



LUNDS UNIVERSITET  
Ekonomihögskolan

# **Hybrida mismatchningar i ATAD 2 och dess implementering i svensk rätt**

*Förenligt med etableringsfriheten?*

Hanna Rundh

Kandidatuppsats i handelsrätt

HARH13

Hösten 2020

Handledare: Professor Cécile Brokelind

# Innehållsförteckning

<b>Summary</b>	<b>4</b>
<b>Sammanfattning</b>	<b>5</b>
<b>Förord</b>	<b>6</b>
<b>1. Inledning</b>	<b>8</b>
1.1 Bakgrund	8
1.2 Syfte och frågeställning	10
1.3 Avgränsningar	10
1.4 Metod och material	11
1.5 Disposition	12
<b>2. Hybrida mismatchningar</b>	<b>13</b>
2.1 Inledning	13
2.2 Hybrida mismatchningar i ATAD 2	13
2.2.1 Begrepp	13
2.2.2 Situationer som utgör hybrida mismatchningar	15
2.2.3 Artikel 9	16
2.2.3.1 Artikel 9b	17
2.3 Hybrida mismatchningar enligt OECD	18
2.3.1 Tre situationer	18
2.3.2 Förslag på lösningar	19
2.4 Sammanfattning	22
<b>3. Implementering av hybridreglerna i svensk rätt</b>	<b>23</b>
3.1 Inledning	23
3.2 Ändringarna i 24 kap IL	23
3.3 Kapitel 24 b	23

3.3.1 Intressegemenskap	24
3.3.2 Skatteförmån	26
3.3.3 Viss stat	27
3.4 Avdrag utan inkludering	27
3.4.1 Skillnader i klassificeringen av finansiella instrument	27
3.4.2 Avdrag utan inkludering genom hybridöverföringar	29
3.4.3 Är företaget betalare?	31
3.4.4 Är företaget mottagare?	32
3.4.5 Förekomst av fast driftställe	33
3.4.6 Skillnad vid fördelning av inkomst i fast driftställe	34
3.4.7 Fiktiva betalningar	35
3.4.8 Primärregler och sekundärregler	36
3.5 Importerade mismatchningar	37
3.6 Dubbla avdrag	38
3.6.1 När olika företag får avdrag för samma utgifter	39
3.6.2 Avdrag för samma utgifter genom fast driftställe	39
3.6.3 Återföring av avdrag	41
3.6.4 Avdrag för företag med dubbel hemvist	42
3.6.5 Primärregel och sekundärregel	43
3.7 Sammanfattning	44
<b>4. Etableringsfriheten i EU-fördraget</b>	<b>46</b>
4.1 Inledning	46
4.2 Etableringsfriheten	46
4.2.1 "Rule of reason"	47
4.3 Rättspraxis	48
4.3.1 Oy AA	48
4.3.2 Mark & Spencer	49
4.3.3 Skatteflykt enligt praxis	50
4.4 Sammanfattning	51

<b>5. Sammanfattning och slutsater</b>	<b>53</b>
5.1 Hybridreglerna utifrån ATAD 2 och OECD	53
5.2 Implementering av artiklarna 9 & 9b i svensk lag	53
5.3 Hybridreglerna i förhållande till etableringsfriheten	55
5.4 Slutsats	55
<b>Käll- och litteraturförteckning</b>	<b>56</b>
<b>Rättsfallsförteckning</b>	<b>60</b>

# Summary

In an attempt to prevent tax evasion caused by tax planning through hybrid mismatches that lead to tax bases erosion in countries, the European Commission adopted the directive ATAD 2. Unlike ATAD 1, ATAD 2 aims at different payments, not just interest payments, and third countries, not just member states of the EU. ATAD 2 should have been implemented in member states national legislation on 31 January 2019, so it could enter into force on 1 January 2020.

This essay explains the hybrid mismatches that articles 9 and 9b of ATAD 2 are about and how these should be solved. Furthermore, an investigation of how the articles have been implemented in Swedish national law follows and whether the implementation is in line with EU primary law. The question to ask is whether the EU has produced a directive that is contrary to the freedom of establishment regarding older practice from the European Court of Justice.

