

JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Emelie Mik

Hybrida mismatchningar med hybridföretag

En EU-rättslig analys av de svenska bestämmelserna avseende klassificering av företag samt ränteavdragsförbudsreglerna

JURM02 Examensarbete

Examensarbete på juristprogrammet
30 högskolepoäng

Handledare: Peter Nilsson

Termin för examen: Period 1 HT2018

Innehåll

SUMMARY	1
SAMMANFATTNING	3
FÖRKORTNINGAR	5
1 INLEDNING	6
1.1 Bakgrund	6
1.2 Syfte och frågeställningar	8
1.3 Avgränsningar	8
1.4 Metod	10
1.5 Forskningsläge och material	11
1.6 Uppsatsens disposition	12
2 HYBRIDFÖRETAG UR ETT SVENSKT PERSPEKTIV	14
2.1 Den skattemässiga behandlingen av företag	14
2.1.1 Egna skattesubjekt i Sverige	15
2.1.2 Delägarbeskattade subjekt i Sverige	15
2.1.2.1 Handelsbolaget	15
2.1.2.2 Delägarnas skattskyldighet	16
2.2 Klassificering av utländska juridiska personer	17
2.2.1 Definitionen av utländsk juridisk person	18
2.2.1.1 Association	18
2.2.1.2 Rättssubjekt	19
2.2.1.3 Delägarnas förfoganderätt	19
2.2.2 Utländska egna skattesubjekt och utländska delägarbeskattade subjekt	21
2.2.2.1 Utländska egna skattesubjekt	21
2.2.2.2 Utländska delägarbeskattade subjekt	22
2.3 Sammanfattande analys	24
3 HYBRIDA MISSMATCHNINGAR MED HYBRIDFÖRETAG	27
3.1 Intäkter och kostnader inom svensk skatterätt	27
3.2 Dubbla avdrag	29
3.3 Avdrag utan inkludering	30
3.3.1 Betalning av ett hybridföretag	30
3.3.2 Betalning till ett hybridföretag	31

4	EU-RÄTTEN	33
4.1	Etableringsfriheten	33
4.1.1	Inskränkning i friheten	34
4.1.2	Objektivt jämförbar situation: Ränteavdragsförbud	35
4.1.3	Objektivt jämförbar situation: Klassificering av företag	37
4.1.4	Rättfärdigande grunder och proportionalitet	38
4.2	ATAD och ändringsdirektivet	40
4.3	Direktivens förenlighet med etableringsfriheten	43
4.4	Sammanfattande analys	46
5	DE NYA RÄNTEAVDRAGSFÖRBUDSREGLERNA	50
5.1	Bakgrund	50
5.2	Avdragsförbud vid dubbla avdrag	51
5.3	Avdragsförbud vid avdrag utan inkludering	52
5.4	Definitioner	54
6	ANALYS	56
6.1	Klassificering av företag	56
6.1.1	Förenlighet med etableringsfriheten	56
6.1.2	Förenlighet med direktiven	61
6.2	Ränteavdragsförbudsreglerna	61
6.2.1	Förenlighet med etableringsfriheten	61
6.2.2	Förenlighet med direktiven	64
	KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	67
	RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	71

Summary

The tax treatment of different entities, within a jurisdiction, differs. If an entity is classified as transparent for tax purposes in one state and as opaque in another state, hybrid mismatches can arise. In order to neutralize the effects of hybrid mismatches, new provisions, prohibiting interest deduction, were introduced in Sweden on 1 January 2019. The regulation constitutes an implementation of two EU-directives; ATAD and the amendment directive. The aim of this thesis is to examine if the Swedish provisions regarding classification of foreign entities and the new provisions regarding interest deduction are consistent with the freedom of establishment, ATAD and the amendment directive.

The freedom of establishment implies that all restrictions regarding establishment of commercial activities in other member states of the EU are prohibited. Thus, different treatment of cross-border situations is prohibited. The cross-border situation should be compared to an objectively comparable domestic situation. However, a restriction can be justified on certain grounds. Further, the restriction must be proportionate and appropriate to ensure the attainment of the objective in question.

In Sweden, foreign entities are classified through an assessment consisting of two steps. Initially, it must be established that the company is a foreign legal entity. If this is the case, the company is classified as a taxable entity. However, the foreign legal entity is classified as transparent if the income from the company is taxable in the hands of the partners. In the thesis it is found that the classification method, which is dependent on the taxation in another state, probably does not constitute a restriction on the freedom of establishment. However, since the ECJ has not yet examined a similar provision, this cannot be stated with certainty. It is also found that, if the provision constitutes a restriction on the freedom of establishment, it is justified by “the need to safeguard a balanced allocation of the power to tax”.

Furthermore, the provisions prohibiting interest deduction are a correct implementation of ATAD and the amendment directive. The provisions state that a deduction for interest shall be denied in Sweden if deduction for the same interest expense is granted in another state or if a corresponding inclusion for tax purposes does not occur in another state. The provisions apply to associated enterprises. In the light of the identified ECJ-rulings, it is concluded that the provisions constitute a restriction on the freedom of establishment. Furthermore, it is concluded that the restriction cannot be justified.

Sammanfattning

Den skattemässiga behandlingen av olika företagsformer skiljer sig åt inom nationell rätt. Genom att ett företag klassificeras som ett delägarbeskattat subjekt i ett land och som ett eget skattesubjekt i ett annat land kan hybrida mismatchningar uppstå. I syfte att neutralisera effekterna av hybrida mismatchningar infördes ränteavdragsförbudsregler 1 januari 2019 i Sverige. Bestämmelserna utgör en implementering av två EU-rättsliga direktiv, ATAD och ändringsdirektivet. Uppsatsens syfte är att utvärdera hur de svenska skattebestämmelserna avseende klassificering av utländska företag samt de nya bestämmelserna avseende ränteavdragsförbud förhåller sig till etableringsfriheten, ATAD och ändringsdirektivet.

Etableringsfriheten medför att alla inskränkningar avseende etablering är förbjudna. Detta innebär att en negativ särbehandling av en gränsöverskridande situation är förbjuden. Den gränsöverskridande situationen ska jämföras med en objektivt jämförbar inhemsk situation. En inskränkning kan dock rättfärdigas genom ett antal rättfärdigandegrunder. Åtgärden ska även anses vara proportionerliga och ändamålsenliga.

I Sverige klassificeras utländska företag genom en bedömning i två steg. Först ska det fastställas att företaget utgör en utländsk juridisk person. Om så är fallet klassificeras företaget som ett eget skattesubjekt. En utländsk juridisk person anses dock utgöra ett delägarbeskattat subjekt om inkomsterna från företaget beskattas hos delägarna. I framställningen konstateras att klassificeringsmetoden, som är beroende av beskattningen i en annan stat, antagligen inte utgör en inskränkning i etableringsfriheten. Eftersom det inte finns någon praxis från EU-domstolen som behandlar en liknande bestämmelse går det dock inte att uttala sig med säkerhet. I framställningen konstateras vidare att, om bestämmelsen anses utgöra en inskränkning, så kan den rättfärdigas med rättfärdigandegrunden ”behovet att bevara fördelning av beskattningsrätten”.

Vidare är ränteavdragsförbudsreglerna en korrekt implementering av ATAD och ändringsdirektivet. Bestämmelserna innebär att ränteavdrag ska nekas i Sverige om ränteavdrag får göras för samma ränteutgift i en annan stat eller om motsvarande inkomst inte tas upp till beskattning i en annan stat. Bestämmelserna gäller i förhållande till företag i intressegemenskap. Mot bakgrund av den EU-rättsliga praxis som har identifieras dras slutsatsen, att bestämmelserna utgör en inskränkning av etableringsfriheten. I framställningen konstateras vidare att inskränkningen inte kan rättfärdigas.

Förkortningar

ATAD	Anti-tax avoidance directive
BEPS	Base erosion and profit shifting
CFC	Controlled foreign company
EU	Europeiska unionen
FEUF	Fördraget om europeiska unionens funktionssätt
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
IL	Inkomstskattelagen
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
Prop.	Proposition
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SOU	Statens offentliga utredningar
SRN	Skatterättsnämnden
ÅRL	Årsredovisningslagen

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Europeiska unionen (EU) som helhet förlorar omfattande skatteintäkter varje år på grund av att företag ägnar sig åt aggressiv skatteplanering. En metod som företag använder sig av för att uppnå en förmånligare beskattning är att utnyttja hybridföretag.¹ Med hybridföretag avses ett företag som i en stat betraktas som ett eget skattesubjekt medan det i en annan stat behandlas som ett delägarbeskattat subjekt.² I Sverige beskattas exempelvis inkomsterna från ett handelsbolag hos delägarna medan inkomsten i ett aktiebolag är föremål för ekonomisk dubbelbeskattningen.³ Företag i intressegemenskap kan, genom gränsöverskridande transaktioner, utnyttja att företag skattemässigt behandlas olika inom nationell rätt samt att de klassificeras olika i medlemsländerna. En hybrid mismatchning anses då uppstå.⁴

I Sverige finns bestämmelser i inkomstskattelagen (1999:1229) (IL) för att klassificera utländska företag i Sverige. Ett företag som klassificeras som en utländsk juridisk person utgör ett eget skattesubjekt om inte företaget delägarbeskattats i sin hemviststat.⁵ I sådana fall utgör företaget ett delägarbeskattat subjekt i Sverige. Den svenska klassificeringen är således beroende av den utländska beskattningen.⁶ Detta innebär att utländska företag kan, civilrättsligt, likna ett svenskt aktiebolag mer än ett svenskt handelsbolag och ändå klassificeras som ett delägarbeskattat subjekt i Sverige.

¹Se Europeiska kommissionen (2017) s. 1.

² Se prop. 2017/18:245. s. 63.

³ Se Lodin m.fl. (2017) s. 397–398 och 5 kap. 1 § IL.

⁴ Se prop. 2017/18:245. s. 63.

⁵ Se Dahlberg (2014) 74–75.

⁶ Se Barenfeldt (2005) s. 265.

Enligt art. 49 och 54 i fördraget om europeiska unionens funktionssätt (FEUF) är varje inskränkning avseende etablering förbjuden. Detta innebär att varje åtgärd som innebär att utövandet av etableringsfriheten förbjuds, försvåras eller blir mindre attraktivt anses utgöra en inskränkning i friheten.⁷ Medlemsstater är således förbjudna att införa åtgärder som negativt särbehandlar gränsöverskridande situationer.⁸ Eftersom den svenska klassificeringsmetoden särbehandlar utländska företag i förhållande till svenska väcker detta frågan om de svenska bestämmelserna avseende klassificering av utländska företag är förenliga med etableringsfriheten.

Den 1 januari 2019 trädde nya bestämmelser avseende avdragsförbud för ränta i kraft i syfte att neutralisera effekten av hybrida mismatchningar. Införandet av bestämmelserna är ett första steg i genomförandet av två EU-rättsliga direktiv.⁹ Direktiven avser att samordna genomförandet av några av de femton åtgärds punkter mot *base erosion and profit shifting*¹⁰ (BEPS) som Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) har publicerat. De nya bestämmelserna syftar till att motverka effekten av att hybrida mismatchningar uppstår och inte till att hindra att hybrida mismatchningar uppstår.¹¹

Direktiven har kritiserats i internationell doktrin eftersom de eventuellt kan stå i strid med etableringsfriheten.¹² Detta innebär att de svenska ränteavdragsförbudsreglerna¹³ som utgör en implementering av direktiven riskerar att stå i strid med etableringsfriheten.

⁷ C-14/16 (Euro Park Service) punkt 59.

⁸ Se Ståhl m.fl. (2011) s. 103-104.

⁹ Rådets direktiv (EU) 2016/1164 av den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknadens funktion (hädanefter ATAD) samt rådets direktiv (EU) 2017/952 av den 29 maj 2017 om ändring av direktiv (EU) 2016/1164 vad gäller hybrida mismatchningar med tredjeländer i svensk rätt (hädanefter ändringsdirektivet).

¹⁰ På svenska skattebaserosion och vinstöverföringar.

¹¹ Se prop. 2017/18:245. s. 2.

¹² Se Tomazela Santos (2018), Ginevra (2017), Benítez Régil (2016) och HJI Panayi (2016).

¹³ I framställningen används ränteavdragsförbudsregler och hybridregler synonymt.

1.2 Syfte och frågeställningar

Uppsatsens syfte är att utvärdera hur de svenska skattebestämmelserna avseende klassificering av utländska företag samt de nya bestämmelserna avseende ränteavdragsförbud förhåller sig till etableringsfriheten, ATAD och ändringsdirektivet.¹⁴ Följande frågeställningar har formulerats för att förenkla framställningen:

- Hur klassificeras utländska företag enligt svenska skattebestämmelser?
- Vilka krav ställer etableringsfriheten, ATAD och ändringsdirektivet på utformningen av nationella klassificeringsregler samt ränteavdragsförbudsregler?
- Är det svenska skattebestämmelser avseende klassificering av utländska företag samt de nya svenska reglerna avseende ränteavdragsförbud förenliga med etableringsfriheten, ATAD och ändringsdirektivet?

1.3 Avgränsningar

Att klassificera hybridföretag kan vara komplicerat. Eftersom en djupare analys av klassificeringen i olika situationer snarare lämpar sig för en doktorsavhandling är redogörelsen i framställningen inte helt uttömmande. De skattebestämmelser som finns samt deras rekvisit behandlas dock.

Eftersom skatteplanering med hybridföretag är vanligare bland större internationella bolag utgår framställningen från situationer med hybrida mismatchningar där juridiska personer är inblandade.¹⁵ I framställningen redogörs således endast för de bestämmelser som är relevanta för juridiska personer. Bestämmelser som är relevanta för fysiska personer och andra bolagsformer, exempelvis enkla bolag, behandlas följaktligen inte för.

¹⁴ Se fotnot 9 ovan.

¹⁵ Se Skatteverket (2012) s. 69.

I framställningen redogörs för etableringsfriheten, dock inte på ett helt uttömmande vis. Det finns många EU-rättsliga rättsfall som behandlar etableringsfriheten. En ingående analys av samtliga rättsfall i syfte att fastställa etableringsfrihetens gränser kan således göras, dock inte inom ramen för en framställning av denna omfattning. Uppsatsens frågeställningar kan dessutom besvaras utan en sådan ingående analys. Vidare undersöks endast bestämmelsernas förenlighet med etableringsfriheten, och inte någon annan frihet. I fråga om hybrida mismatchning är det främst etableringsfriheten som är tillämplig, men även fri rörlighet för kapital, art. 63 FEUF, kan bli aktuell.¹⁶ Enligt EU-domstolens praxis ska lagstiftning som endast är tillämplig då ett företag har bestämmande inflytande över ett annat bolags beslut och verksamhet prövas mot etableringsfriheten.¹⁷ Med beaktande av framställningens omfattning har jag således valt att endast undersöka de svenska skattebestämmelsernas förenlighet med etableringsfriheten.

Slutligen ska en sista avgränsning göras i förhållande till skatteavtalsrätten. Hybrida mismatchningar kan även leda till dubbelbeskattning. I många skatteavtal regleras frågan om avdragsrätt vid hybrida mismatchningar som leder till dubbelbeskattning. Denna framställning kommer dock inte att behandla skatteavtalsrätten eller situationer som leder till dubbelbeskattning, då uppsatsen har sin utgångspunkt i svensk rätt och de nya bestämmelserna avseende ränteavdragsförbud.

¹⁶ Jfr. Bundgaard (2017) s. 161.

¹⁷ Se C-35/11 (Test Claimants) p. 91.

1.4 Metod

Uppsatsens frågeställningar besvaras med tillämpning av två olika metoder, dels rättsdogmatisk metod, dels EU-rättslig metod.

Identifiering av de bestämmelser som i dagsläget finns för att klassificera utländska företag genomförs med hjälp av den rättsdogmatiska metoden. Lagstiftning, rättspraxis, lagförarbeten och doktrin granskas i syfte att identifiera gällande skattebestämmelser och hur de ska tolkas.¹⁸ Denna metod tillämpas även i syfte att beskriva de nya bestämmelserna avseende ränteavdragsförbud samt att undersöka i vilka situationer bestämmelserna är tillämpliga.

FEUF, direktiven, EU-rättslig praxis och doktrin granskas med tillämpning av den EU-rättsliga metoden i syfte att utreda vilka krav som ställs på utformningen av nationella klassificeringsregler och ränteavdragsförbudregler. Eftersom EU-rätten kan betraktas som en autonom rättsordning krävs en annan metod, än den rättsdogmatiska metoden, för att tolka den.¹⁹ De bindande rättskällorna inom EU-rätten är primärrätten (de grundläggande fördragen), EU:s stadga om grundläggande rättigheter, allmänna rättsprinciper, avtal som unionen har ingått med tredje land eller internationella organisationer, bindande sekundärrätt och i princip EU-domstolens och tribunalens rättspraxis. Vid tolkning av rättskällorna är även icke bindande sekundärrätt, förarbeten, generaladvokatens förslag till avgöranden, doktrin och ekonomiska teorier vägledande. EU-rätten och den svenska rättstillämpningen skiljer sig bland annat åt avseende synen på oskrivna rättskällor. Inom EU-rätten är domstolarnas rättspraxis och de allmänna rättsprinciperna både mer omfattande och betydelsefulla.²⁰

Inom EU-rätten har primärrätten företräde framför sekundärrätten. Detta innebär att om exempelvis ett direktiv är oförenligt med FEUF har den

¹⁸ Se Kleineman (2018), s. 21–22.

