att personer agerar tillsammans. Enligt rådets direktiv (EU) 2017/952 Skäl 28 i preambeln ska medlemsstaterna använda kommentera vid tolkning under förutsättningen att tolkningen överensstämmer med direktivet och unionsrätten.

Min bedömning är att kommentarerna för vad som avses med personer som agerar tillsammans kan användas vid tolkning av 24:15a st2 IL med undantag för situationen som direkt framgår av paragrafen. De övriga rättskällorna utgör inget hinder för min bedömning. Direktivet och förarbetena ger stöd för bedömningen.

## 4 Avslutning

I detta arbete görs bedömningen att OECD:s BEPS åtgärd 2 kan användas vid tolkning av 24:15a IL och 24:15e IL när det gäller vad som avses med personer som agerar tillsammans och hybridmomentet. Det anförda innebär även att OECD:s BEPS åtgärd 2 kan ha ett rättskällevärde.



# Käll- och litteraturförteckning

## Offentligt tryck

### Propositioner

Regeringens proposition 2017/18:245. Nya skatteregler för företagssektorn.

### Direktiv

Rådets direktiv (EU) 2016/1164 av den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknads funktion.

Rådets direktiv (EU) 2017/952 av den 29 maj 2017 om ändring av direktiv (EU) 2016/1164 vad gäller hybrida mismatchningar med tredjeländer.

## Litteratur

Bernitz, Ulf & Kjellgren, Anders (2014). Europarättens grunder. 5., [omarb. och uppdaterade] uppl. Stockholm: Norstedts juridik.

Bundgaard, Jakob (2017). Hybrid financial instruments in international tax law. Alphen aan den Rijn: Wolters Kluwer.

Bärsch, Sven-Eric (2012). Taxation of Hybrid Financial Instruments and the Remuneration Derived Therefrom in an International and Cross-border Context [Elektronisk resurs] Issues and Options for Reform. Berlin, Heidelberg: Springer Berlin Heidelberg.

Dahlberg, Mattias (2014). Internationell beskattning. 4. [omarb.] uppl. Lund: Studentlitteratur.

Helminen, Marjaana (2018) EU tax law: direct taxation, 2018 edition Amsterdam: IBFD.

Jareborg, Nils (2004), rättsdogmatik som vetenskap. SvJT s. 1-10.

Nääv, Maria & Zamboni, Mauro (red.) (2018). Juridisk metodlära: Studentlitteratur.

Rick, Johan (2016), Användning av OECD-material vid tolkning av svensk intern skatterätt – när och i så fall hur?. SvSkT s. 541-551.

Tjernberg, Mats (2017), OECD:s dokument, tolkningsvärdet för ren intern rätt. SvSkT s. 119-129.

Tjernberg, Mats (2018), Skatterättslig tolkning, Upplaga 1 Uppsala: Iustus.

## **OECD**

OECD (2015), Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 - 2015 Final Report.

# Rättsfallsförteckning

Högsta förvaltningsdomstolen

HFD 2016 ref 23