My conclusion is that Sweden may have missed significant concepts in the implementation and that the national law of Sweden already leads to discrimination of cross-border companies. With ATAD 2, the EU has given member states the power to tax things that are not taxed in a domestic situation, a discrimination that affects freedom of establishment.

# Sammanfattning

I ett försök till att hindra den skatteflykt som uppstår av skatteplanering genom hybrida mismatchningar som leder till att länders skattebaser urholkas antog Europakommissionen direktivet ATAD 2. Till skillnad från ATAD 1 så siktar ATAD 2 in sig på olika typer av betalningar, inte bara räntebetalningar, samt att bestämmelserna även rör tredje land och inte bara medlemsländerna i EU. Medlemsländerna i EU skulle ha implementerat ATAD 2 i nationell lagstiftning 31 januari 2019 för att börja gälla 1 januari 2020.

Denna uppsats förklarar de hybrida mismatchningar som artikel 9 och 9b i ATAD 2 handlar om samt hur dessa ska lösas.

Vidare följer en utredning hur artiklarna har implementerats i svensk rätt och om implementeringen går i samma linje som EUs primärrätt. Frågan att ställa sig är om EU har tagit fram ett direktiv som är gåt emot etableringsfriheten gällande äldre praxis från EU-domstolen.

Min slutsats är att Sverige eventuellt har missat betydande begrepp vid implementeringen och att svenska lag kan komma att leda till diskriminering av gränsöverskridande företag. Med ATAD 2 har EU givit medlemsländerna befogenhet att beskatta sådant som inte blir beskattat i en inhemsk situation, en diskriminering som påverka etableringsfriheten.

# Förord

Ett stort tack till min handledare professor Cécile Brokelind som väglett mig genom skrivandets gång, en stor inspiration inför framtiden.

Tack till min föräldrar, Annika och Lars, för att ni alltid finns där för mig.

Arvid, älskade lillebror, du är viktig.

Helsingborg, 7 januari 2021

*Hanna Rundh*

# Förkortningar

ATAD 1	Anti Tax Avoidance Directive 1, Direktivet (EU) 2016/1164 av den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknadens funktion
ATAD 2	Anti Tax Avoidance Directive 2, Direktivet (EU) 2017/952 av den 29 maj 2017 om ändring av direktiv (EU) 2016/1164 vad gäller hybrida mismatchningar med tredjeländer
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
CFC	Controlled Foreign Company
EU	Europeiska Unionen
FEUF	Fördraget om Europeiska Unionens funktionssätt
IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
OECD	Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling
ÅRL	Årsredovisningslagen (1995:1554)



# 1. Inledning

## 1.1 Bakgrund

OECD påbörjade ett projekt mot skatteflykt år 2013. År 2015 publicerades BEPS-projektet den slutliga rapporten som siktar in sig på olika typer av skatteflykt samt hur länder ska åtgärda dessa.<sup>1</sup> De beskattningssystem som finns runt om i världen innebär skillnader i hur finansiella instrument eller företag/fasta driftstället klassificeras vid beskattning i de olika länderna.<sup>2</sup> Skillnaderna leder till att gränsöverskridande verksamhet kan på ett helt lagligt sätt undvika skatt och en dubbel icke-beskattning uppstår,<sup>3</sup> något som OECD anser leda till en negativ effekt på konkurrensen, effektiviteten, rättvisan och öppenheten i världen.<sup>4</sup> Detta problem kallas hybrid mismatchning och återfinns även i EU och mellan medlemsländerna. När företag skatteplanerar genom hybrida mismatchningar så försvinner skattebaser och den enskilda individen får betala mer skatt.<sup>5</sup> EU ansåg att detta ej var rättvist och Europeiska rådet antog den 12 juli 2016 direktivet ATAD 1<sup>6,7</sup> och som nu ska ha införts enligt artikel 11 ATAD i medlemsländernas lagar och författningar. Den 29 maj 2017 så antog det europeiska rådet direktivet ATAD 2<sup>8</sup> som en komplettering till ATAD 1, detta för att hybrida mismatchningar uppkommer på flera sätt än det man tog upp i ATAD 1.<sup>9</sup>