¹⁹ Se Reichel (2018) s.109.

²⁰ Se Hettne (2011) s. 40.

sistnämnda rättskällan företräde. Detta framgår av art. 263 FEUF i vilken stadgas att EU-domstolen är behörig att pröva lagenligheten av EU-rättsliga lagstiftningsakter.²¹ Slutligen kan även nämnas att EU-rätten kan ha direkt effekt och att den vid konflikt med medlemsländernas nationella bestämmelser då har företräde.²²

Avslutningsvis analyserar de bestämmelser som har identifierats med tillämning av den rättsdogmatiska metoden, mot bakgrund av de krav som har identifierats med tillämning av den EU-rättsliga metoden.

1.5 Forskningsläge och material

Det finns ingen forskning som behandlar hur de svenska skattebestämmelserna avseende klassificering av utländska företag samt de nya bestämmelserna avseende ränteavdragsförbud förhåller sig till etableringsfriheten, ATAD och ändringsdirektivet.

Det finns forskning i begränsad omfattning avseende uppsatsens första frågeställning dvs. hur utländska företag klassificeras enligt svenska skattebestämmelser. Jesper Barenfeldt undersöker i sin doktorsavhandling *Taxation of Cross-Border Partnerships* bland annat hur utländska företag klassificeras i Sverige. Bestämmelserna och deras förarbeten utgör grunden för den rättsliga framställningen.²³ I Skatteverkets rapport *Hybridsituationer inom bolagssektorn - gränsöverskridande och särskilt i samband med finansiering* samt i Skatteverkets ställningstagande *Begreppet utländsk juridisk person – rekvisitet att enskilda delägare inte fritt kan förfoga över associationens förmögenhetsmassa* beskrivs bestämmelserna samt hur de ska tolkas i vissa avseende. Vidare beaktas särskilt två artiklar i Skattenytt: *Begreppet utländsk juridisk person i de svenska skatteförfattningarna. Några kritiska synpunkter* av Mats Nilsson samt

²¹ Se Hettne (2011) s. 43.

²² Se Reichel (2018) s. 111.

²³ Se prop. 1989/90:47 och prop. 2003/04:10.

Behandlingen av engelska handelsbolagsliknande sammanslutningar från ett svenskt skatterättsligt perspektiv av Lennart Staberg.

I förhållande till den andra frågeställningen har etableringsfriheten behandlats i juridisk doktrin. I *EU skatterätt* av Kristina Ståhl m.fl. samt *Internationell beskattning* av Mattias Dahlberg redogörs för de generella krav etableringsfriheten ställer på nationella bestämmelser. Vidare har relevanta rättsfall identifierats genom kedjesökningar samt systematiska sökningar i databaser.²⁴ Eftersom EU-domstolens rättspraxis är mycket omfattande behandlas endast rättsfall som har uppmärksammats i doktrin. I förhållande till vilka krav direktiven ställer på utformningen av nationella regler utgör artiklarna i direktiven grunden för den rättsliga framställningen. Vidare har vid undersökningen av direktivens förenlighet med etableringsfriheten ett antal artiklar beaktats, särskilt Paula Benítez Régils artikel *BEPS Actions 2, 3 and 4 and the Fundamental Freedoms: Is There a Way Out?*.

Beskrivningen av ränteavdragsförbudsreglerna har skett med utgångspunkt i lagtexten samt dess förarbeten. Regerings proposition *Nya skatteregler för företagssektorn* (2017/18:245) har särskilt beaktats i förhållande till denna beskrivning samt i förhållande till beskrivningen av hybrida mismatchningar.

1.6 Uppsatsens disposition

Framställningens andra avsnitt behandlar uppsatsen första frågeställning. Inledningsvis beskrivs skillnaden i hur företag behandlas i Sverige beroende på om de utgör ett eget skattesubjekt (aktiebolag) eller ett delägarbeskattat subjekt (handelsbolag). Redogörelsen syftar till att belysa relevansen av klassificeringen av utländska företag. Därefter beskrivs den svenska

²⁴ Med kedjesökningar avses referenser i en text som leder till ytterligare referenser och med systematisk sökning avses elektronisk sökning med hjälp av ämnesord. Se Sandgren (2015) s. 99.

klassificeringen av utländska företag och avslutningsvis sammanfattas samt analyseras rättsläget.

I avsnitt tre beskrivs effekterna av att hybrida mismatchningar uppstår. Genom illustrativa exempel och förklaringar beskrivs olika situationer av hybrida mismatchningar som ränteavdragsförbudsreglerna avser att motverka. I avsnittet redogörs även översiktligt för vilka inkomster som ska tas upp till beskattning i Sverige och vilka utgifter som ska dras av som kostnader. Avsnittet syftar till att förklara vad en hybrid mismatchning är.

I framställningens fjärde avsnitt behandlas uppsatsens tredje frågeställning. I avsnittet beskrivs de krav etableringsfriheten samt ATAD och ändringsdirektivet ställer på nationella bestämmelser avseende ränteavdragsförbud och klassificeringsregler. I avsnittet undersöks även om etableringsfriheten och direktiven ställer upp förenliga krav. Detta genomförs genom att de argument som har framförts i doktrin avseende direktivens förenlighet med etableringsfriheten presenteras. Avslutningsvis sammanfattas kraven och direktivens förenlighet med etableringsfriheten analyseras.

Framställningens femte avsnitt behandlar de svenska ränteavdragsförbudsreglerna. Avslutningsvis i framställningens sjätte avsnitt behandlas uppsatsens sista frågeställning. I avsnittet analyseras om de svenska skattebestämmelser avseende klassificering av företag samt de nya svenska bestämmelser avseende ränteavdragsförbud är förenliga med etableringsfriheten, ATAD och ändringsdirektivet

2 Hybridföretag ur ett svenskt perspektiv

Missmatchningar med hybridföretag uppstår när det finns olikheter i nationell lagstiftning avseende den skattemässiga behandlingen av olika företagsformer. Vidare krävs det att det finns en olikhet stater emellan, dvs. att företag klassificeras olika i de berörda staterna, för att en hybrid missmatchning ska uppstå. Med hybridföretag avses ett företag som i en stat betraktas som ett eget skattesubjekt medan det i en annan stat behandlas som ett delägarbeskattat subjekt. Genom att utnyttja dessa olikheter kan företag i intressegemenskap undkomma beskattning.²⁵ Eftersom uppsatsen behandlar hybrida missmatchningar ur ett svenskt perspektiv beskrivs i detta avsnitt hur egna skattesubjekt respektive delägarbeskattade subjekt behandlas skattemässigt i Sverige samt hur utländska juridiska personer klassificeras enligt svensk rätt. Avslutningsvis analyseras de svenska skattebestämmelserna avseende klassificering av utländska företag i syfte att klargöra vad gällande rätt är. Bestämmelsernas förenlighet med EU-rätten analyseras först i avsnitt 6.1.1.

2.1 Den skattemässiga behandlingen av företag

Klassificeringen av företag får effekter i förhållande till vem som ska beskattas för inkomsten samt i vilket inkomstslag beskattningen sker.²⁶ Nedan beskrivs hur beskattningen skiljer sig åt för egna skattesubjekt och delägarbeskattade subjekt.

²⁵ Se prop. 2017/18:245. s.63.

²⁶ Se Barenfeldt (2005) s. 104–105.

2.1.1 Egna skattesubjekt i Sverige

Aktiebolag samt ekonomiska föreningar är juridiska personer och egna skattesubjekt. Enligt 6 kap. 3 § IL är juridiska personer obegränsat skattskyldiga om de på grund av sin registrering eller, om registrering inte har skett, platsen för styrelsens säte eller någon annan sådan omständighet är att anse som svenska juridiska personer. Det innebär att aktiebolag och ekonomiska föreningar är skattskyldiga för alla sina inkomster i Sverige och från utlandet.²⁷ Enligt 14 kap. 10 § 1 stycket IL beskattas aktiebolag och ekonomiska föreningar alltid i inkomstslaget näringsverksamhet. Resultatet beräknas genom att intäktsposterna minskas med kostnadsposterna enligt 14 kap. 21 § IL.

Beskattningssystemet för egna skattesubjekt bygger på principen om ekonomisk dubbelbeskattning.²⁸ Med det avses att exempelvis ett aktiebolag först betalar skatt för inkomst av näringsverksamhet. Aktieägarna beskattas därefter för den utdelning de erhåller i inkomstslaget kapital enligt 42 kap. 1 § IL. Ett bolags vinster beskattas således två gånger, först en gång i bolaget i inkomstslaget näringsverksamhet och sedan en andra gång hos aktieägaren i inkomstslaget kapital.²⁹

2.1.2 Delägarbeskattade subjekt i Sverige

2.1.2.1 Handelsbolaget

Ett handelsbolag är inte ett eget skattesubjekt och bestämmelserna i IL om juridiska personer tillämpas således inte på handelsbolag.³⁰ Av 5 kap. 1 § IL framgår att bolagets inkomster ska beskattas hos delägarna. Eftersom

²⁷ Se 6 kap. 4 § IL.

²⁸ Denna princip gäller även i förhållande till egna skattesubjekt i andra länder. Se Barenfeldt (2005) s. 104.

²⁹ Se Lodin m.fl. (2017) s. 397–398. Om ett bolag äger aktier i andra bolag och uppbär utdelning därifrån kan dock kedjebeskattnings uppstå för bolagsinkomsterna. En aktiebolagsvinst beskattas då fler än två gånger. När det gäller näringsbetingade andelar anses denna kedjebeskattnings oönskad och det finns därför bestämmelser i 24 kap. 31–42 §§ IL som undantar utdelning från näringsbetingade aktier från beskattning. Se Lodin m.fl. (2017) s. 400. Se avsnitt 3.1 nedan avseende definitionen av näringsbetingade andelar.

³⁰ Se 2 kap. 3 § IL.

kommanditbolag är en form av handelsbolag omfattas även sådana bolag av bestämmelsen.³¹ Civilrättsligt är handelsbolag juridiska personer som kan förvärva rättigheter och ådra sig skyldigheter. Handelsbolaget är följaktligen det rättssubjekt som bedriver näringsverksamhet. Beräkningen av näringsverksamhetens beskattningsbara inkomst sker därför med utgångspunkt i innebörden av de transaktioner som bolaget genomför.³²

Enligt 13 kap. 4 § IL beskattas i princip all verksamhet i ett handelsbolag hos delägarna i inkomstslaget näringsverksamhet. Vid den löpande beskattningen beräknas resultatet av bolagets verksamhet genom att dess intäkter tas upp och dess kostnader dras av.³³ Resultatet fördelas sedan mellan delägarna i enlighet med bolagsavtalet eller lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag. En delägare beskattas således för så stor del av resultatet som motsvarar dennes andel av handelsbolaget.³⁴

2.1.2.2 Delägarnas skattskyldighet

När det gäller svenska delägare som är juridiska personer tillämpas 6 kap. IL avseende deras skattskyldighet.³⁵ Den obegränsade skattskyldigheten utgår i första hand från registreringen enligt 6 kap. 3 § IL.³⁶ Obegränsad skattskyldighet innebär att den obegränsat skattskyldiga personen är skattskyldig för alla sina inkomster i Sverige och från utlandet.³⁷

De som inte är obegränsat skattskyldiga är begränsat skattskyldiga. Vissa inkomster anses ha så stark anknytning till Sverige att de omfattas av skattskyldighet oavsett vem som uppbär dem.³⁸ Utländska delägare som är juridiska personer är således skattskyldiga för de inkomster som anges i 6 kap. 11-12 §§ IL. I bestämmelserna anges inte inkomst från ett svenskt

³¹ Se Bækkevold (2018).

³² Se Lodin m.fl. (2017) s. 503–505.

³³ Se 14 kap. 21 § IL.

³⁴ Se 5 kap. 3 § 1 stycket IL.

³⁵ Se 5 kap. 3 § 2 stycket IL. Se avsnitt 1.3 ovan avseende avgränsning till juridiska personer.

³⁶ Se avsnitt 2.1.1 ovan.

³⁷ Se 6 kap. 4 § IL.

³⁸ Se Lodin m.fl. (2017) s. 62.

handelsbolag som en sådan inkomst som en begränsat skattskyldig person är skattskyldig för i Sverige. Emellertid anges inkomst från ett fast driftställe i 6 kap. 11 § 1 stycket 1 punkten IL. Skatterättsnämnden, SRN, har i två förhandsbesked prövat frågan om en utländsk juridisk person som är delägare i ett svenskt handelsbolag är skattskyldig i Sverige redan på grund av faktumet att handelsbolaget är en svensk juridisk person. I båda beskeden kom SRN fram till att utländska delägare endast är skattskyldiga för inkomsten om handelsbolaget bedriver näringsverksamhet från ett fast driftställe i Sverige.³⁹ Enligt 2 kap. 29 § IL avses med fast driftställe en stadigvarande plats för affärsverksamhet varifrån verksamhet helt eller delvis bedrivs. Genom att förlägga all verksamhet utomlands kan delägarna således undkomma beskattning, förutsatt att inkomsten inte beskattas i deras hemländer. Följaktligen kan svenska handelsbolag fungera som hybridföretag gentemot andra länder.⁴⁰

2.2 Klassificering av utländska juridiska personer

Begreppet utländsk juridisk person är definierat i IL. Först efter att det har konstaterats att en association utgör en utländsk juridisk person kan en klassificering avseende huruvida den utländska juridiska personen utgör ett eget skattesubjekt eller ett delägarbeskattat subjekt göras.⁴¹ Nedan beskrivs definitionen av en utländsk juridisk person samt hur sådana klassificeras i Sverige.

³⁹ Se SRN 1998-02-25 och SRN 1999-11-24.

⁴⁰ Se Skatteverket (2012) s. 60–63.

⁴¹ Se Skatteverket (2012) s. 58.

2.2.1 Definitionen av utländsk juridisk person

I 6 kap. 8 § 1 stycket IL definieras en utländsk juridisk person på följande sätt:

Med *utländsk juridisk person* avses en utländsk association om, enligt lagstiftningen i den stat där associationen hör hemma,

1. den kan förvärva rättigheter och åta sig skyldigheter,
2. den kan föra talan inför domstolar och andra myndigheter, och
3. enskilda delägare inte fritt kan förfoga över associationens förmögenhetsmassa.

Det krävs att samtliga rekvisit är uppfyllda för att en utländsk juridisk person ska anses föreligga enligt definitionen.⁴² Bedömningen av om rekvisiten är uppfyllda görs med utgångspunkt i den svenska definitionen men mot bakgrund av den andra statens associationsrättsliga regler.⁴³

2.2.1.1 Association

För det första krävs det att det är fråga om en association. Civilrättsligt utgör ett visst rättsförhållande en association om: (1) en organisation bygger på fysiska eller juridiska personer⁴⁴, exempelvis delägare, (2) associationen är grundad på en frivillig rättshandling, vanligen ett avtal mellan en eller två personer, och (3) associationens uppgift är att främja ett gemensamt ändamål för personerna.⁴⁵ I skatträttslig doktrin har det diskuterats om det enligt definitionen krävs att en association har delägare.⁴⁶ År 2003 gjordes en redaktionell ändring av 6 kap. 8 § tredje punkten IL i syfte att förtydliga att en association inte behöver ha delägare för att kunna utgöra en utländsk juridisk person. Ändringen innebar att dåvarande uttryck, ”de enskilda delägarna”, ersattes med ”enskilda delägare”.⁴⁷

⁴² Jfr. Dahlberg (2014) s. 66.

⁴³ Se Skatteverket (2017).

⁴⁴ Dessa personer benämns olika beroende på vilken form associationen bedrivs i. I föreningar kallas de för medlemmar, medan de i ett bolag kallas delägare eller bolagsmän. Se Johansson (2018) s. 30 och Mattsson (2000) s. 101.

⁴⁵ Se Johansson (2018) s. 30-33.

⁴⁶ Se Mattsson (2000) s. 101.

⁴⁷ Se prop. 2003/04:10 s. 122.

År 2004 prövade Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) i ett överklagat förhandsbesked, frågan om en norsk stiftelse utgjorde en utländsk juridisk person enligt den äldre definitionen. Domstolen konstaterade att beteckningen association inte faller sig helt naturlig i fråga om en stiftelse och att det inte finns några delägare i stiftelser. HFD fann, trots detta, att den norska stiftelsen utgjorde en utländsk juridisk person eftersom stiftelser är bildade enligt associationsrättsliga regler. Vidare anförde domstolen att punkten 3 endast tar sikte på det fallet att det finns delägare och att avsaknaden av delägare således inte utesluter karaktären av juridisk person.⁴⁸

2.2.1.2 Rättssubjekt

För det andra krävs det att associationen är ett rättssubjekt enligt lagstiftningen i den stat där associationen är hemmahörande (punkterna 1 och 2). Det är således nödvändigt att undersöka lagstiftningen i den andra staten för att avgöra om kravet på rättssubjektivitet är uppfyllt. Dessa egenskaper är vad som enligt svensk rätt utmärker en juridisk person. Eftersom bedömningen ska göras med utgångspunkt i den svenska definitionen har det ingen betydelse om associationen betecknas som en juridisk person eller inte i hemstaten.⁴⁹ Detta framgår av bland annat förarbetena till definitionen samt RÅ 1997 ref. 36.⁵⁰ I rättsfallet ansåg HFD att kravet på rättssubjektivitet var uppfyllt för ett tyskt kommanditbolag, trots att ett kommanditbolag enligt tysk rätt inte betraktas som en juridisk person. Kommanditbolag kan enligt tysk rätt förvärva rättigheter och åta sig skyldigheter samt föra talan inför domstolar och andra myndigheter.