Som nämnts ovan så uppstår den hybrida mismatchningen när länder gör olika bedömning av företag/fasta driftstället eller finansiella instrument vilket i sin tur leder till olika beskattning. Två exempel kommer att ges, hur länder klassificerar företag olika och hur finansiella instrument klassificeras olika. I exemplet gällande hybridföretag/hybridsubjekt görs en jämförelse mellan länderna Sverige och USA.

---

<sup>1</sup> Proposition 2019/20:13. s. 19.

<sup>2</sup> Fibbe, G.K. m.fl. *Hybrid Mismatches Under the ATAD I and II*.s. 153.

<sup>3</sup> de Boer, Reinout. m.fl. s.21.

<sup>4</sup> OECD. *Final Report*. s. 11.

<sup>5</sup> de Boer, Reinout. Marres, Otto. *BEPS Action 2*. s. 14 & 37-38.

<sup>6</sup> Se förkortningar.

<sup>7</sup> Rådets direktiv 2016/1164. skäl 1 & 2.

<sup>8</sup> Se förkortningar.

<sup>9</sup> Rådets direktiv 2017/952. skäl 3, 5, 8, 9 & 10.

Aktiebolag och handelsbolag är två olika typer av bolagsformer som företag i Sverige kan registrera sig som, både aktiebolag och handelsbolag är juridisk personer<sup>10</sup>.<sup>11</sup> Aktiebolag som är registrerade i Sverige är obegränsat skattskyldig för alla inkomster som kommer från Sverige och utlandet.<sup>12</sup> Trots att både aktiebolag och handelsbolag är juridiska personer så är det olika regler gällande beskattningen.<sup>13</sup> I handelsbolag är det delägarna som blir beskattade för inkomsterna.<sup>14</sup> Är delägarna i ett svensk handelsbolag utländska juridiska personer<sup>15</sup> så ska skatt betalas på den inkomst som kommer från verksamheten från det fasta driftställe<sup>16</sup> i Sverige.<sup>17</sup> Det fasta driftställe som ligger i Sverige betraktas som ett skattesubjekt i Sverige. I USA tillämpas ett system som heter "check the box". Detta innebär att den amerikanska delägaren/ägaren till det svenska handelsbolaget kryssar i den amerikanska deklARATIONEN att det svenska handelsbolaget är en del av det amerikanska bolaget.<sup>18</sup> Lånar det amerikanska bolaget ut pengar till det svenska så kommer man i Sverige kunna dra av räntorna då bolaget ses som ett skattesubjekt och i USA kommer räntorna man får in inte att betraktas som en inkomst då det svenska bolag anses vara ett amerikansk bolag och inte ett eget skattesubjekt.

Hybrida mismatchning med hybridinstrument uppkommer då två länder ser på eget kapital och skuld på olika sätt. Företag B i land B har en betalning till företag A i land A, betalningen kan vara en hyra, ränta för lån etc. I land B betraktas betalningen som en skuld och avdrag kan göras medan land A anser att betalningen utgör eget kapital och tar inte upp betalningen till skatt.<sup>19</sup>

Problemet i sig är inte själva transaktionerna av betalningarna utan hur länderna klassificerar dessa, det ena landet anser att betalningen är avdragsgill för företaget som betalar och det andra landet ser inte betalningen som en inkomst och beskattar därför inte den.<sup>20</sup> Att länder själva ska bestämma hur de kategoriserar företag/fasta driftställe och finansiella instrument ligger inom deras

---

<sup>10</sup> En juridisk person kan t.ex ingå avtal, ha skulder, föra talan i domstol och ha anställda.

<sup>11</sup> 1 kap 4§ Lag (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag. 1 kap 3§ Aktiebolagslag (2005:551)

<sup>12</sup> 6 kap 3 & 4§§ Inkomstskattelag (1999:1229).

<sup>13</sup> 2 kap 3§ Inkomstskattelag (1999:1229).

<sup>14</sup> 5 kap 1§ Inkomstskattelag (1999:1229).

<sup>15</sup> En utländsk juridisk person ska i sitt hemland ha rättigheter och skyldigheter, kunna föra talan i domstol.

<sup>16</sup> Fast driftställe är en stadigvarande plats där verksamheten bedrivs och kan exempel vara där ledningen är, en filial, kontor, fabrik m.m.

<sup>17</sup> 6 kap 11§ Inkomstskattelag (1999:1229).

<sup>18</sup> Avery Jones, John F. *Characterization of Other States' Partnerships for Income Tax.* s. 306.

<sup>19</sup> Brokelind, Cécile. *Chapter 4: ATAD under Scrutiny: A Matter of Competence?* s. 53.

<sup>20</sup> OECD. *Final Report.* s. 17. p. 10.

suveränitet. Precis som Leopoldo Parada skriver så skulle det inte finnas några hybrida mismatchningar om det fanns mindre skillnader i hur länder kategoriserar enheter.<sup>21</sup> Men ger det EU befogenhet att bedöma hur företag skall ses utifrån ett skatteperspektiv? Medlemsländer har rätt att implementera regler som är mer omfattande än ATAD 1 och ATAD 2 för att skydda sitt land mot skatteplanering, ATAD 1 och ATAD 2 är endast minimikrav.<sup>22</sup> Kan en mer omfattande implementering strida mot EUs primärrätt då medlemslandet anser sig ha rätt att beskatta en gränsöverskridande transaktion då den inte blev beskattad i sitt hemland trots att liknande inhemsk transaktion slipper skatt?<sup>23</sup>

## 1.2 Syfte och frågeställning

Syftet med uppsatsen är att ta reda på hur ATAD 2 har implementerats i svensk lag samt om implementering förhåller sig till EUs primärrätt.

För att kunna få ta reda på detta kommer följande frågor att ställas:

1. Vad innebär hybridsituationer enligt ATAD 2 och OECD?
2. Hur har artikel 9 & 9b i ATAD 2 implementerats i svensk rätt?
3. Hur förhåller sig hybridreglerna till etableringsfriheten?

## 1.3 Avgränsningar

Direktivet ATAD innehåller åtta artiklar mot skatteflykt, åtgärderna börjar i artikel 4 som handlar om räntebegränsningsreglen följt av artikel 5 som tar upp utflyttningsbeskattning, artikel 6 som behandlar allmänna regler mot missbruk, artikel 7 som tar upp regler om kontrollerande utländska bolag följt av artikel 8 som reglerar beräkning av kontrollerade utländska bolags inkomster, dessa fem artiklar kommer uppsatsen inte lägga fokus på. Uppsatsen kommer att behandla artiklarna 9 och 9b vilka behandlar regleringen kring hybrida mismatchningar. Artikel 9a ska implementeras i svensk rätt 31 december 2021 för att gälla från 1 januari 2022 och kommer därför inte att tas upp.<sup>24</sup>

Uppsatsen kommer lägga fokus på EU-rätten och nationell rätt, den svenska och andra länders nationella rätt kan komma att tas upp då rättsfall som har varit uppe

---

<sup>21</sup> Parada, Leopoldo. *A Critical Approach*. s. 973.

<sup>22</sup> Rådets direktiv 2016/1164, artikel 3. Wattle, P.J. *European tax law*. s. 247.

<sup>23</sup> Brokelind, Cécile. *Chapter 4: ATAD under Scrutiny: A Matter of Competence?* s. 54-55.

<sup>24</sup> Rådets direktiv 2017/952. Artikel 2. p. 3.

i EU-domstolen kommer att diskuteras men det kommer inte läggas någon större vikt vid vad den nationella rätten säger utan vikten kommer att ligga på hur EU-domstolen dömde.

I proposition 2019/20:13 så tar regeringen upp lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt, denna lag kommer inte att beröras i denna uppsats.