2.2.1.3 Delägarnas förfoganderätt

Det sista kravet på att enskilda delägare inte fritt ska kunna förfoga över associationens förmögenhetsmassa (punkt 3) är ett omdiskuterat rekvisit.⁵¹

⁴⁸ Se RÅ 2004 ref. 29.

⁴⁹ Se Mattson (2000) s. 102 och Staberg (2006) s. 116-117.

⁵⁰ Se prop. 1989/90:47 s. 17.

⁵¹ Se b.l.a. Barenfeldt (2005) s. 282, Mattsson (2000) och Staberg (2006).

Det finns två sätt att tolka rekvisitet på: (1) varje enskild delägare ska inte utan de andra delägarnas samtycke kunna förfoga över associationens förmögenhetsmassa, eller (2) delägarna ska inte, trots konsensus, kunna förfoga över associationens förmögenhetsmassa.⁵² I RÅ 1997 ref. 36 instämde HFD i SRN:s bedömning att kravet i punkt 3 var uppfyllt eftersom enskilda delägare i det tyska kommanditbolaget inte fritt kunde förfoga över förmögenhetsmassan. Enligt Nils Mattsson ger detta stöd för den första tolkningen.⁵³ Jesper Barenfeldt anser dock att avgörandet inte ger någon klarhet i vilken tolkning som är korrekt eftersom delägarna i den form av kommanditbolag som prövades i målet inte ens samfälligt har rätt att förfoga över associationens förmögenhetsmassa helt fritt enligt tysk rätt. Han anser dock att lagens ordalydelse samt lagens syfte att skapa symmetri i beskattningen ger stöd för den första tolkningen.⁵⁴ Mattsson anser också att lagens ordalydelse ger stöd för första tolkningen men ifrågasätter vilken betydelse rekvisitet har om det är den korrekta tolkningen. Han frågar sig om det överhuvudtaget finns någon juridisk person där de enskilda delägarna fritt kan förfoga över förmögenhetsmassan.⁵⁵

Skatteverket har i ett ställningstagande från år 2017 gjort bedömningen att första tolkningen är den korrekta. Enligt Skatteverket är syftet med rekvisitet att ”klargöra att associationen ska kunna äga egna tillgångar och således ha en egen förmögenhetsmassa som är avskild från delägarnas”. Skatteverket framhåller även att enligt den andra tolkningen skulle en utländsk motsvarighet till ett svenskt handelsbolag inte uppfylla villkoren för att vara en utländsk juridisk person. För svenska handelsbolag finns det inte särskilda bestämmelser som säkerställer att det finns en tillräcklig förmögenhet i handelsbolaget eftersom delägarna har ett personligt och solidariskt ansvar.⁵⁶

⁵² Se Mattsson (2000) s. 103.

⁵³ Se Mattsson (2000) s. 103.

⁵⁴ Se Barenfeldt (2005) s. 282–286.

⁵⁵ Se Mattsson (2000) s. 103.

⁵⁶ Se Skatteverket (2017).

2.2.2 Utländska egna skattesubjekt och utländska delägarbeskattade subjekt

Först efter att en bedömning avseende om en association utgör en utländsk juridisk person eller ej har gjorts kan man ta ställning till om den utländska juridiska personen klassificeras som ett eget skattesubjekt eller ett delägarbeskattat subjekt i Sverige. Är rekvisiten för en utländsk juridisk person inte uppfyllda för en utländsk handelsbolagsliknande sammanslutning kommer associationen behandlas som ett enkelt bolag ur ett svenskt skatterättsligt perspektiv. Inkomsten beskattas då direkt hos delägarna.⁵⁷ En association som anses utgöra en utländsk juridisk person är ett eget skattesubjekt. Om den utländska juridiska personen däremot delägarbeskattas i sin hemviststat klassificeras företaget som ett delägarbeskattat subjekt även i Sverige. Denna klassificeringen gäller i förhållande till en svensk delägars skattskyldighet. Nedan beskrivs hur denna klassificering går till. Inledningsvis ges dock en kort beskrivning av behandlingen av utländska egna skattesubjekt.

2.2.2.1 Utländska egna skattesubjekt

En utländsk juridisk person är begränsat skattskyldig enligt 6 kap. 7 § IL och är endast skattskyldig för de inkomster som räknas upp 6 kap. 11–12 §§ IL.⁵⁸ Utländska juridiska personer beskattas för dessa inkomster i enlighet med de bestämmelser som gäller för juridiska personer i IL, om det inte anges eller framgår av sammanhanget att bara svenska företeelser avses.⁵⁹

För vissa typer av utländska juridiska personer som är egna skattesubjekt i sina hemstater finns det särregleringar i IL. Det gäller utländska juridiska personer med lågbeskattade inkomster (CFC-bolag)⁶⁰ samt utländska bolag.

⁵⁷ Uppsatsen behandlar endast klassificeringen avseende juridiska personer. Den skattemässiga behandlingen för denna typ av bolag kommer således inte att undersökas närmre. Det kan dock noteras att delägarna anses äga andelar i tillgångarna i bolaget och inte bolagsandelar. Se SOU 2005:19 s. 17 och Staberg (2006) s.120.

⁵⁸ Se avsnitt 2.1.2.2.

⁵⁹ Se 2 kap. 2 § IL.

⁶⁰ Controlled foreign company.

I 39 a kap. IL finns speciella bestämmelser som reglerar CFC-bolag. Bestämmelserna innebär i korthet att delägare i CFC-bolag är skattskyldiga i Sverige för så stor andel av överskottet i den utländska juridiska personen som svarar mot delägarandelen av kapitalet i den juridiska personen.⁶¹

Uttrycket utländska bolag förekommer i flera bestämmelser i IL och avser en mer kvalificerad form av en utländsk juridisk person.⁶² Enligt 2 kap. 5 a § IL avses med ett utländskt bolag ”en utländsk juridisk person som beskattas i den stat där den hör hemma, om beskattningen är likartad med den som gäller för svenska aktiebolag”. Särbehandlingen för utländska bolag består i att vissa bestämmelser endast är tillämpliga om den utländska juridiska personen är ett utländskt bolag.⁶³

2.2.2.2 Utländska delägarbeskattade subjekt

En utländsk juridisk person som delägarbeskattas i sin hemviststat klassificeras som delägarbeskattade subjekt i Sverige. I 5 kap. 2 a § IL stadgas följande avseende en i utlandet delägarbeskattad juridisk person:

Obegränsat skattskyldiga delägare i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person är skattskyldiga för personens inkomster. Med en i utlandet delägarbeskattad juridisk person avses en utländsk juridisk person vars inkomster beskattas hos delägare i den utländska stat där personen hör hemma.

Av första meningen framgår att bestämmelsen är relevant i förhållande till svenska obegränsat skattskyldiga delägare. För det första krävs således att associationen utgör en utländsk juridisk person enligt 6 kap. 8 § 1 stycket IL. För det andra krävs det att inkomsterna från den utländska juridiska personen beskattas hos delägarna i den juridiska personens hemstat. Skattelagstiftningen i hemstaten avgör således om associationen är att anse

⁶¹ Se 39 a kap. 13 § IL och Dahlberg (2014) s. 190.

⁶² Se Dahlberg (2014) s. 74–75.

⁶³ Se Skatteverket (2018).

som en i utlandet delägarbeskattad juridisk person.⁶⁴ Denna ordning infördes år 1989 i syfte att dels undanröja dubbelbeskattning, dels att hindra skatteundandragande med hjälp av lågskatteländer eller lågbeskattade juridiska personer i andra länder.⁶⁵ Bestämmelserna säkerställer genom denna ordning symmetri i beskattningen.⁶⁶

I förhållande till utländska motsvarigheter till handelsbolag kan det relativt enkelt fastställas om de utgör en i utlandet delägarbeskattad juridisk person eftersom inkomster beskattas hos delägare. I andra länder finns det dock juridiska personer som inte har en svensk motsvarighet. En sådan typ av association är en *quasi-transparent entity*. Sådana företag kan beskattas som egna skattesubjekt i förhållande till vissa delägare och som delägarbeskattade subjekt i förhållande till andra delägare. Gällande denna typ av företag kompliceras klassificeringen. Frågan har inte behandlats i förarbeten eller praxis.

Barenfeldt är av uppfattningen att det mest logiska sättet att närma sig problemet är att göra en bedömning i förhållande till hur varje enskild delägare beskattas. Enligt detta synsätt är klassificeringen således beroende av om den svenska obegränsat skattskyldige delägaren är en sådan delägare som föranleder att företaget ska beskattas som ett eget skattesubjekt eller ej enligt lagstiftningen i företagets hemviststat. Enligt Barenfeldt är detta synsätt mest förenligt med lagstiftningens syfte. Han uppmärksammar dock att detta synsätt innebär att ett företag kan klassificeras både som ett eget skattesubjekt samt som ett delägarbeskattat subjekt beroende på hur inkomsten ska behandlas skattemässigt i förhållande till den svenska delägaren.⁶⁷

Sverige är ett av få länder som tar hänsyn till den utländska beskattningen på detta sätt.⁶⁸ Det är dock endast möjligt att beskatta obegränsat

⁶⁴ Se Staberg (2006) s. 118.

⁶⁵ Se prop. 1989/90:47 s.19.

⁶⁶ Se Barenfeldt (2005) s. 270.

⁶⁷ Se Barenfeldt (2005) s. 295–297.

⁶⁸ Se Barenfeldt (2005) s. 265.

skattskyldiga delägare enligt bestämmelsen. Om den i utlandet delägarbeskattade juridiska personen bedriver verksamhet från ett fast driftställe i Sverige blir företaget beskattat för den del av inkomsten som inte beskattas hos de obegränsat skattskyldiga delägarna. I en sådan situation blir den i utlandet delägarbeskattade juridiska personen både ett delägarbeskattat subjekt och ett eget skattesubjekt. Enligt Skatteverket bidrar dessa regler till att det skapas hybridföretag.⁶⁹

2.3 Sammanfattande analys

Sammanfattningsvis kan klassificering av utländska företag beskrivas som en bedömning i två steg. Det ska först konstateras att en utländska juridisk person föreligger och det ska därefter fastställas om den utländska juridiska personen är en i utlandet delägarbeskattad juridisk person eller ej.

Enligt det första steget ska tre kriterier uppfyllas:

1. det ska vara fråga om en association,
2. associationen ska vara ett rättssubjekt, dvs. att associationen kan förvärva rättigheter och åta sig skyldigheter samt kan föra talan inför domstolar och andra myndigheter, och
3. enskilda delägare ska inte fritt kunna förfoga över associationens förmögenhetsmassa.

I doktrin har främst det första och det tredje kriteriet diskuterats. Avseende det första kriteriet är det dock efter ändringen år 2003 fastställt att en association inte behöver ha delägare. Avgörande för bedömningen verkar enligt RÅ 2004 ref. 29 vara om en sammanslutning har bildats enligt associationsrättsliga regler eller ej.

Det tredje kriteriet kan tolkas på två sätt: (1) att varje enskild delägare inte utan de andra delägarnas samtycke ska kunna förfoga över associationens förmögenhetsmassa, eller (2) att delägarna, trots konsensus, inte ska kunna

⁶⁹ Se Skatteverket (2012) s. 60.

förfoga över associationens förmögenhetsmassa. Jag är av samma uppfattning som Barenfeldt och Mattsson, dvs. att den första tolkningen är den korrekta. Detta grundar jag, precis som de gör, på att denna tolkning är mer förenlig med lagens ordalydelse. Av bestämmelsen framgår att enskilda delägare inte fritt ska kunna förfoga över associationens förmögenhetsmassa. I både den nya samt den äldre lydelsen anges begreppet ”enskilda delägare”. Ordet ”enskilda” bör enligt min mening syfta till att varje enskild delägare inte fritt ska kunna förfoga över associationens förmögenhetsmassa. Jag anser inte att den andra tolkning är förenlig med denna ordalydelse.

Jag anser även att den andra tolkningen skulle få märkliga konsekvenser i förhållande till bestämmelsen avseende i utlandet delägarbeskattade juridiska personer. Utländska motsvarigheter till svenska handelsbolag skulle inte kunna klassificeras som en i utlandet delägarbeskattad juridisk person eftersom sådana företag inte skulle uppfylla kraven för en utländsk juridisk person. Denna bestämmelse syftar bland annat till att skapa symmetri i beskattningen. Enligt denna tolkning skulle detta syfte inte uppnås.

Mattsson ifrågasätter vidare betydelsen av rekvisitet eftersom han inte kan identifiera någon juridisk person där de enskilda delägarna helt fritt kan förfoga över förmögenhetsmassan. I detta avseende ansluter jag mig till Skatteverkets uppfattning att syftet med rekvisitet är att ”klargöra att associationen ska kunna äga egna tillgångar och således ha en egen förmögenhetsmassa som är avskild från delägarnas”. Att en association har egen förmögenhetsmassa som är avskild från delägarnas är en egenskap som utmärker svenska juridiska personer, precis som att ett subjekt utgör en association och att associationen är ett rättssubjekt. Min slutsats är således att de tre punkterna är en uppräkningslista av de egenskaper som utmärker svenska juridiska personer. Det är enligt min mening logiskt att ett utländskt företag klassificeras som en utländsk juridisk person om företaget har de egenskaper som utmärker svenska juridiska personer.

Först när det är klarlagt att en utländsk juridisk person föreligger kan en klassificering avseende om ett företag är ett eget skattesubjekt eller ett delägarbeskattat subjekt göras. En utländsk juridisk person anses vara ett delägarbeskattat subjekt om inkomsterna från företaget beskattas hos delägarna i den juridiska personens hemstat. Hur denna bestämmelse ska tolkas när det gäller företag som beskattas som egna skattesubjekt i förhållande vissa delägare och som delägarbeskattade subjekt i förhållande till andra delägare, är en komplicerad fråga. Frågan har inte prövats i praxis och i förarbetena finns inget uttalande avseende detta. Barenfeldt är av uppfattningen att det mest logiska sättet att närma sig problemet är att göra en bedömning i förhållande till hur varje enskild delägare beskattas. Han uppmärksammar dock att detta synsätt innebär att ett företag kan klassificeras både som ett eget skattesubjekt samt som ett delägarbeskattat subjekt beroende på hur inkomsten ska behandlas skattemässigt i förhållande till den svenska delägaren.

Jag anser att Barenfeldts sätt att närma sig problemet är logiskt. Samtidigt innebär detta synsätt att samma företag kan klassificeras både som ett eget skattesubjekt och ett delägarbeskattat subjekt i Sverige. Det finns dock inget bättre sätt enligt min mening att närma sig problemet. Ett annat sätt att närma sig problemet som faller inom lagens ordalydelse är att undersöka hur stor del av företagets inkomster som beskattas hos delägarna. Om majoriteten av företagets inkomster beskattas hos delägarna bör bestämmelsen tillämpas. Om majoriteten av företagets inkomster istället beskattas i företaget bör företaget inte betraktas som ett i utlandet delägarbeskattat subjekt. Denna tolkning innebär dock att både situationer av skatteundandragande och dubbelbeskattning kan uppstå. Om ett företag är ett delägarbeskattat subjekt i förhållande till den svenska delägaren kan denne undkomma beskattning om majoriteten av företagets inkomster beskattas i företaget. På motsvarande sätt kan en dubbelbeskattningssituation uppstå om företaget är ett eget skattesubjekt i förhållande till den svenska delägaren och om majoriteten av företagets inkomster beskattas hos delägarna. Barenfeldts tolkning är således mer förenlig bestämmelsens syfte.

3 Hybrida mismatchningar med hybridföretag

I avsnitt två har det beskrivits hur hybrida mismatchningar kan uppstå med hybridföretag. Av detta avsnitt har det framgått att olika företagsformer behandlas olika inom svensk rätt. Vidare har det framgått att hybrida mismatchningar uppstår genom att företag dessutom klassificeras olika stater emellan. Företag i intressegemenskap kan utnyttja dessa olikheter och därmed uppnå skatteförmåner. Detta avsnitt ämnar beskriva effekterna av att hybrida mismatchningar uppstår, dvs. vilka skatteförmåner som kan uppnås. Nedan redogörs för två olika situationer av hybrida mismatchningar, dubbla avdrag och avdrag utan inkludering.⁷⁰ Situationerna beskrivs även med illustrativa exempel.

Inledningsvis redogörs dock, mycket översiktligt, för vilka inkomster som ska tas upp som intäkt vid beskattning i Sverige och vilka utgifter som ska dras av som kostnad. Beskrivningen syftar till att underlätta förståelsen för de olika situationerna av hybrida mismatchningar som beskrivs.