Det kommer heller inte tas upp hur dubbelbeskattningen ska lösas som kan kunna uppstå med ATAD 2.

Kupongskatt kommer inte att behandlas i denna uppsats, moder- och dotter direktivet som handlar om kupongskatt har ändrats med hänsyn till BEPS-projektet och hybrida mismatchningar gällande finansiella instrument.<sup>25</sup>

Jag är väl medveten om att en liknande uppsats tidigare har blivit författad, dock behandlade den hur man skulle kunna utforma reglerna i svensk lag vid implementering av artikel 9 i ATAD, min uppsats riktar istället in sig på hur implementering har skett samt om EU har rätt att stifta lagar som rör tredje lands suveränitet.

#### **1.4 Metod och material**

Metoden som kommer att användas i arbetet med uppsatsen är rättsdogmatisk metod. Syftet när man använder den rättsdogmatiska metoden är att lösa ett rättsligt problem genom att använda en rättsregel på problemet som finns i accepterade rättskällor. För att finna och förstå dessa rättsregler så måste svaren sökas i lagstiftning, rättspraxis, förarbeten och litteratur som är juridisk inriktad.<sup>26</sup>

Då lagtext kan vara svår att förstå och tillämpa så finns det fyra olika tolkningsmetoder man kan ta till hjälp för att förstå:

a) subsumtion/texttrogen tolkning, lagen tolkas utifrån vad som står skrivet, b) systematisk tolkning, lagen tolkas utifrån systematiken, c) subjektiv teologisk tolkning, lagen tolkas utifrån vad lagstiftaren ansåg att syftet var med lagen när den stiftades och d) objektiv teologisk tolkning, lagen tolkas med tanke på dess plats i samhället.

Även EU-rättslig metod kommer att användas eftersom uppsatsen även rör ett direktiv från EU samt de fria rättigheterna som man har i EU. Genom direktiv stiftar EU regler för sina medlemmar, direktiven ska tillämpas i nationell lag

---

<sup>25</sup> Brokelind, Cécile. *Legal Issues in Respect*. s. 817.

<sup>26</sup> Nääv, Maria. m.fl. *Juridisk metodlära*. s. 21.

vilket gör att många av våra svenska lagar är EU-lagstiftning.<sup>27</sup> Den EU-rättsliga metoden används för att tolka EU-rättsliga källor med hjälp av EU-lagstiftning och EU-domstolen och praxis därifrån.<sup>28</sup>

## **1.5 Disposition**

Första kapitlet ger en introduktion till ämnet samt förklarar syftet bakom uppsatsen.

I andra kapitlet så förklaras begrepp, vilka situationer som leder hybrida missmatchningar och hur de ska åtgärdas som finns i ATAD 2 och åtgärds punkt 2 i BEPS-projektet.

Det tredje kapitlet förklarar hur ATAD 2 har implementerats i svensk lag.

Fjärde kapitlet förklarar etableringsfriheten och om ATAD 2 kan komma att gå emot den.

En sammanfattning och slutsats ges i femte kapitlet.

---

<sup>27</sup> Nääv, Maria. m.fl. *Juridisk metodlära*. s. 115.

<sup>28</sup> *Ibid.* s. 109-116.

## 2. Hybrida mismatchningar

### 2.1 Inledning

I detta kapitel kommer innebörden samt exempel gällande hybrida mismatchningar. Först förklaras hybrida mismatchningar utifrån ATAD 2 för att sedan undersöka vad BEPS åtgärds punkt 2 för att kunna se skillnader och likheter. För att kunna tolka reglerna i ATAD 2 så ska BEPS åtgärds punkt 2 användas för att ge förklaringar och tolkningar.<sup>29</sup>

Redan i ATAD 1 så reglerades hybrida mismatchningar.<sup>30</sup> Men det var bara hur dubbla avdrag samt avdrag utan inkuldering gällande ränteutgifter i transaktioner mellan medlemsländer det gällde och inget gentemot tredje land.<sup>31</sup>

I ATAD 2 lades vikt vid att transaktioner med tredje land var viktiga att ha med, samt regler gällande dubbla avdrag, avdrag utan inkludering, skillnader i klassificeringen av finansiella instrument, alla typer av betalningar, var det fasta driftstället är.<sup>32</sup>

### 2.2 Hybrida mismatchningar i ATAD 2

#### 2.2.1 Begrepp

I ATAD 2 så har punkt 9 i artikel 2 förändrats, från att i ATAD 1 ha innehållit två punkter på när hybrida mismatchningar uppstår så tar ATAD 2 upp sju olika situationer som innebär hybrida mismatchningar, en tydlig definition av 14 ord/meningar görs, punkter som definierar *koncern för affärsredovisningsändamål* och *strukturerat arrangemang* har lagts till samt tre beskrivningar på vad som bör tänkas på vid tillämpning av punkt 9 också lagts till. För att kunna förstå de olika situationerna som återfinns i artikel 2.9 ATAD 2 samt innebörden av artikel 9 och 9b så finns det några begrepp vars innebörd behöver förklaras .

I följande text beskriver jag endast 11 av de 14 definitioner som finns, detta för att jag anser att de flesta förstår innebörden av *skattelättnad*<sup>33</sup>,

<sup>29</sup> Rådets direktiv 2017/952. skäl 28.

<sup>30</sup> Se kapitel 1.1.

<sup>31</sup> Rådets direktiv 2016/1164. Artikel 2. p. 9a & 9b.

<sup>32</sup> Ibid. skäl 6, 7, 8, 9 & 10.

<sup>33</sup> Undantag eller sänkt skatt.

*värdepappershandlare*<sup>34</sup> och *person*<sup>35</sup>, något som därför inte behöver någon större förklaring. Definitioner som rör hybrida mismatchningar finns i artikel 2.9 tredje stycket i ATAD 2, den första definitionen förklarar att *mismatchningar* är dubbla avdrag eller avdrag utan inkuldering.<sup>36</sup> *Dubbla avdrag* innebär att avdrag sker i två länder, betalarens och mottagaren, för samma betalning, kostnader eller förlust och *avdrag utan inkludering* innebär att när en betalning eller fiktiv betalning görs mellan ett huvudkontor och fast driftställe eller mellan fasta driftställen i betalarens land så görs ett avdrag men betalningen tas inte upp för beskattning i mottagarens land.<sup>37</sup> Vad som är ett *avdrag* definieras som ett belopp som ska behandlas avdragsgillt från den skattepliktiga inkomsten, när det gäller *inkuldering* så är det ett belopp som det ska tas hänsyn till när det rör den inkomst som är att anses som skattepliktig i betalningsmottagarens land, även *dubbel inkuldering* kan uppstå när två länder tar upp samma inkomst.<sup>38</sup> Ett *hybridsubjekt* uppstår när inkomster eller utgifter från ett skattesubjekt, arrangemang eller subjekt<sup>39</sup>, i ett land behandlas som en eller fleras personers inkomster och kostnader i ett annat land. När avkastning från ett finansiellt instrument överförs och denna överföring tas om hand på ett sätt så det ser ut som avkastningen har erhållits av flera parter i ett arrangemang samtidigt så uppstår en *hybridöverföring*, är det så att hybridöverföringar görs i en löpande verksamhet av en värdepappershandlare så uppstår *hybridöverföringar på marknaden* såvida det inte tillhör ett strukturerat arrangemang.<sup>40</sup> Ett *finansiellt instrument* definieras i direktivet som något som ger avkastning på investeringar eller eget kapital och blir därför också beskattat enligt den lagstiftning som finns i antingen betalarens eller betalningsmottagarens land, vid beskattning så läggs stor vikt vid fast driftställe och i direktivet sägs att *obeaktat fast driftställe* uppstår när lagstiftning i det land där huvudkontoret finns anser att det fasta driftstället finns där och lagstiftningen i det andra landet anser att det inte finns ett fast driftställe i detta land.<sup>41</sup> Den nya punkten *koncern för affärsredovisningsändamål* syftar på att alla subjekt i en koncern finns med i koncernredovisningen och som är utformad enligt

---

<sup>34</sup> En person som säljer och köper värdepapper för ekonomisk vinst.