3.1 Intäkter och kostnader inom svensk skatterätt

Enligt 16 kap. 1 § IL är utgifter för att förvärva och bibehålla utgifter samt ränteutgifter och kapitalförluster avdragsgilla. Utdelningar anses inte utgöra sådana utgifter och är således som huvudregel inte avdragsgilla.⁷¹ Enligt 15

⁷⁰ I BEPS åtgärd 2 avsnitt 1, 3, 4 och 6, ändringsdirektivet art. 1.4 punkt 1 och 2 samt i 24 kap. 15 a–15 e §§, behandlas dessa situationer. De är således av intresse för den fortsatta framställningen. Det kan även noteras att hybrida mismatchningar även kan leda till dubbelbeskattning. Se avsnitt 1.3 ovan avseende avgränsning.

⁷¹Se Lewander (2017) s. 84.

kap. 1 § IL ska alla inkomster i inkomstslaget näringsverksamhet tas upp som intäkter, inklusive utdelningar.

I 24 kap. 31–42 §§ IL stadgas att utdelningar är skattefria under vissa förutsättningar. Enligt 24 kap. 35 § IL ska, som huvudregel, utdelning på en näringsbetingad andel inte tas upp till beskattning. Vad som avses med en näringsbetingad andel definieras i 24 kap. 32 - 33 §§ IL. I 24 kap. 32 § ställs det upp ett ägarkrav. Enligt paragrafen avses med en näringsbetingad andel en andel i ett aktiebolag eller en ekonomisk förening om den ägs av en sådan juridisk person som räknas upp i paragrafen, exempelvis ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening. Vidare krävs det enligt 24 kap. 33 § att ett av följande tre villkor är uppfyllda:

1. Andelen är inte marknadsnoterad,
2. Det sammanlagda röstetalet för ägarföretagets samtliga andelar i det ägda företaget motsvarar tio procent eller mer av röstetalet för samtliga andelar i företaget, eller
3. Innehavet av andelen betingas av rörelse som bedrivs av ägarföretaget eller av ett företag som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå det nära.

Enligt 16 kap. 1 § IL är ränteutgifter som huvudregel avdragsgilla, medan ränteintäkter tas upp till beskattning enligt 15 kap. 1 § IL.⁷² I 24. kap IL stadgas dock begräsningar i avdragsrätten för ränta, bland annat för skulder till företag i intressegemenskap och i vissa gränsöverskridande situationer.

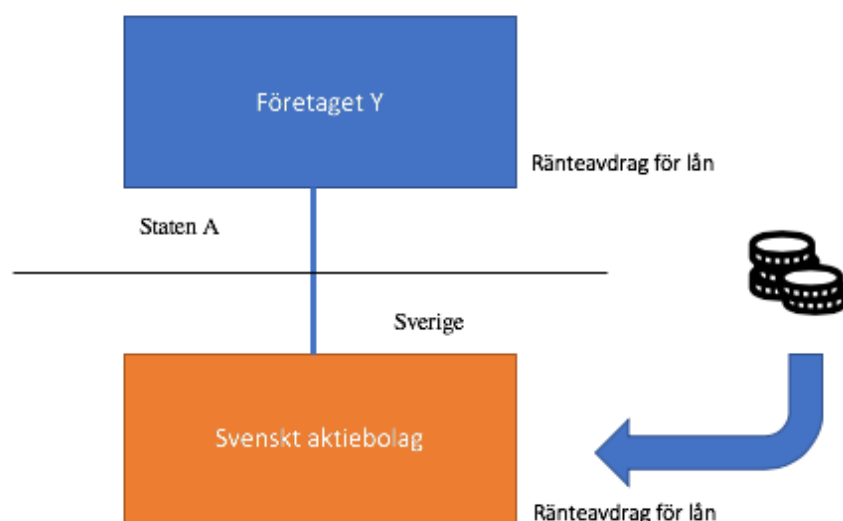
Resultatet beräknas genom att intäktsposterna minskas med kostnadsposterna enligt 14 kap. 21 § IL.

⁷² Se Lewander (2017) s. 80.

3.2 Dubbla avdrag

Med dubbla avdrag avses situationer där avdrag för samma betalning får göras i två olika stater.⁷³ I art. 2.9 punkten a) ATAD beskrivs dubbla avdrag som ”ett avdrag av samma betalning, kostnader eller förluster görs både i den medlemsstat där betalningen har sin källa eller kostnaden eller förlusten uppstår och i en annan medlemsstat”. Följande exempel illustrerar en situation där avdrag för samma betalning får göras i två olika stater:

Figur 1



Ponera att svenskt aktiebolag ägs av en utländsk juridisk person, företaget Y, hemmahörande i staten A. Anta vidare att det svenska aktiebolaget har tagit ett externt lån och att företaget får göra avdrag för räntan på lånet i Sverige. Det svenska aktiebolaget klassificeras dock som ett delägarbeskattat subjekt i staten A. Enligt skattereglerna i staten A ska inkomsterna från det svenska aktiebolaget beskattas hos delägarna, dvs. hos företaget Y. Avdrag för räntan på det externa lånet får således göras av både det svenska aktiebolaget och företaget Y.⁷⁴ I denna situation är det således ett hybridföretag som ger upphov till en skatteförmån.

⁷³ Se prop. 2017/18:245 s. 165.

⁷⁴ Se prop. 2017/18:245 s. 165-166.

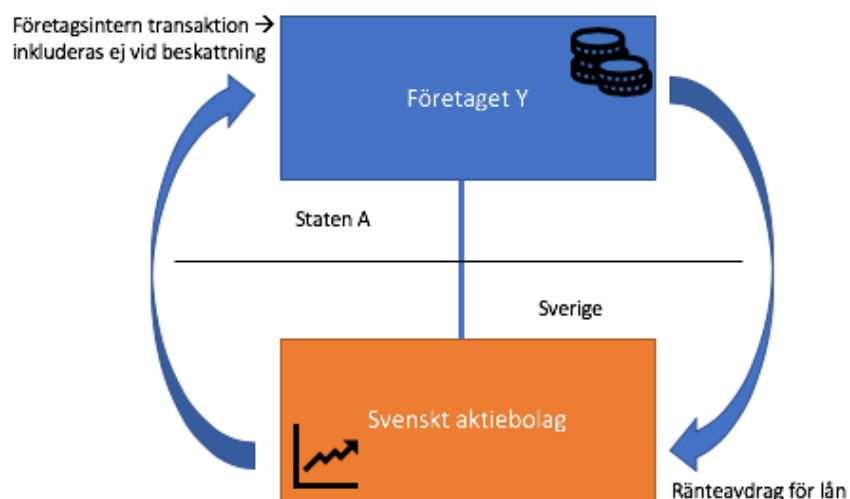
3.3 Avdrag utan inkludering

Med avdrag utan inkludering avses situationer där avdrag för en betalning får göras i en stat, utan att motsvarande inkomst tas upp till beskattning i den mottagande staten.⁷⁵ I art. 2.9 punkten b) ATAD definieras avdrag utan inkludering som att avdrag görs ”i den medlemsstat där betalningen har sin källa utan att samma betalning tas med på motsvarande sätt för skatteändamål i en annan medlemsstat”. Det kan vidare identifieras tre olika situationer av avdrag utan inkludering som är av intresse i denna framställning: (1) betalning av ett hybridföretag, (2) betalning till ett hybridföretag, och (3) betalning som avser hybrida finansiella instrument.⁷⁶ Nedan illustreras dessa situationer med exempel.

Samtliga exempel utgår från samma ägarstruktur som i avsnitt 3.2 ovan, dvs. att svenskt aktieföretag ägs av en utländsk juridisk person, företaget Y, hemmahörande i staten A.

3.3.1 Betalning av ett hybridföretag

Figur 2



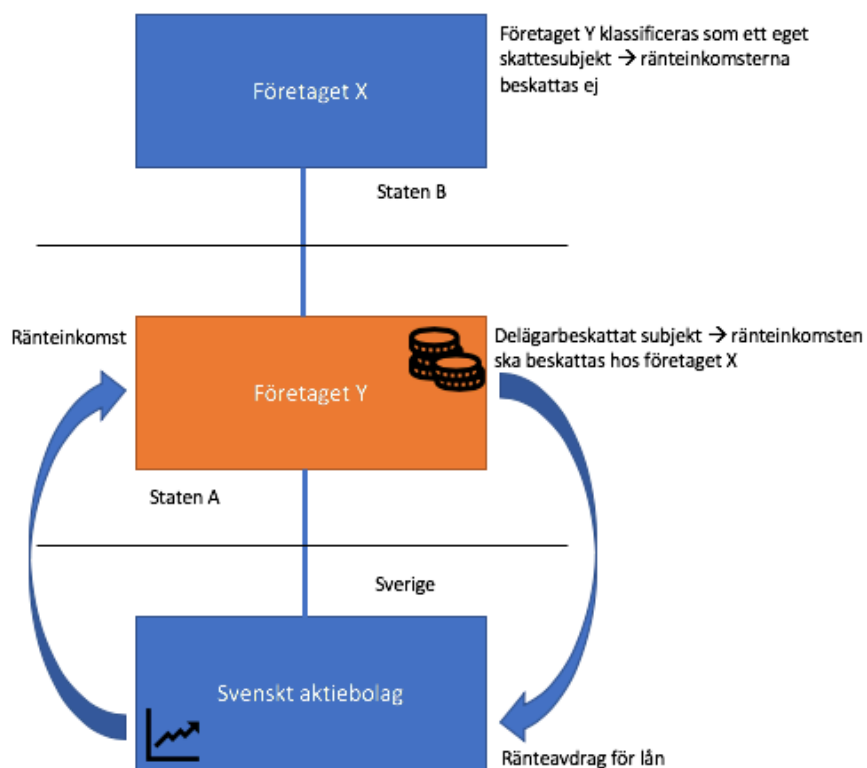
⁷⁵ Se prop. 2017/18:245 s. 165.

⁷⁶ Se prop. 2017/18:245 s. 166.

Anta att det svenska aktiebolaget har tagit ett koncerninternt lån av företag Y. Det svenska aktiebolaget får göra avdrag för ränteutgifterna avseende denna skuld enligt 24 kap. IL. I staten A klassificeras dock det svenska aktiebolaget som ett delägarbeskattat subjekt. Skulden och räntebetalningarna anses således, enligt lagstiftningen i staten A, vara en företagsintern transaktion som inte ska beaktas vid beskattningen.⁷⁷ Ränteinkomsterna tas följaktligen inte upp till beskattning av företaget Y, samtidigt som det svenska aktiebolaget får göra avdrag för ränteutgifterna.⁷⁸

3.3.2 Betalning till ett hybridföretag

Figur 3



⁷⁷ Utdelning från en näringsbetingad enligt svensk skattelagstiftning. Se avsnitt 3.2 ovan.

⁷⁸ Se prop. 2017/18:245 s. 166 och BEPS-åtgärd 2 avsnitt 3.2.

Anta att företaget Y ägs av företaget X hemmahörande i staten B. Det svenska aktiebolaget tar ett koncerninternt lån av företaget Y. Enligt lagstiftningen i staten A klassificeras företaget Y som ett delägarbeskattat subjekt och ränteinkomsterna på lånet ska således beskattas hos delägarna. I staten A beskattas alltså inte ränteinkomsterna. I staten B klassificeras företaget Y emellertid som ett eget skattesubjekt och ränteinkomsterna beskattas således inte heller hos delägaren, företaget X, i staten B. Asymmetrin avseende klassificeringen av företag i staterna A och B ger följaktligen upphov till en hybrid mismatchning.⁷⁹

⁷⁹ Se prop. 2017/18:245 s. 167 och BEPS åtgärd 2 avsnitt 4.2.

4 EU-rätten

Inom EU-rätten ställs olika krav på hur nationella bestämmelser ska utformas. Bland annat ställs det ett krav på att etableringsfriheten inte får inskränkas. ATAD och ändringsdirektivet ställer också upp krav avseende hur nationella ränteavdragsförbudsregler ska utformas. Inledningsvis i detta avsnitt beskrivs således vilka generella krav etableringsfriheten ställer på nationella bestämmelser.⁸⁰ Även rättsfall från EU-domstolen som kan vara relevanta i förhållande till regler avseende ränteavdragsförbud samt bestämmelser avseende klassificering av företag redogörs för. Därefter redogörs för relevanta bestämmelser i ATAD och ändringsdirektivet avseende utformningen av ränteavdragsförbud regler. Vidare undersöks om etableringsfriheten och direktiven ställer upp förenliga krav. Avslutningsvis sammanfattas kraven och direktivens förenlighet med etableringsfriheten analyseras.

4.1 Etableringsfriheten

I art. 49 FEUF stadgas följande:

Inom ramen för nedanstående bestämmelser ska inskränkningar för medborgare i en medlemsstat att fritt etablera sig på en annan medlemsstats territorium förbjudas.

Detta förbud ska även omfatta inskränkningar för medborgare i en medlemsstat som är etablerad i någon medlemsstat att upprätta kontor, filialer eller dotterbolag.

Etableringsfriheten ska innefatta rätt att starta och utöva verksamhet som egenföretagare samt rätt att bilda och driva företag, särskilt bolag som de definieras i artikel 54 andra stycket, på de villkor som etableringslandets lagstiftning föreskriver för egna medborgare, om inte annat följer av bestämmelserna i kapitlet om kapital.

⁸⁰ Vid en bedömning avseende om en nationell regel är förenlig med FEUF ska det först fastställas vilken frihet som är aktuell. Som framgår av avgränsningen i avsnitt 1.3 behandlar denna framställning endast etableringsfriheten. Prövningen avseende om en nationell skatteregel strider mot FEUF sker emellertid på i princip samma sätt oavsett vilken fördragsfrihet som är tillämplig. Den stora skillnaden är dock att fri rörlighet för kapital även gäller i förhållande till tredjeland, medan etableringsfriheten endast gäller i förhållande till medlemsländer. Se Ståhl m.fl. (2011) s. 138.

Artikeln gäller endast i förhållande till fysiska personer. I art. 54 FEUF stadgas dock att bolag som bildats i överensstämmelse med en medlemsstats lagstiftning och som har sitt säte, sitt huvudkontor eller sin huvudsakliga verksamhet inom unionen ska likställas med fysiska personer.

4.1.1 Inskränkning i friheten

Etableringsfriheten innebär således att inskränkningar avseende etablering är förbjudna. Varje åtgärd som innebär att utövandet av etableringsfriheten förbjuds, försvaras eller blir mindre attraktivt anses utgöra en inskränkning i friheten.⁸¹ EU-domstolen har sedan länge prövat den skattemässiga behandlingen i värdstaten, dvs. den medlemsstat ett företag vill etablera sig i.⁸² Under senare år har dock även den skattemässiga behandlingen i ursprungsstaten, dvs. hemviststaten för det företag som vill etablera sig i en annan medlemsstat, prövats mot etableringsfriheten i en rad mål.⁸³

FEUF tar främst sikte på att röja hinder i värdstaten och att avhålla denna stat från att diskriminera medborgare från andra medlemsstater. Vidare är artikeln primärt inriktad på att förbjuda öppen diskriminering, dvs. negativ särbehandling som grundas på nationalitet. Om något annat kriterium, exempelvis hemvist, tillämpas för särskiljande anses detta vara doldiskriminering vilket också är förbjudet. Även icke-diskriminerande restriktioner kan vara förbjudna. Vid restriktioner i ursprungsstaten används termen ”hinder” för att karaktärisera fördragsbrottet eftersom den negativa särbehandlingen i dessa fall inte riktar sig mot utländska subjekt.⁸⁴ Sammanfattningsvis kan sägas att alla typer av negativ särbehandling kan utgöra en inskränkning.

⁸¹ C-14/16 (Euro Park Service) punkt 59.

⁸² Se Dahlberg (2014) s. 394. Avseende EU-praxis, se t.ex. C-270/83 (Avoir fiscal).

⁸³ Se Dahlberg (2014) s. 395. Avseende EU-praxis, se t.ex. C-264/96 (ICI) och C-446/03 (Marks & Spencer).

⁸⁴ Se Ståhl (2011) m.fl. s. 103-104.

För att en negativ särbehandling ska utgöra en inskränkning i etableringsfriheten krävs även att det föreligger en objektivt jämförbar situation. Om en gränsöverskridande situation inte är objektivt jämförbar med en inhemsk situation utgör inte särbehandlingen en förbjuden inskränkning.⁸⁵

4.1.2 Objektivt jämförbar situation: Ränteavdragsförbud

I EU-rättslig praxis har det fastslagits när en negativ särbehandling föreligger samt när en objektivt jämförbar situation föreligger avseende vissa skattebestämmelser som kan vara av betydelse för att fastställa ränteavdragsförbudsreglernas förenlighet med etableringsfriheten. I förhållande till klassificeringen av företag kan rättsfallen även ha viss vägledning.⁸⁶

Två intressanta frågor i förhållande till ränteavdragsförbudsregler är huruvida: (1) en situation där ett lån har lämnats till ett utländskt bolag inom samma intressegemenskap är objektivt jämförbar med en situation där ett lån har lämnats till ett bolag inom samma intressegemenskap som har hemvist i samma land, och (2) en situation där ett lån har lämnats till ett bolag, inom samma intressegemenskap, som är föremål för en väsentligt förmånligare beskattningsregel i en annan stat är objektivt jämförbar med en situation där ett lån har lämnats till ett bolag, inom samma intressegemenskap, som har hemvist i samma land.