<sup>35</sup> En fysisk person eller subjekt.

<sup>36</sup> Rådets direktiv 2017/952. Artikel 2.9, tredje stycket, punkt a.

<sup>37</sup> Ibid. Punkt b & c.

<sup>38</sup> Ibid. Punkt d, e & g.

<sup>39</sup> Alla de typer företag kan bedrivas genom, juridiska personer eller organisationer.

<sup>40</sup> Rådets direktiv 2017/952. Artikel 2.9, tredje stycket, punkt i, l & m.

<sup>41</sup> Ibid. Artikel 2.9, fjärde stycket, punkt j & n.

standardmodellen för internationell redovisning eller den nationella standardmodell som ett medlemsland har. Punkten *strukturerat arrangemang* syftar till en mismatchning som fått blivit prissatt utifrån villkor för att arrangemanget ska gå igenom eller när arrangemanget har gjorts för att få fram en hybrid mismatchning, det är dock inget strukturerat arrangemang om den skattskyldige eller det närstående företaget kände till den hybrida mismatchningen och därmed inte tog den skattefördel som uppkom.<sup>42</sup>

### **2.2.2 Situationer som utgör hybrida mismatchningar**

I ATAD 2 så tas det upp sju olika situationer som utgör hybrida mismatchningar.<sup>43</sup>

Den första situationen rör hybrida mismatchningar när en betalning görs med ett finansiellt instrument och ett avdrag utan inkudering sker. Det finns två krav som ska vara uppfyllda för att det ska räknas som en hybrid mismatchning, det första är att betalningen inte inkulderas inom rimlig tid, rimlig tid innebär att betalningen räknas in i betalningsmottagarens beskattningsperiod som påbörjas inom ett år från det att betalarens beskattningsperiod slutade eller att man kan förvänta sig att betalningen kommer att tas med i den beskattningsperiod som kommer och att villkoren för betalningen är vad som är normalt mellan fristående företag, det andra kravet är att mismatchningarna skiljer sig åt när länder klassificerar vilket finansiellt instrument betalning tillhör.<sup>44</sup> Den andra situationen som tas upp är när en betalning sker till ett hybridsubjekt som gör att ett avdrag utan inkudering kan ske, eftersom det blir skillnader i betalningen mellan landet där hybridsubjektet är etablerat och landet där företag som äger andelar i hybridsubjektet har sin hemvist, en mismatchning sker.<sup>45</sup> Hybrida mismatchningar uppstår även när en subjekt med ett eller flera fasta driftställen får en betalning som blir ett avdrag utan inkudering, mismatchningen sker då det finns skillnader i lagstiftningarna i de två länder, där huvudkontoret ligger i det ena och ett fast driftställe ligger i det andra.<sup>46</sup> När en betalning görs och ett avdrag godkänns men inte tas upp till beskattning hos det fasta driftställe som tar emot betalningen, ses det fasta driftstället som obeaktat, något som är en hybrid

---

<sup>42</sup> Rådets direktiv 2017/952. Artikel 2.9, femte stycket, punkt c.

<sup>43</sup> Ibid. Artikel 2.9.

<sup>44</sup> Ibid. Artikel 2.9a.

<sup>45</sup> Ibid. Artikel 2.9b.

<sup>46</sup> Ibid. Artikel 2.9c.



missmatchning.<sup>47</sup> När ett hybridsubjekt gör en betalning som leder till att avdrag utan inkuldering sker då blir det en hybrid missmatchning eftersom lagstiftningen i mottagarens land inte tar upp betalningen till beskattning.<sup>48</sup> När en fiktiv betalning görs mellan ett huvudkontor och ett fast driftställe och denna inte tas upp eftersom lagstiftningen är utformad så i mottagarens land så sker en missmatchning då det sker ett avdrag utan inkuldering.<sup>49</sup> Den sista situationen vilken artikel 2.9 ATAD 2 tar upp som en hybrid missmatchning är dubbla avdrag.<sup>50</sup>