EU-domstolen har fastslagit när det gäller underkapitaliseringsregler att de kan utgöra en inskränkning i etableringsfriheten. I Lankhorst-Hohorst-målet⁸⁷ bedömde EU-domstolen att de tyska underkapitaliseringsreglerna utgjorde ett hinder för etableringsfriheten. Domstolen jämförde hur en räntebetalning från ett tyskt dotterbolag skulle behandlas beroende på om

⁸⁵ Se Dahlberg (2014) s. 354.

⁸⁶ Se nedan i avsnitt 4.1.3 nedan.

⁸⁷ C-324/00 (Lankhorst-Hohorst).

moderbolaget hade säte i Tyskland eller i ett annat land. Räntebetalningar till ett utländskt moderföretag skulle enligt de tyska bestämmelserna behandlas som förtäckt utdelning medan räntebetalningar till tyska moderbolag skulle behandlas som kostnad. Domstolen fann att detta var en objektivt jämförbar situation som var diskriminerande.⁸⁸ En liknande bedömning gjordes avseende underkapitaliseringsreglerna i Thin Cap-målet.⁸⁹

I X-Holding-målet⁹⁰ prövades nederländska skattebestämmelser och ansågs utgöra en inskränkning. Bestämmelserna föreskrev att ett moderbolag fick bilda en enda skattemässig enhet med sitt dotterbolag med hemvist i landet, medan moderbolaget inte fick bilda en sådan skattemässig enhet med ett dotterbolag som saknade hemvist i landet. EU-domstolen fann att det förelåg en objektivt jämförbar situation med beaktande av det ändamål som eftersträvas med de aktuella nationella bestämmelserna.⁹¹ I X BV-målet⁹² vägrades ett nederländskt bolag ränteavdrag för ett koncerninternt lån till ett utländskt bolag. Om det utländska bolaget hade haft skattemässig hemvist i Nederländerna hade bolagen kunnat bilda en skattemässig enhet. Ett kapitaltillskott hade då kunnat lämnas med rätt till ränteavdrag. EU-domstolen konstaterade att situationerna var objektivt jämförbara mot bakgrund av syftet med bestämmelsen avseende skattemässig enhet.⁹³

I Oy AA-målet⁹⁴, som visserligen berörde koncernavdragsregler, fastställde EU-domstolen att skattebestämmelser som missgynnar dotterbolag till utländska moderbolag utgör en inskränkning i etableringsfriheten. I målet konstaterades att dotterbolag till utländska moderbolag respektive moderbolag med säte i samma land är objektivt jämförbara.⁹⁵

⁸⁸ Se C-324/00 (Lankhorst-Hohorst) p. 29–32.

⁸⁹ C-524/04 (Thin-Cap).

⁹⁰ C-337/08 (X-Holding).

⁹¹ Se C-337/08 (X-Holding) p. 22 och 24.

⁹² C-398/16 (X BV).

⁹³ Se C-398/16 (X BV) p. 35–36.

⁹⁴ C-231/05 (Oy AA).

⁹⁵ Se C-231/05 (Oy AA) p. 39.

Rättsfallen ovan ger således stöd för att en situation där ett lån har lämnats till ett utländskt bolag inom samma intressegemenskap är objektivt jämförbar med en situation där ett lån har lämnats till ett bolag inom samma intressegemenskap som har hemvist i samma land.

När det gäller den andra frågan är två rättsfall som behandlar företagsbeskattning av intresse, dessa gäller dock i förhållande till den fria rörligheten av tjänster. I Eurowings-målet⁹⁶ prövades tyska skattebestämmelser som föreskrev att företag som hyrde varor av uthyrningsföretag skulle lägga till vissa bokföringsposter om de inte var underkastade tysk företagsskatt på rörelsekapital och rörelsevinst. Denna skyldighet gällde i praktiken endast för tyska företag som hyrde varor från företag etablerade i andra medlemsländer, medan tyska företag som hyrde från företag etablerade i Tyskland inte omfattades av skyldigheten. Domstolen konstaterade att detta utgjorde en förbjuden inskränkning.⁹⁷ I SIAT-målet⁹⁸ prövades belgiska skatteregler som föreskrev att ersättning för tjänster som betalades till ett utländskt bolag inte skulle dras av som kostnad om det utländska bolaget omfattades av väsentligt förmånligare skatteregler. EU-domstolen fann att ett belgiskt bolag och ett utländskt bolag som omfattas av väsentligen förmånligare skattebestämmelser utgör objektivt jämförbara situationer.⁹⁹

4.1.3 Objektivt jämförbar situation: Klassificering av företag

Rättsfallen ovan kan ge viss vägledning även i förhållande till klassificeringen av utländska företag. I rättsfallen anges dock inte vilken juridisk person ett i utlandet delägarbeskattat subjekt ska jämföras med. Frågan är således om det är ett svenskt handelsbolag eller ett svenskt

⁹⁶ C-294/97 (Eurowings).

⁹⁷ Se C-294/97 (Eurowings) p. 35 och 40.

⁹⁸ C-318/10 (SIAT).

⁹⁹ Se C-318/10 (SIAT) p. 17 och 30.

aktiebolag som en i utlandet delägarbeskattad juridisk person ska jämföras med.

I *Colombus Container Services*-målet¹⁰⁰ var den skattemässiga behandlingen av ett hybridföretag föremål för prövning. Ett företag hemmahörande i Belgien klassificerades där som ett kommanditbolag, vilket är ett eget skattesubjekt enligt belgisk rätt, medan det klassificerades som ett ”personbolag” i Tyskland, vilket är ett delägarbeskattat subjekt enligt tysk rätt.¹⁰¹ I rättsfallet jämfördes situationerna för ett belgiskt kommanditbolag och ett tyskt ”personbolag”. Domstolen fann att det belgiska bolaget inte utsattes för en skattemässig nackdel i jämförelse med ett personbolag som hade hemvist i Tyskland och att det således inte förelåg någon diskriminering.¹⁰²

Gijs Fibbe menar dock att rättsfallet endast ger vägledning i förhållande till den tyska klassificeringsmetoden. Enligt tysk rätt klassificeras utländska bolag genom att en bedömning genomförs avseende vilken tysk bolagsform ett utländskt bolag liknar mest enligt den tyska civilrätten. Han menar att en klassificeringsmetod där den utländska beskattningen styr klassificeringen, förmodligen inte hade bedömts på samma sätt. Enligt Fibbes mening bör jämförelsen i en sådan situation istället göras mot ett bolag som beskattas på samma sätt.¹⁰³

4.1.4 Rättfärdigandegrunder och proportionalitet

En inskränkning i etableringsfriheten kan dock rättfärdigas under vissa omständigheter. Enligt FEUF kan en diskriminerande nationell bestämmelse godtas om den är motiverad med hänsyn till allmän ordning, säkerhet och

¹⁰⁰ C-298/05 (*Colombus Container Services*).

¹⁰¹ Se C-298/05 (*Colombus Container Services*) p. 13 och 18.

¹⁰² Se C-298/05 (*Colombus Container Services*) p. 40.

¹⁰³ Fibbe (2009) s. 374–375.

hälsa.¹⁰⁴ Direkt diskriminerande inskränkningar kan endast motiveras mot bakgrund av dessa grunder. Inkomstskattregler torde endast i mycket sällsynta fall kunna rättfärdigas med stöd av dessa grunder.¹⁰⁵

Inom EU-rättslig praxis har dock andra rättfärdigande grunder accepterats i förhållande till doldiskriminering och icke-diskriminerade inskränkningar. Principiellt accepterade rättfärdigande grunder av EU-domstolen är:

1. att förhindra skatteflykt,
2. att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang,
3. att uppnå effektiv skattekontroll,
4. att skydda den skatterättsliga territorialitetsprincipen,
5. behovet att bevara fördelning av beskattningsrätten, och
6. risken att förluster beaktas två gånger.¹⁰⁶

Rättfärdigande grunderna ”behovet att bevara fördelning av beskattningsrätten” och ”risken att förluster beaktas två gånger” tillämpades första gången i Marks & Spencer-målet¹⁰⁷. Den förstnämnda rättfärdigande grunden har tillämpats självständigt i många rättfärdigandebedömningar efter detta.¹⁰⁸ Den sistnämnda har dock endast tillämpats tillsammans med den förstnämnda.¹⁰⁹ Det är således oklart om den utgör en självständig rättfärdigande grund. Vad gäller ”behovet att bevara fördelning av beskattningsrätten” kan en sådan motivering godtas när syftet med det ifrågavarande systemet bland annat är att förebygga beteenden som kan äventyra en medlemsstats rätt att beskatta verksamhet som bedrivs i landet.¹¹⁰

Vidare är rättfärdigande grunden att ”förhindra skatteflykt” endast tillämplig om det specifika ändamålet med en inskränkning är att hindra beteenden

¹⁰⁴ Se art. 52 FEUF.

¹⁰⁵ Se Ståhl (2011) m.fl. s. 147. Jfr. även mål 270/83 (avoir fiscal) och mål C- 264/96 (ICI).

¹⁰⁶ Se Ståhl (2011) s. 153-166 och Bundgaard (2017) s. 165-170.

¹⁰⁷ C-446/03 (Marks & Spencer).

¹⁰⁸ Se t.ex. C-231/05 (Oy AA).

¹⁰⁹ Se t.ex. C-414/06 (Lidl).

¹¹⁰ Se C-318/10 (SIAT) p. 45.

som består i att iscensätta fiktiva upplägg som inte har någon ekonomisk förankring och som arrangeras i syfte att undvika skatt.¹¹¹

Slutligen krävs att en inskränkande nationell bestämmelse som kan rättfärdigas även anses vara ändamålsenlig och proportionerlig. Bestämmelsen ska således vara ägnad att säkerställa förverkligandet av den målsättning som eftersträvas och inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå denna målsättning.¹¹² Inom ramen för proportionalitetsbedömningen ställs även ett krav på rättssäkerhet. Nationella bestämmelser ska således, för att betraktas som proportionerliga, vara klara och precisa samt vara förutsebara vid tillämpningen, i synnerhet om rättsreglerna kan få negativa konsekvenser för enskilda och företag.¹¹³

4.2 ATAD och ändringsdirektivet

Den 5 oktober 2015 publicerades slutrapporterna om OECD:s 15 åtgärds punkter mot BEPS. I ”Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements Action 2 - 2015 Final Report” (BEPS åtgärd 2) publicerades ett antal rekommendationer avseende hybrida mismatchningar.¹¹⁴ I syfte att samordna genomförandet av BEPS åtgärd 2 samt vissa andra åtgärds punkter inom EU infördes ATAD den 12 juli 2016.¹¹⁵ Med hänsyn till att ATAD endast omfattar hybrida mismatchningar som uppstår mellan medlemsländer begärde Rådet (ekonomiska och finansiella frågor), Ekofinrådet, att kommissionen skulle lägga fram ett förslag om hybrida mismatchningar som berör tredje länder. Detta resulterade i införandet av ändringsdirektivet den 29 maj 2017.¹¹⁶ Nedan redogörs för de relevanta bestämmelserna i direktiven.

¹¹¹ Se C-318/10 (SIAT) p. 40.

¹¹² Se Ståhl (2011) s. 149–151.

¹¹³ Se t.ex. C-318/10 (SIAT) p. 58–59.

¹¹⁴ Se ändringsdirektivet skäl 2.

¹¹⁵ Se prop. 2017/18:245 s. 65.

¹¹⁶ Se ändringsdirektivet skäl 5.

I art. 1.4 ändringsdirektivet är följande ändring av hybridregeln i ATAD av intresse¹¹⁷:

1. I den mån en hybrid mismatchning leder till dubbla avdrag
 - a) ska avdraget vägras i den medlemsstat som är investerarens jurisdiktion, och
 - b) om avdraget inte vägras i investerarens jurisdiktion, ska avdraget vägras i den medlemsstat som är betalarens jurisdiktion. Varje sådant avdrag ska icke desto mindre kunna kvittas mot inkomster som omfattas av dubbel inkludering oavsett om de uppkommer under den innevarande eller följande beskattningsperioden.

2. I den mån en hybrid mismatchning leder till ett avdrag utan inkludering
 - a) ska avdraget vägras i den medlemsstat som är betalarens jurisdiktion, och
 - b) om avdraget inte vägras i betalarens jurisdiktion, ska den del av betalningen som annars skulle ge upphov till en mismatchning inkluderas i inkomsten i den medlemsstat som är betalningsmottagarens jurisdiktion.

I ändringsdirektivet har tillämpningsområdet för hybridregeln i ATAD utvidgats till att även omfatta tredjeländer. I ändringsdirektivet har även fler regler avseende hybrida mismatchningar införts. Bland annat hybridregler som involverar fasta driftställen, hybridöverföringar, importerade mismatchningar och mismatchningar som rör företag med dubbel hemvist och en regel som ska motverka att begränsat skattskyldiga innehar transparenta företag för beskattningsändamål.¹¹⁸ Dessa regler kommer dock inte att beskrivas närmre i denna framställning.

Även definitionen av hybrida mismatchningar ändrades i samband med att fler situationer skulle omfattas av direktivet. I denna framställning är följande definitioner av hybrida mismatchningar i art. 1.2 ändringsdirektivet intressanta:

- a) en betalning i enlighet med ett finansiellt instrument ger upphov till ett avdrag utan inkludering och
 - i. en sådan betalning inte inkluderas inom rimlig tid, och

¹¹⁷ Bestämmelsen benämns nedan som den konsoliderade versionen av art. 9 ATAD.

¹¹⁸ Se prop. 2017/18:245 s. 66 och ändringsdirektivet.

ii. mismatchningen kan hänföras till skillnader i klassificeringen av instrumentet eller betalningen i enlighet med detsamma.

b) en betalning till ett hybridsubjekt ger upphov till ett avdrag utan inkludering och den mismatchningen är ett resultat av skillnaderna i allokeringen av betalningar som gjorts till hybridsubjektet i enlighet med lagstiftningen i den jurisdiktion där hybridsubjektet är etablerat eller registrerat och jurisdiktionen för en person som innehar andelar i hybridsubjektet,

e) en betalning som görs av ett hybridsubjekt ger upphov till ett avdrag utan inkludering och den mismatchningen är ett resultat av att betalningen inte beaktas enligt lagstiftningen i betalningsmottagarens jurisdiktion,

g) ett resultat av dubbla avdrag uppstår.

Med hybridsubjekt avses enligt art. 1.2 punkten b) i ändringsdirektivet ”ett subjekt eller arrangemang som anses vara ett skattesubjekt enligt lagstiftningen i en jurisdiktion och vars inkomster eller utgifter behandlas som en eller flera andra personers inkomster eller kostnader enligt lagstiftningen i en annan jurisdiktion”.

I ändringsdirektivet anges dessutom att BEPS åtgärd 2 bör användas som källa vid tolkning och tillämpning av direktivet.¹¹⁹ Syftet med ändringsdirektivet är att förbättra motståndskraften hos den inre marknaden som helhet mot hybrida mismatchningar.¹²⁰

¹¹⁹ Se ändringsdirektivet skäl 28.

¹²⁰ Se ändringsdirektivet skäl 27.

4.3 Direktivens förenlighet med etableringsfriheten

I doktrin har det primärt diskuterats om artiklarna avseende avdragsförbud vid avdrag utan inkludering i ATAD och ändringsdirektivet är förenliga med etableringsfriheten.¹²¹ De argument som har lagts fram i doktrin kommer således att presenteras nedan.

Ett första steg i att bedöma om bestämmelserna i direktiven är förenliga med etableringsfriheten är att fastställa om de utgör en negativ särbehandling dvs. om de utgör en åtgärd som innebär att utövandet av etableringsfriheten förbjuds, försvåras eller blir mindre attraktivt.¹²² Eftersom bestämmelserna i ATAD och ändringsdirektivet föreskriver att rätten till ränteavdrag ska förbjudas i vissa situationer, utgör de en inskränkning. Bestämmelserna är endast tillämpliga i gränsöverskridande situationer då skillnader i klassificering endast kan uppstå om två olika stater är inblandade.¹²³ De är dock inte öppet diskriminerande eftersom särbehandlingen inte beror på nationalitet.¹²⁴ Benítez Régil menar att rekommendationerna i BEPS åtgärd 2 avseende att ränteavdrag ska nekas i betalarens hemstat när hybrida mismatchningar leder till avdrag utan inkludering kan utgöra doldiskriminering.¹²⁵ Den konsoliderade versionen av art. 9 ATAD är också utformad på detta sätt. Hon menar att bestämmelserna endast är tillämpliga i gränsöverskridande situationer och att de innebär att sådana situationer behandlas oförmånligt. Detta anser även andra som har analyserat bestämmelsernas förenlighet med etableringsfriheten.¹²⁶

Det andra steget i bedömningen, om man utgår från att bestämmelserna är diskriminerande, är att avgöra om det föreligger en objektivt jämförbar

¹²¹ Se b.la. Tomazela Santos (2018), Ginevra (2017), Benítez Régil (2016) och HJI Panayi (2016).

¹²² Se ovan i avsnitt 4.1.1.

¹²³ Se Ginevra (2017) s. 136 och Benítez Régil (2016) s. 231.

¹²⁴ Se Benítez Régil (2016) s. 231.

¹²⁵ Se Benítez Régil (2016) s. 231.

¹²⁶ Se b.la. Tomazela Santos (2018) s. 514, Ginevra (2017) s. 136 och Benítez Régil (2016) s. 231.

inhemsk situation. Eftersom skillnader i klassificering nästan uteslutande kan uppstå i gränsöverskridande situationer kan man fråga sig om det kan föreligga en objektivt jämförbar inhemsk situation. Vägledning avseende hur denna bedömning ska utföras kan emellertid hämtas i EU-domstolens avgöranden avseende underkapitaliseringsregler.¹²⁷ Ramon Tomazela Santos anser mot bakgrund av Lankhorst-Hohorst-målet att en liknande bedömning hade kunnat göras avseende hybridreglerna i ATAD och ändringsdirektivet.¹²⁸ Han menar således att det faktum att bestämmelserna i praktiken endast kan tillämpas på gränsöverskridande situationer inte utesluter att det kan föreligga en objektivt jämförbar situation.¹²⁹

För bestämmelser som förutsätter taxering i ett annat land för att avdragsrätt ska medges kompliceras bedömningen avseende om det föreligger en objektivt jämförbar situation ytterligare. Bestämmelser vars effekter är beroende av taxeringen i ett annat land, s.k. linking rules, har dock prövats av EU-domstolen i två fall enligt Benéitez Régil: (1) Schempp-målet¹³⁰ och (2) Eurowings-målet. I Schempp-målet behandlas tyska regler avseende avdragsförbud för underhållsbidrag.¹³¹ Enligt bestämmelserna fick avdrag vid inkomstbeskattning i gränsöverskridande situationer endast göras om bidraget hade beskattats i den andra staten. EU-domstolen bedömde att detta inte utgjorde en inskränkning i den fria rörligheten för personer eftersom det inte förelåg någon objektivt jämförbar inhemsk situation. Enligt domstolen berodde särbehandlingen på olikheter mellan medlemsstaternas lagstiftning, dvs. att bidraget inte beskattades i den andra staten. Skillnader i behandlingen som kan följa av olikheter mellan olika medlemsstaters lagstiftning anses inte utgöra en inskränkning i friheterna enligt EU-domstolens fasta rättspraxis, så länge lagstiftningen tillämpas på samtliga personer som omfattas av den, enligt objektiva kriterier och utan hänsyn till nationalitet.¹³² Eurowings-målet behandlas i avsnitt 4.1.2 ovan.

¹²⁷ Se Tomazela Santos (2018) s.513 och Benéitez Régil (2016) s. 231.

¹²⁸ Se avsnitt 4.1.2 ovan.

¹²⁹ Se Tomazela Santos (2018) s. 513-514. Jfr även Benéitez Régil (2016) s. 129.

¹³⁰ C-403/03 (Schempp).

¹³¹ Se Benéitez Régil (2016) s. 232-233.

¹³² Se C-403/03 (Schempp) p. 29 och 34.

Benítez Régil pekar dock på två viktiga skillnader i målen: (1) i Eurowings-målet förutsattes att företagen underkastades tysk företagsskatt på rörelsekapital och rörelsevinst, medan det i Schempp-målet förutsattes att bidraget beskattades i något medlemsland, (2) Eurowings-målet behandlade företagsbeskattning, medan Schempp-målet behandlade individbeskattning. Hon menar att bedömningen i Eurowings-målet kan ha varit mer restriktiv på grund av principen om att utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster är avdragsgilla inom näringsverksamheter. Enligt henne är det sannolikt att EU-domstolen skulle finna att bestämmelserna, avseende att ränteavdrag ska nekas i betalarens hemstat när hybrida mismatchningar leder till avdrag utan inkludering, utgör doldiskriminering.¹³³

Det är således även av intresse att undersöka om bestämmelserna kan rättfärdigas. Ifråga om hybridregler aktualiseras rättfärdigandegrunderna ”att förhindra skatteflykt” och ”behovet att bevara fördelning av beskattningsrätten”.¹³⁴ En förutsättning för att en inskränkning ska kunna motiveras med rättfärdigandegrunden ”att förhindra skatteflykt” är att det specifika ändamålet med inskränkningen är att hindra beteenden som består i att iscensätta fiktiva upplägg som inte har någon ekonomisk förankring och som arrangeras i syfte att undvika skatt.¹³⁵ Hybridreglerna i ATAD och ändringsdirektivet har kritiserats på grund av sin ”automatiska” karaktär. Bestämmelserna ska tillämpas oavsett om den hybrida mismatchningen är avsiktlig eller inte. Det är således endast skatteeffekterna av en hybrid mismatchning som ska beaktas.¹³⁶ Vidare anses en bestämmelse som syftar till att förhindra skatteflykt endast proportionerlig om den skattskyldige bereds möjlighet att utan onödig administrativ omgång lägga fram uppgifter som rör eventuella affärsmässiga skäl som föranlett denna transaktion.¹³⁷ I doktrin verkar den rådande uppfattningen vara att hybridregler, som är utformade i enlighet med ATAD och ändringsdirektivet, inte är

¹³³ Se Benítez Régil (2016) s. 232-233.

¹³⁴ Se Tomazela Santos (2018) s. 514, Ginevra (2017) s. 136, Benítez Régil (2016) s. 242–243 och HJI Panayi (2016) s. 99–100.

¹³⁵ Se t.ex. C-196/04 (Cadbury Schweppes) p. 55 och C-318/10 (SGI) p. 40.

¹³⁶ Se HJI Panayi (2016) s. 99.

¹³⁷ Se C-311/08 (SGI) p. 71 och Benítez Régil (2016) s. 243.

proportionerliga eftersom den skattskyldige inte ges möjlighet att visa att en transaktion är ekonomiskt motiverad.¹³⁸

Benítez Régil anser inte heller att en hybridregel kan rättfärdigas med ”behovet att bevara fördelning av beskattningsrätten” då syftet med regeln inte är att skydda skattebasen i en specifik medlemsstat, utan är att säkerställa att dubbel icke beskattning uppstår. Bestämmelserna tar inte heller hänsyn till vilken stat som är källstat, utan tillämpas automatiskt. Källstatens skattebas skyddas inte och fördelningen av beskattningsrätten bevaras således inte enligt henne.¹³⁹

4.4 Sammanfattande analys

Etableringsfriheten medför att varje åtgärd som innebär att utövandet av etableringsfriheten förbjuds, försvåras eller blir mindre attraktivt inte accepteras inom EU. Prövningen avseende om en nationell åtgärd anses utgöra en inskränkning av etableringsfriheten kan sammanfattas på följande sätt:

1. Utgör åtgärden en negativ särbehandling av en gränsöverskridande situation?
2. Är den gränsöverskridande situationen objektivt jämförbar med en inhemsk situation?
3. Kan inskränkningen rättfärdigas?
4. Är inskränkningen proportionerlig och ändamålsenlig?

Bedömningen sker enligt ordningen ovan. Om svaret på fråga ett är nekande stannar prövningen där och en åtgärd anses inte utgöra en inskränkning av etableringsfriheten. Detsamma gäller om svaret på fråga två är nekande. En åtgärd som anses utgöra en negativ särbehandling av en gränsöverskridande situation och som är objektivt jämförbar med en inhemsk situation, anses inte strida mot etableringsfriheten om den kan rättfärdigas och om den är

¹³⁸ Se t.ex. Ginevra (2017) s. 136, Benítez Régil (2016) s. 241–242 och HJI Panayi (2016) s. 99–100.

¹³⁹ Benítez Régil (2016) s. 241.

proportionerlig samt ändamålsenligt. Dessa krav gäller generellt i förhållande till etableringsfriheten.

Hur kraven ska tolkas vid en bedömning av ränteavdragsförbudsregler i syfte att motverka effekten av hybrida mismatchningar, har inte prövats av EU-domstolen. Däremot har liknande bestämmelser prövats. Eftersom de svenska ränteavdragsförbudsreglernas förenlighet med etableringsfriheten analyseras i avsnitt 6.2.1 diskuteras där även betydelsen av dessa rättsfall.

I förhållande till bestämmelserna avseende klassificering av företag har EU-domstolen inte prövat några bestämmelser som liknar de svenska. Hur stegen i bedömningen ovan ska tolkas i förhållande till klassificeringsbestämmelserna är således oklart. Däremot har de tyska klassificeringsbestämmelserna prövats i ett rättsfall. Nedan i avsnitt 6.2.1 kommer reglernas förenlighet med EU-rätten att analyseras utifrån de generella krav som finns samt mot bakgrund av vissa vägledande rättsfall som har nämnts i avsnitt 4.1.2 och 4.2.3 ovan.

I ATAD och ändringsdirektivet finns det inte några bestämmelser som reglerar klassificeringen av företag. Direktiven avser att undanröja effekterna av hybrida mismatchningar och inte att undanröja orsaken till att hybrida mismatchningar uppstår.

De krav som ställs i direktiven avseende ränteavdragsförbudsregler kan sammanfattas på följande sätt:

1. både hybrida mismatchningar som leder till dubbla avdrag och avdrag utan inkludering ska omfattas,
2. vid situationer av dubbla avdrag ska avdraget i första hand vägras i investerarens jurisdiktion och i andra hand i betalarens jurisdiktion,
3. vid situationer av avdrag utan inkludering ska avdraget i första hand vägras i betalarens jurisdiktion och i andra hand ska inkomsten som motsvarar avdraget inkluderas i inkomsten i betalningsmottagarens jurisdiktion, och

4. hybrida mismatchningar som leder till avdrag utan inkludering ska hänföras till
 - i. skillnader i klassificering av finansiella instrument,
 - ii. skillnader i allokeringen av betalningar som har gjorts till ett hybridsubjekt, eller
 - iii. att betalningsmottagarens jurisdiktion inte beaktar en betalning som göras av ett hybridsubjekt

En annan viktig aspekt är om etableringsfriheten och direktiven ställer upp oförenliga krav. Inom EU-rätten har primärrätten företräde framför sekundärrätten, dvs. etableringsfriheten har företräde framför direktiven.¹⁴⁰ Det är således av intresse att undersöka direktivens förenlighet med etableringsfriheten såsom diskuterats i avsnitt 4.3. Om direktiven anses vara oförenliga med EU-rätten, innebär detta nämligen att en korrekt implementering av direktiven i nationell rätt utgör en inskränkning i etableringsfriheten.

För att avgöra om direktiven är förenliga med etableringsfriheten är den första frågan som ska besvaras om åtgärden utgör en negativ särbehandling av en gränsöverskridande situation. Benítez Régil anser att BEPS åtgärd 2 avseende att ränteavdrag ska nekas i betalarens hemstat kan utgöra doldiskriminering. Den konsoliderade versionen av art. 9 ATAD är utformad på samma sätt när det gäller hybrida mismatchningar som leder till avdrag utan inkludering och hennes argument kan således även tillämpas på denna bestämmelse. Hon menar att bestämmelsen endast är tillämplig på gränsöverskridande situationer och att sådana situationer behandlas oförmånligt. Enligt min mening är det uppenbart att bestämmelsen endast är tillämplig i gränsöverskridande situationer eftersom bestämmelsen innebär att ränteavdrag i första hand ska vägras i en medlemsstat. Detta gäller även i förhållande till hybrida mismatchningar som leder till dubbla avdrag. Vidare, precis som Benítez Régil konstaterar, kan skillnader i klassificering av finansiella instrument endast ske i gränsöverskridande situationer. I definitionen av hybridsubjekt förutsätts dessutom att minst två stater är

¹⁴⁰ Se avsnitt 1.4 ovan.

inblandade. Jag anser således att det relativt enkelt kan konstateras att bestämmelserna, både avseende dubbla avdrag och avdrag utan inkludering, uteslutande är tillämpliga i gränsöverskridande situationer. Att dessa behandlas oförmånligt kan också enkelt konstateras eftersom ränteavdrag nekas.

Den andra frågan som ska besvaras är huruvida den gränsöverskridande situationen är objektivt jämförbar med en inhemsk situation. Denna fråga är dock mycket mer komplicerad att besvara. I förhållande till direktiven finns det ingen inhemsk situation att jämföra med. Om direktivet implementeras i nationell rätt är det däremot möjligt att pröva bestämmelserna i förhållande till en situation i medlemsstaten. Min uppfattning är således att direktiven som sådana inte kan vara oförenliga med etableringsfriheten eftersom det inte finns en objektivt jämförbar inhemsk situation att jämföra med. När direktiven emellertid korrekt implementeras i medlemsländerna och det finns en objektivt jämförbar inhemsk situation att jämföra med, kan bestämmelserna anses utgöra en inskränkning i etableringsfriheten. Huruvida de implementerade svenska bestämmelserna är förenliga med etableringsfriheten analyseras i avsnitt 6.2.2 nedan.

5 De nya ränteavdragsförbudsreglerna

Framställningen har hittills behandlat hur hybrida mismatchningar kan uppstå, vilka skatteförmåner som kan uppnås samt hur man inom EU arbetar för att motverka hybrida mismatchningar. I detta avsnitt redogörs för ränteavdragsförbudsreglerna som infördes 1 januari 2019 i IL.¹⁴¹ Reglernas syfte är att naturalisera effekterna av att hybrida mismatchningar uppstår. Genom bestämmelserna infördes avdragsförbud för ränteutgifter för företag i intressegemenskap vid vissa gränsöverskridande situationer. Nedan beskrivs i vilka gränsöverskridande situationer avdragsförbudet är tillämpligt samt vad som avses med företag i intressegemenskap och när ett företag anses höra hemma i en viss stat. Inledningsvis ges dock en översiktlig bakgrundsbeskrivning till lagstiftningen.

5.1 Bakgrund

Den 13 januari 2011 gav regeringen Företagsskattekommittén i uppdrag att se över den svenska bolagsbeskattningen. Syftet med uppdraget var att utreda hur beskattningen kan utformas så att företagande, investeringar och sysselsättning gynnas.¹⁴² Den 12 juni 2014 överlämnade Företagsskattekommittén sitt slutbetänkande till regeringen. Betänkandet innehöll primärt ett förslag om att en generell begränsning av ränteavdrag skulle införas i samband med en sänkning av bolagsskatten. Syftet med de föreslagna reglerna var att öka den skattemässiga neutraliteten mellan eget

¹⁴¹ Det finns även andra bestämmelser inom skatterätten som motverkar hybrida mismatchningar. Generalklausulen i 2 § skatteflyktslagen (1994:575), i viss utsträckning bulvanregeln i 4 § 3 st. kupongskattelagen (1970:624) samt ränteavdragsbegränsningsreglerna är sådana bestämmelser. De är dock inte riktade mot hybrida mismatchningar specifikt, utan motverkar även andra skattupplägg. De kommer således inte att behandlas i denna framställning. Se Arfwidsson (2017) s. 578.

¹⁴² Se dir. 2011:1.

och lånat kapital och om möjligt ersätta dåvarande regler för ränteavdragsbegränsningar.¹⁴³

De förslagna ränteavdragsbegränsningsreglerna infördes dock inte förrän OECD:s BEPS-rekommendationer hade publicerats och ATAD samt ändringsdirektivet hade införts. Regeringen ansåg att det var lämpligt att i ett första steg implementera bestämmelserna om hybrida mismatchningar i ATAD och ändringsdirektivet, genom att införa ränteavdragsförbudsreglerna i samband med att den generella begränsningen av ränteavdrag infördes.¹⁴⁴ Juridiskafakulteten vid Uppsala universitet var dock kritisk till att reglerna för att neutralisera effekterna av hybrida mismatchningar implementerades i flera steg och förordade därför en samlad implementering istället.¹⁴⁵

5.2 Avdragsförbud vid dubbla avdrag

Den första gränsöverskridande situationen som omfattas av bestämmelserna är hybrida mismatchningar som leder till dubbla avdrag.¹⁴⁶ I 24 kap. 15 c § 1 stycket IL stadgas följande:

Ett företag får inte dra av ränteutgifter om

1. avdrag för samma ränteutgifter får göras av ett företag som hör hemma i en annan stat och som ingår i samma intressegemenskap, och
2. ränteutgifterna betalas
 - av det andra företaget, eller
 - av företaget och avdrag inte nekas i den andra staten.

För att avdrag ska nekas krävs det att förutsättningarna i båda punkterna är uppfyllda. Enligt andra punkten krävs det dock att endast en av strecksatserna i punkten är uppfyllda. Ränteutgifterna ska således betalas av företaget som hör hemma i den andra staten eller av det svenska företaget

¹⁴³ Se SOU 2014:40.

¹⁴⁴ Se prop. 2017/18:245 s. 159.

¹⁴⁵ Se prop. 2017/18:245 s. 157.

¹⁴⁶ Se avsnitt 3.2 ovan.

om avdrag inte nekas i den andra staten. I förarbetena beskrivs att i första hand ska den stat där investeraren hör hemma neka avdrag. Investerarstaten är den stat som inte är betalarstat. I andra hand ska betalarstaten neka avdraget.¹⁴⁷

I situationen i avsnitt 3.2 i ”figur 1” ovan är bestämmelsen tillämplig. I exemplet får avdrag för samma ränteutgift göras av både det svenska aktiebolaget och företaget Y som hör hemma i staten A. Företaget Y äger det svenska företaget och de ingår således i samma intressegemenskap.¹⁴⁸ Förutsättningarna i punkten 1 är således uppfyllda. Vidare betalas ränteutgifterna av det svenska aktiebolaget och avdrag nekas inte i staten A. Rekvisiten i punkten 2 är följaktligen också uppfyllda. I exemplet skulle alltså, om paragrafen hade tillämpats, det svenska aktiebolaget ha nekats ränteavdrag i Sverige.

Paragrafen innehåller även ett andra stycke med ett undantag från första stycket. Undantaget innebär att avdragsförbudet inte gäller om inkomst som företaget tar upp även tas upp till beskattning i den andra staten, s.k. dubbel inkludering. I situationen i avsnitt 3.2 i ”figur 1” ovan skulle ränteavdragsförbudet således inte tillämpas om företaget Y även tog upp det svenska aktiebolagets inkomster till beskattning.¹⁴⁹

5.3 Avdragsförbud vid avdrag utan inkludering

Den andra gränsöverskridande situationen som omfattas av bestämmelserna är hybrida mismatchningar som resulterar i avdrag utan inkludering. Dessa situationer är uppdelade i två olika paragrafer, 24 kap 15 d-e §§ IL.

¹⁴⁷ Se prop. 2017/18:245 s. 166.

¹⁴⁸ Se avsnitt 5.4 nedan avseende definitionen.

¹⁴⁹ Se prop. 2017/18:245 s. 165-166 och 362.

Missmatchningar med hybridföretag behandlas i 24 kap. 15 d § IL och har följande lydelse:

Ett företag får inte dra av ränteutgifter till ett företag som hör hemma i en annan stat och som ingår i samma intressegemenskap om motsvarande inkomst inte tas upp till beskattning i den stat där det andra företaget hör hemma, och detta beror på skillnader i den rättsliga klassificeringen av något av företagen i skattehänseende i Sverige och den andra staten eller i två eller flera andra stater.

Paragrafen är tillämplig i förhållande till dels betalningar av ett hybridföretag, dels betalningar till hybridföretag. I situationen i avsnitt 3.3.1 i ”figur 2” ovan är det svenska aktiebolaget och företaget Y i intressegemenskap¹⁵⁰ och inkomsten som motsvarar ränteutgiften tas inte upp till beskattning i staten A. Detta beror på att det svenska aktiebolaget klassificeras olika i Sverige och i staten A. Ränteavdragsförbudet är således tillämpligt i denna situation. Bestämmelsen är även tillämplig om betalningen har gjorts till ett hybridföretag enligt exemplet i avsnitt 3.3.2 i ”figur 3” ovan. I detta exempel beror missmatchningen dock på skillnader i den rättsliga klassificeringen i två andra stater.¹⁵¹

Den sista situationen som behandlas är missmatchningar med finansiella instrument. I 24 kap. 15 e § 1 stycket IL stadgas följande:

Ett företag får inte dra av ränteutgifter till ett företag som hör hemma i en annan stat och som ingår i samma intressegemenskap om motsvarande inkomst inte tas upp till beskattning i den stat där det andra företaget hör hemma, och detta beror på skillnader i den rättsliga klassificeringen av det finansiella instrumentet eller betalningen i skattehänseende i Sverige och den andra staten.

Motsvarande inkomst får alltså inte tas upp i den stat där det andra företaget hör hemma och detta ska bero på att det finansiella instrumentet klassificeras olika i Sverige och den andra staten.

¹⁵⁰ Se avsnitt 5.4 nedan avseende definitionen.

¹⁵¹ I exemplet staterna A och B.

Enligt den konsoliderade versionen av art. 9 ATAD ska i första hand den stat i vilken det betalande företaget hör hemma neka avdrag (primärregeln) och i andra hand ska den stat där det mottagande företaget hör hemma ta upp inkomsten till beskattning (sekundärregeln). Bestämmelserna ovan implementerar primärregeln. Enligt förarbetena till regleringen behövdes inte sekundärregeln implementeras eftersom denna bestämmelse redan ansågs implementerad genom den ändring som gjordes av 24 kap. IL den 1 januari 2016. Bestämmelsen återfinns i 24 kap. 39 § IL och har följande lydelse:

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

Bestämmelsen är ett undantag till huvudregeln som anges i 24 kap. 35 § IL. Enligt denna bestämmelse ska utdelning på utländska näringsbetingade andelar tas upp till beskattning.¹⁵² Undantaget innebär således att utdelning på utländska näringsbetingade andelar ska tas upp till beskattning i Sverige om ränteavdrag medges för utdelningen i den andra staten.

5.4 Definitioner

I hybridreglerna är två begrepp centrala: (1) företag i intressegemenskap och (2) företag som hör hemma i en annan stat. Vid införandet av hybridreglerna infördes således definitioner avseende dessa begrepp.

Företag kan anses vara i intressegemenskap i tre olika situationer enligt 24 kap. 15 a § 1 stycket IL. Den första situationen är om företagen ingår i en koncern enligt 1 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554) (ÅRL).

Definitionen i ÅRL innebär, förenklat, att företag ingår i samma koncern om ett företag, moderbolaget, innehar mer än 50 procent av rösterna i en annan juridisk person, dotterbolaget.¹⁵³ Den andra situationen är om ”ett av

¹⁵² Se 3.1 ovan avseende näringsbetingade andelar.

¹⁵³ Se prop. 2017/18:245 s. 360.

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”. Vid tillämpning av 24 kap. 15 c och 15 d §§ IL gäller dock 50 procent istället för 25 procent.¹⁵⁴ Den sista situationen är om ” en och samma person, direkt eller indirekt, innehar minst 25 procent av kapitalet eller rösterna i företagen”. Även i denna situation gäller 50 procent istället för 25 procent vid tillämpning av 24 kap. 15 c och 15 d §§ IL. Definitionen av intressegemenskap har införts med utgångspunkt i definitionen av kontrollgrupp och närstående person i BEPS åtgärd 2 samt definitionen av närstående företag i ATAD och ändringsdirektivet.¹⁵⁵

Slutligen anses ett företag höra hemma i en viss stat ”om företaget enligt lagstiftningen i denna stat hör hemma i staten i skattehänseende och inte anses ha hemvist i en annan stat på grund av ett skatteavtal” enligt 24 kap. 15 b § IL. Ett företag som inte hör hemma i någon stat i skattehänseende, ska istället anses höra hemma i den stat där det är bildat eller registrerat.

¹⁵⁴ Se 24 kap. 15 a § 3 stycket IL.

¹⁵⁵ Se prop. 2017/18:245 s. 361.

6 Analys

Ovan har de två första frågeställningarna besvarats i avsnitt två och fyra. I detta avsnitt har jag för avsikt att besvara den sista frågan, dvs. om gällande skattebestämmelser avseende klassificering samt de nya svenska reglerna avseende ränteavdragsförbud är förenliga med etableringsfriheten, ATAD och ändringsdirektivet.

6.1 Klassificering av företag

6.1.1 Förenlighet med etableringsfriheten

Huruvida de svenska bestämmelserna avseende klassificering av utländska företag är förenliga med etableringsfriheten har inte diskuterats i svensk doktrin. Eftersom Sverige är ett av få länder som tillämpar regler som är beroende av den utländska klassificeringen har liknande bestämmelser diskuterats i mycket begränsad omfattning i internationell doktrin. EU-domstolen har inte heller prövat liknande bestämmelser. Denna bedömning utgår därför från de generella krav etableringsfriheten ställer upp samt vissa vägledande rättsfall som beskrivs i avsnitten 4.1.2, 4.1.3 samt 4.1.4. ovan.

Det första steget för att bedöma om en skattebestämmelse är förenlig med etableringsfriheten är att undersöka om det sker en negativ särbehandling, dvs. att en gränsöverskridande situation särbehandlas på ett negativt sätt. Klassificeringen av utländska företag sker i två steg. Företaget ska först klassificeras som en utländsk juridisk person. För att ett företag ska betraktas som en utländsk juridisk person krävs att tre rekvisit är uppfyllda.¹⁵⁶ Dessa rekvisit är enligt min mening en uppräknig på vad som utmärker svenska juridiska personer.¹⁵⁷ I detta steg sker således inte en särbehandling eftersom svenska och utländska juridiska personer

¹⁵⁶ Se avsnitt 2.2.1 ovan.

¹⁵⁷ Se avsnitt 2.3 ovan.

klassificeras lika. Nästa steg är att avgöra om den utländska juridiska personen ska behandlas som ett eget skattesubjekt eller som ett delägarbeskattat subjekt. I detta steg är definitionen av en i utlandet delägarbeskattad juridisk person beroende av om den utländska juridiska personen är ett delägarbeskattat subjekt i sin hemviststat. Detta innebär att ett företag som klassificeras som en utländsk juridisk person i Sverige, endast kan klassificeras som ett delägarbeskattat subjekt om det utgör ett sådant subjekt i sin hemviststat. Den utländska juridiska personen anses annars utgöra ett eget skattesubjekt. Detta utgör en särbehandling eftersom klassificeringen av svenska företag och utländska företag inte sker med tillämpning av samma rekvisit. Bestämmelsen är dessutom endast tillämplig i gränsöverskridande situationer eftersom det endast är utländska företag som omfattas.

Frågan är dock om denna särbehandling är negativ. Svaret på denna fråga är svårt att besvara och är beroende av vilket subjekt den utländska juridiska personen ska jämföras med. Denna fråga kan således besvaras först efter att en bedömning av om det föreligger objektiva jämförbara situationer har genomförts. Eftersom bestämmelsen är tillämplig på obegränsat skattskyldiga delägare i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person ska denna situation jämföras med vad som gäller för obegränsat skattskyldiga delägare i ett svenskt företag. Frågan är således om en delägar i en utländsk juridisk person är i en objektiva jämförbara situation som en delägar i en svensk juridisk person. I bland annat X-Holding-målet ansågs ett nederländskt moderbolag som ville skapa en skattemässig enhet med sitt utländska dotterbolag vara i en objektiva jämförbara situation som ett nederländskt moderbolag som ville skapa en skattemässig enhet med ett nederländskt dotterbolag. Enligt min mening är således en delägar i en utländsk juridisk person i en objektiva jämförbara situation som en delägar i en svensk juridisk person.

Nästa fråga, i förhållande till om det föreligger en objektiva jämförbara situation, är vilket svenskt företag jämförelsen ska ske gentemot. Bedömningen kan få olika konsekvenser om jämförelsen sker i förhållande

till ett svenskt handelsbolag eller ett svenskt aktiebolag. I *Colombus Container Services*-målet klassificerades ett belgiskt företag som ett delägarbeskattat subjekt i Tyskland, medan det enligt inhemsk rätt klassificerades som ett eget skattesubjekt. I rättsfallet jämfördes situationerna för ett belgiskt eget skattesubjekt och ett tyskt delägarbeskattat subjekt. Domstolen fann att det belgiska bolaget inte utsattes för en skattemässig nackdel i jämförelse med ett delägarbeskattat subjekt som hade hemvist i Tyskland och att det således inte förelåg någon diskriminering. Fibbe menar dock att rättsfallet endast ger vägledning i förhållande till den tyska klassificeringsmetoden, dvs. när det utländska subjektet klassificeras enligt inhemsk civilrätt. Han menar att en klassificeringsmetod där den utländska beskattningen styr klassificeringen, förmodligen inte hade bedömts på samma sätt. Enligt hans mening bör jämförelsen i en sådan situation istället ske i förhållande till ett bolag som beskattas på samma sätt.

Fibbes tolkning innebär att när klassificeringsmetoder är beroende av den inhemska civilrätten, ska en jämförelse ske i förhållande till inhemska företag som klassificeras på samma sätt enligt civilrätten. När klassificeringsmetoden emellertid är beroende av beskattningen i utlandet, ska en jämförelse istället ske i förhållande till ett inhemskt subjekt som beskattas på samma sätt. Detta innebär att ett företag som enligt den svenska klassificeringen är att betrakta som en i utlandet delägarbeskattad juridisk person ska jämföras med ett svenskt handelsbolag. Ett företag som inte klassificeras som en i utlandet delägarbeskattad juridisk person på grund av att företaget inte anses vara delägarbeskattat, ska istället jämföras med ett svenskt aktiebolag. Fibbes tolkning är enligt min mening rimlig. Klassificeringsmetoderna skiljer sig åt i vad som är avgörande för klassificeringen. Att samma bedömningsgrund som är avgörande vid klassificeringen, även används i förhållande till att avgöra vilket subjekt det utländska företaget ska jämföras med är logiskt. Det är dock svårt att uttala sig med säkerhet eftersom EU-domstolen inte motiverade varför det belgiska egna skattesubjektet skulle jämföras med det tyska delägarbeskattade subjektet och inte ett tyskt eget skattesubjekt.

Utgår man från att denna tolkning är korrekt sker det ingen negativ särbehandling eftersom svenska delägare i utländska juridiska personer respektive utländska delägarbeskattade subjekt inte särbehandlas i förhållande till svenska delägare i aktiebolag respektive handelsbolag. Om man däremot utgår från att bedömningen i Columbus Container Services-målet även gäller i förhållande till de svenska klassificeringsbestämmelserna får det konsekvenser i förhållande till om en inskränkning anses föreligga. Om ett företag enligt den svenska klassificeringen är att betrakta som en i utlandet delägarbeskattad juridisk person ska företaget jämföras med den företagsform som företaget är mer likt enligt svensk civilrätt. Om företaget enligt svensk civilrätt ska betraktas som ett aktiebolag, ska behandlingen av en i utlandet delägarbeskattad juridisk person således jämföras med ett svenskt aktiebolag. Svenska aktiebolag är föremål för dubbelbeskattning, medan delägarbeskattade subjekt endast är föremål för enkelbeskattning. Det sker således inte någon negativ särbehandling enligt min mening. Om ett företag däremot inte klassificeras som en i utlandet delägarbeskattad juridisk person, men företaget enligt svensk civilrätt är att betrakta som ett handelsbolag, kan detta utgöra en negativ särbehandling. Svenska handelsbolag beskattas endast en gång medan egna skattesubjekt vanligtvis dubbelbeskattas.¹⁵⁸

Sammanfattningsvis kan sägas att det är mycket svårt att avgöra om det föreligger en negativ särbehandling av en objektivt jämförbar inhemsk situation eftersom det finns begränsad vägledning från EU-domstolen. Enligt Fibbe ska jämförelsen av utländska företag ske i förhållande till ett svenskt subjekt som beskattas på samma sätt. Denna tolkning innebär att de svenska bestämmelserna inte utgör en inskränkning av etableringsfriheten. Om det dock presumeras att bedömningen i Columbus Container Services-målet även gäller i förhållande till de svenska klassificeringsbestämmelserna, kan bestämmelserna anses utgöra en inskränkning av etableringsfriheten.

¹⁵⁸ Se 2.1 ovan.

Nästa fråga är då om bestämmelsen kan rättfärdigas. Vid bestämmelsens införande angavs två syften som skäl till regleringen: (1) att undanröja dubbelbeskattning, och (2) att hindra skatteundandragande med hjälp av lågskatteländer eller lågbeskattade juridiska personer i andra länder. Bestämmelsen kan mot bakgrund av dess syfte rättfärdigas på grunderna ”att förhindra skatteflykt” och ”behovet att bevara fördelning av beskattningsrätten”. En förutsättning för att en inskränkning ska kunna motiveras med rättfärdigandegrunden ”att förhindra skatteflykt” är att det specifika ändamålet med inskränkningen är att hindra beteenden som består i att iscensätta fiktiva upplägg som inte har någon ekonomisk förankring och som arrangeras i syfte att undvika skatt. Bestämmelsen tillämpas dock ”automatisk” och tar ej hänsyn till om syftet har varit att uppnå en skatteförmån. Bestämmelsen kan således inte rättfärdigas med denna rättfärdigandegrund.

Jag anser dock att bestämmelsen kan rättfärdigas mot bakgrund av ”behovet att bevara fördelning av beskattningsrätten”. Enligt Lidl-målet kan en sådan motivering godtas om syftet med bestämmelsen är att förebygga beteenden som kan äventyra en medlemsstats rätt att beskatta verksamhet som bedrivs i landet. Den svenska bestämmelsen förebygger sådana beteenden genom att hindra skatteundandragande med hjälp av lågskatteländer eller lågbeskattade juridiska personer i andra länder. Bestämmelsen hindrar även att hybridföretag används för att uppnå en förmånligare betalning

Bestämmelsen är enligt min mening även proportionerlig och ändamålsenlig. Andra klassificeringsmetoder hindrar inte skatteundandragande med hjälp av lågskatteländer eller lågbeskattade juridiska personer i andra länder på ett mer ändamålsenligt sätt.

Min slutsats är således att bestämmelsen troligtvis inte utgör en negativ särbehandling av en objektivt jämförbar gränsöverskridande situation. Om den emellertid anses utgöra en inskränkning, så kan den dock rättfärdigas. Bestämmelsen är följaktligen, enligt min mening, förenlig med etableringsfriheten

6.1.2 Förenlighet med direktiven

Direktiven innehåller inte några bestämmelser avseende klassificering av finansiella instrument och företag. Syftet med direktiven är att neutralisera effekten av hybrida mismatchningar och inte att motverka dessa. Det finns därför inga bestämmelser i direktiven som behandlar klassificeringen av företag. Den svenska klassificeringen av företag kan således inte vara oförenlig med direktiven.

6.2 Ränteavdragsförbudsreglerna

6.2.1 Förenlighet med etableringsfriheten

Ränteavdragsförbudsreglernas förenlighet med etableringsfriheten har, i likhet med klassificeringsreglerna, inte diskuterats i doktrin. De argument som har framförts i internationell doktrin avseende direktivens förenlighet med etableringsfriheten kan dock till stor del tillämpas på de svenska bestämmelserna. Bestämmelser som till viss mån liknar ränteavdragsförbudsreglerna har dessutom prövats av EU-domstolen.

Det första som ska avgöras är om bestämmelserna utgör en negativ särbehandling av en gränsöverskridande situation. Bestämmelserna avseende både dubbla avdrag och avdrag utan inkludering förutsätter att flera medlemsstater är inblandade i en transaktion.¹⁵⁹ Bestämmelserna är således endast tillämpliga i gränsöverskridande situationer. Det kan alltså konstateras att det sker en särbehandling. Denna är även negativ eftersom ränteavdrag nekas i gränsöverskridande situationer.

Nästa fråga är således om det föreligger en objektivt jämförbar inhemsk situation. I förhållande till ränteavdragsförbudsregler är det, som framgår av avsnitt 4.1.2 ovan, två frågor som är av intresse i denna del av bedömningen: (1) om en situation där ett lån har lämnats till ett utländskt

¹⁵⁹ Jfr. med min slutsats i avsnitt 4.4 ovan.

bolag inom samma intressegemenskap är objektivt jämförbar med en situation där ett lån har lämnats till ett bolag inom samma intressegemenskap som har hemvist i samma land, och (2) om en situation där ett lån har lämnats till ett bolag, inom samma intressegemenskap, som är föremål för en väsentligt förmånligare beskattningsregel i en annan stat är objektivt jämförbar med en situation där ett lån har lämnats till ett bolag, inom samma intressegemenskap, som har hemvist i samma land.

Den första frågan i förhållande till om det föreligger en objektivt jämförbar situation kan enligt min mening relativt enkelt besvaras jakande. Liknande situationer har behandlats i Lankhorst-Hohorst-målet, Thin-Cap-målet, X-Holding-målet, X BV-målet och Oy AA-målet. I samtliga rättsfall har EU-domstolen ansett att ett företag som genomför en transaktion till ett utländskt moder- eller dotterbolag anses vara i en objektivt jämförbar situation med ett företag som genomför en transaktion till ett moder- eller dotterbolag som har hemvist i samma stat. Tomezela Santos anser att Lankhorst-Hohorst-målet ger stöd för en sådan tolkning i förhållande till hybridreglerna i ATAD och ändringsdirektivet.

Den andra frågan i förhållande till om det föreligger en objektivt jämförbar situation är dock mer komplicerad att besvara. Enligt ränteavdragsförbudsreglerna ska avdrag nekas, antingen om ränteavdrag redan har genomförts i en stat, eller om motsvarande inkomst inte tas upp i en annan stat. I båda fallen är avdragsförbudet beroende av den skattemässiga behandlingen i en annan stat. I SIAT-målet prövades också en bestämmelse som var beroende av den utländska beskattningen. I målet ansågs ett inhemskt bolag och ett utländskt bolag som omfattades av väsentligen förmånligare skattebestämmelser vara i en objektivt jämförbar situation. Jag anser att samma bedömning kan göras i förhållande till ränteavdragsförbudsreglerna. Ett företag som redan har gjort avdrag för ränta eller som inte har tagit upp motsvarande inkomst till beskattning kan anses omfattas av väsentligen förmånligare skattebestämmelser.

Benítez Régil anser att Eurowings-målet ger stöd för att bestämmelser som föreskriver att ränteavdrag ska nekas när hybrida mismatchningar leder till avdrag utan inkludering utgör doldiskriminering. Hon konstaterar dock att Schempp-målet ger stöd för det inte föreligger en objektivt jämförbar situation. Bestämmelsen som prövade i Schempp-målet var lik ränteavdragsförbudsreglerna på det sättet att en förutsättning för att avdrag för barnbidrag skulle medges var att bidraget hade beskattats i den andra staten. Målet behandlade dock individbeskattning och jag menar således det är mer naturligt att utgå från slutsatserna i SIAT-målet. Mot bakgrund av detta anser jag att det finns en objektivt jämförbar inhemsk situation.

Frågan är då om reglerna kan rättfärdigas. Som framgår av avsnitt 4.3 ovan aktualiseras rättfärdigandegrunderna ”att förhindra skatteflykt” och ”behovet att bevara fördelning av beskattningsrätten”. En förutsättning för att en inskränkning ska kunna motiveras med rättfärdigandegrunden ”att förhindra skatteflykt” är att det specifika ändamålet med inskränkningen är att hindra beteenden som består i att iscensätta fiktiva upplägg som inte har någon ekonomisk förankring och som arrangeras i syfte att undvika skatt. Hybridregeln i ATAD och ändringsdirektivet har kritiserats på grund av sin ”automatiska” karaktär, dvs. att reglerna tillämpas oavsett om den hybrida mismatchningen är avsiktlig eller ej. Detta gäller även i förhållande till de svenska bestämmelserna. Vidare anses en bestämmelse som syftar till att förhindra skatteflykt endast proportionerlig om den skattskyldige bereds möjlighet att utan onödig administrativ omgång lägga fram uppgifter som rör eventuella affärsmässiga skäl som föranlett denna transaktion. Jag anser att ränteavdragsförbudsreglerna inte kan rättfärdigas med rättfärdigandegrunden att ”förhindra skatteflykt” eftersom bestämmelserna är generellt utformade och inte endast tar sikte på artificiella upplägg.

Enligt Benítez Régil kan inte hybridreglerna i BEPS åtgärd 2 rättfärdigas med ”behovet att bevara fördelning av beskattningsrätten”. Jag ansluter mig till denna uppfattning. Syftet med de svenska bestämmelserna är inte att skydda den svenska skattebasen, utan är att säkerställa att dubbel icke beskattning uppstår. Om det inte vore för att avdrag exempelvis nekas i en

annan stat hade inkomsten inte tagits upp till beskattning i Sverige. Bestämmelserna tar inte heller hänsyn till vilken stat som är källstat, utan tillämpas automatiskt. Jag anser mot bakgrund av ovan anfört att de svenska bestämmelserna inte kan rättfärdigas på denna grund. Bestämmelserna avseende dubbla avdrag kan inte heller rättfärdigas genom rättfärdigandegrunden ”risken att förluster beaktas två gånger” eftersom detta inte är en självständig rättfärdigandegrund.

Sammanfattningsvis anser jag att de svenska hybridreglerna kan anses utgöra en otillåten inskränkning av etableringsfriheten.

6.2.2 Förenlighet med direktiven

Det har inte heller diskuterats i doktrin om ränteavdragsförbudsreglerna är en korrekt implementering av direktiven. I förarbetena till bestämmelserna var dessutom alla remissinstanser förutom Juridiskafakulteten vid Uppsala universitet positiva till förslaget. Fakulteten förordade en samlad implementering istället.

Inledningsvis undersöks huruvida 24 kap. 15 c § 1 stycket IL avseende dubbla avdrag är förenlig med ATAD och ändringsdirektivet. Enligt den konsoliderade versionen av art. 9 ATAD ska, vid situationer av dubbla avdrag, avdraget i första hand vägras i investerarens jurisdiktion och i andra hand i betalarens jurisdiktion. I de svenska bestämmelserna föreskrivs att vid situationer av dubbla avdrag, ska ränteavdrag nekas om ränteutgifterna betalas av det utländska företaget, eller om ränteutgifterna betalas av det svenska företaget och avdrag inte nekas i den andra staten. Detta innebär att betalningsmottagarens hemstat i första hand ska neka avdrag och att betalarens hemstat i andra hand ska neka avdrag. Den stat som inte är betalarstat kan enligt förarbetena likställas med investerarstat. Sammanfattningsvis kan sägas att bestämmelserna är förenliga med varandra, även om den svenska bestämmelsen hade kunnat formuleras på ett mer stringent vis.

Vidare ska 24 kap. 15 d-e §§ IL avseende avdrag utan inkludering analyseras i förhållande till dess förenlighet med ATAD och ändringsdirektivet. Enligt den konsoliderade versionen av art. 9 ATAD ska, vid situationer av avdrag utan inkludering, avdraget i första hand vägras i betalarens jurisdiktion och i andra hand ska inkomsten som motsvarar avdraget inkluderas i inkomsten i betalningsmottagarens jurisdiktion. De nya ränteavdragsförbudsreglerna föreskriver att ett svenskt företag inte får dra av ränteutgifter till ett företag som hör hemma i en annan stat och som ingår i samma intressegemenskap om motsvarande inkomst inte tas upp till beskattning i den stat där det andra företaget hör hemma. Vidare föreskrivs enligt svenska skattebestämmelser att en utdelning på en näringsbetingad andel som lämnas av ett utländskt företag ska tas upp till beskattning i Sverige till den del utdelningen får dras av som ränta i det utländska företaget.

De svenska reglerna avseende avdrag utan inkludering kan således sammanfattas på så vis att avdrag ska nekas i Sverige när det betalande företaget är hemmahörande här. Vidare ska utdelning på en näringsbetingad andel tas upp till beskattning i Sverige om utdelningen får dras av som ränta i den andra jurisdiktionen. Sekundärregeln i den konsoliderade versionen av art. 9 ATAD är mer generellt utformad än den svenska. Eftersom direktiven ska vara tillämpliga inom hela EU behöver emellertid bestämmelsen vara generellt utformad. Inom svensk skatterätt kan jag inte identifiera en annan inkomst i gränsöverskridande situationer, än utdelning från en näringsbetingad andel, som inte redan inkluderas i beskattningen. Det finns således inte ett behov av en mer generell regel.

Vidare kan de hybrida mismatchningarna som de svenska bestämmelserna avser att neutralisera effekten av, hänföras till:¹⁶⁰

1. skillnader i klassificering av finansiella instrument,
2. skillnader i allokeringen av betalningar som har gjorts till ett hybridssubjekt, eller

¹⁶⁰ Se avsnitt 4.2 ovan.

3. att betalningsmottagarens jurisdiktion inte beaktar en betalning som göras av ett hybridsubjekt

Dessa bestämmelser är således, enligt min mening, också förenliga med direktivet. Det ska dock poängteras att även dessa bestämmelser är utspridda i 24 kap. IL.

Min slutsats är således att de bestämmelser som hittills har implementerats är förenliga med ATAD och ändringsdirektivet. Bestämmelserna utgör förmodligen, enligt min mening, en inskränkning av etableringsfriheten. Detta innebär att även om direktiven som sådana inte står i strid med etableringsfriheten, så kan resultatet bli att medlemsstaterna har hybridregler som utgör en inskränkning av etableringsfriheten.

Käll- och litteraturförteckning

Offentligt tryck

Kommittédirektiv

Dir. 2011:1 Översyn av företagsbeskattningen

Utredningsbetänkanden

SOU 2005:19 Beskattningen vid omstruktureringar enligt fusionsdirektivet

SOU 2014:40 Neutral bolagsskatt - för ökad effektivitet och stabilitet

Propositioner

Prop 1989/90:47 Om vissa internationella skattefrågor

Prop 2003/04:10 Ändrade regler för CFC-beskattning

Prop. 2017/18:245 Nya skatteregler för företagssektorn

Litteratur

Böcker

Barenfeld, Jesper, *Taxation of Cross-Border Partnerships*, Amsterdam 2005

Bundgaard, Jakob, *Hybrid financial instruments in international tax law*,
Alphen aan den Rijn 2017

Dahlberg, Mattias, *Internationell beskattning*, Uppl. 4, Lund 2014

Fibbe, Gijs, *EC law aspect of hybrid entities*, Amsterdam 2009

Hettne, Jörgen och Eriksson Otken, Ida (red.), *EU-rättslig metod: teori och genomslag i svensk rättstillämpning*, Uppl. 2, Stockholm 2011

Johansson, Svante, *Svensk associationsrätt i huvuddrag*, Uppl. 12, Stockholm 2018

Kleineman, Jan, *Rättsdogmatisk metod*, i: Nääv Maria och Zamboni, Mauro (red.), *Juridisk Metodlära*, Uppl. 2, Lund 2018

Lewander, Anna, *Den skatterättsliga gränsdragningen mellan ränta och utdelning: klassificering på gränsen mellan skatterätten och redovisningsrätten*, Uppsala 2017

Lodin, Sven-Olof m.fl., *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt: Del 1*, Uppl. 16, Lund 2017

Lodin, Sven-Olof m.fl., *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt: Del 2*, Uppl. 16, Lund 2017

Reichel, Jane, *EU-rättslig metod*, i: Nääv Maria och Zamboni, Mauro (red.), *Juridisk Metodlära*, Uppl. 2, Lund 2018

Sandgren, Claes, *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare: ämne, material och argumentation*, Uppl. 3, Uppsala 2015

Ståhl, Kristina m.fl., *EU skatterätt*, Uppl. 3, Uppsala 2011

Tidskrifter

Arfwidsson, Autilia, *Hybridregeln i ATAD*, *Skattenytt* 2017 s. 574 - 589

Benítez Régil, Paula, *BEPS Actions 2, 3 and 4 and the Fundamental Freedoms: Is There a Way Out?*, *European taxation* 2016 s. 230–245

Ginevra, Guglielmo, *The EU Anti-Tax Avoidance Directive and the Base*

Erosion and Profit Shifting (BEPS) Action Plan: Necessity and Adequacy of the Measures at EU level, Intertax 2017 s. 120–137

HJI Panayi, Christiana, *The Compatibility of the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Proposals with EU Law*, Bulletin for international taxation 2016 s. 95–112

Mattsson, Nils, *Begreppet utländsk juridisk person i de svenska skatteförfattningarna. Några kritiska synpunkter.*, Skattenytt 2000 s. 100–111

Staberg, Lennart, *Behandlingen av engelska handelsbolagsliknande sammanslutningar från ett svenskt skatterättsligt perspektiv*, Skattenytt 2006 s. 115–126

Tomazela Santos, Ramon, *The Anti-Tax Avoidance Directive 2 and Hybrid Financial Instruments: Countering Deduction and Non-Inclusion Schemes in Third-Country Situations*, Bulletin for international taxation 2018 s. 506–5018

EU-rättsliga 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 i svensk rätt

Övrigt tryckt material

Europeiska kommissionen (2017), *EU:s Planeringstermin – Faktablad: Att bekämpa aggressiv skatteplanering*

OECD (2015), *Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.

Skatteverket (2012), *Rapport: Hybridsituationer inom bolagssektorn - gränsöverskridande och särskilt i samband med finansiering*, Dnr 131-183077-12/1211

Skatteverket (2017), *Ställningstagande: Begreppet utländsk juridisk person – rekvisitet att enskilda delägare inte fritt kan förfoga över associationens förmögenhetsmassa*, Dnr 131 150187-17/111

Elektroniska källor

Bækkevold (2018), *Inkomstskattelag (1999:1229)*, 5 kap. 1 §, Karnov 2018-04-01 (hämtad 2018-10-04)

Skatteverket (2018), "Rättsligvägledning: Vad är ett utländskt bolag?" <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2018.12/339191.html> (hämtad 2018-10-08)

Rättsfallsförteckning

Högsta förvaltningsdomstolen

RÅ 1997 ref. 36

RÅ 2004 ref. 29

Skatterättsnämnden

SRN 1998-02-25

SRN 1999-11-24

EU-domstolen

C-398/16 *X BV and X NV v Staatssecretaris van Financiën*, EU:C:2018:110

C-14/16 *Euro Park Service v Ministre des finances et des comptes publics*,
EU:C:2017:177

C-318/10 *SIAT SA mot État belge*, EU:C:2012:415

C-35/11 *Test Claimants in the FII Group Litigation mot Commissioners of
Inland Revenue och Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs*,
EU:C:2012:707

C-311/08 *Société de Gestion Industrielle (SGI) mot Belgiska staten*,
EU:C:2010:26

C-337/08 *X Holding BV mot Staatssecretaris van Financiën*, EU:C:2010:89

C- 524/04 *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation v
Commissioners of Inland Revenue*, EU:C:2007:161

C-231/05 *Oy AA*, EU:C:2007:439

C-298/05 *Columbus Container Services*, EU:C:2007:754

C-196/04 *Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas*,
EU:C:2006:544

C-403/03 *Egon Schempp v Finanzamt München V*, EU:C:2005:446

C-446/03 *Marks & Spencer plc mot David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes)*, EU:C:2005:763

C-324/00 *Lankhorst-Hohorst GmbH v Finanzamt Steinfurt*, EU:C:2002:749

C-294/97 *Eurowings Luftverkehrs AG mot Finanzamt Dortmund-Unna*,
EU:C:1999:524

C- 264/96 *Imperial Chemical Industries plc (ICI) v Kenneth Hall Colmer (Her Majesty's Inspector of Taxes)*, EU:C:1998:370

C-270/83 *Commission of the European Communities v French Republic*,
EU:C:1986:37