### 2.2.3 Artikel 9

I ATAD 1 så fanns artikel 9 med och reglerade hur länder skulle agera då dubbelt avdrag skedde eller om avdrag utan inkludering uppstod vid hybrida missmatchningar. Uppstod dubbelt avdrag skulle avdraget endast ske i det land där betalningen kom ifrån och skedde det avdrag utan inkludering så skulle avdrag nekas i den stat där betalande part verkade.<sup>51</sup> Sker det ett dubbelt avdrag ska betalarens land neka avdraget enligt artikel 9 i ATAD 2 om inte det land där mottagaren finns gör det.<sup>52</sup> Är det så att det uppstår avdrag utan inkludering och landet där betalningen kommer ifrån inte nekar avdraget så ska betalningen inkluderas i inkomsten i det land där betalningen mottas.<sup>53</sup> Ändringen av just detta i ATAD 2 ser till att varken dubbla avdrag eller avdrag utan inkludering sker då något av de länder som är inblandade i betalningen ska neka eller ta upp betalningen. Förutom punkt 1 och 2 mer omfattande i artikel 9 i ATAD 2 så har fyra nya punkter lagts till. När företag genom strukturerade arrangemang uppnår hybrida missmatchningar ska medlemsländer enligt tredje punkten neka avdrag för sådan betalning.<sup>54</sup>

Avdrag utan inkludering som sker när en betalning till ett företag med flera fasta driftställen inte inkluderas eller en betalning inte tas med då det fasta driftstället är obeaktat eller om det rör sig om en fiktiv betalning så finns det inget behov att tillämpa artikel 9.2 punkt b i ATAD enligt den fjärde punkten.<sup>55</sup> I fjärde punkten

---

<sup>47</sup> Rådets direktiv 2017/952. Artikel 2.9d.

<sup>48</sup> Ibid. Artikel 2.9e.

<sup>49</sup> Ibid. Artikel 2.9f.

<sup>50</sup> Se kapitel 2.2.

<sup>51</sup> Rådets direktiv 2016/1164. Artikel 9. p. 1 & 2.

<sup>52</sup> Rådets direktiv 2017/952. Artikel 9. p. 1a & b.

<sup>53</sup> Ibid. Artikel 9. p. 2a & b.

<sup>54</sup> Ibid. Artikel 9. p. 3.

<sup>55</sup> Ibid. Artikel 9. p. 4a.

så har man även punkten b som ska gälla fram till den 31 december 2022, denna punkt har sitt fokus på finansiella instrument. Ett land behöver inte vägra ett avdrag, varken i landet där betalningen kommer ifrån eller i landet där betalningen tas emot.<sup>56</sup> För att kunna göra detta krävs det att det finansiella instrumentet har gjorts till ett närstående företag för att fylla i funktioner som bail in, omvandling eller nedskrivning, samt att man gett ut det finansiella instrumentet för att nå upp till de krav som behövs för att nå förlusttäckningskapacitet och att det inte sker i ett strukturerat arrangemang. Beloppet som företaget gjort avdrag för får heller inte överstiga det marknadsmässiga belopp som företaget hade fått om företaget hade sålt de finansiella instrumenten på marknaden.<sup>57</sup> Beskattas inte inkomsterna som kommer från ett obeaktat fast driftställe i landet där den som är skattskyldig ska betala skatt så ska landet kräva av den skattskyldige att inkomsterna ska tas upp, såvida det inte finns något skatteavtal som säger annat.<sup>58</sup> Den sjätte och sista punkten som införts i artikel 9 handlar om källskatt. Om det uppstår en hybrid situation där fler parter än en får ta del av betalningen från ett finansiellt instrument vars syfte var att ta fram ett avräkningsbelopp för källskatt så ska det land där den skattskyldige har hemvist begränsa möjligheten att få skattereduktion med detta belopp.

### **2.2.3.1 Artikel 9b**

I artikel 9b ATAD 2 så regleras vad som ska ske när ett företag är obegränsat skattskyldig i två länder. Hybrida mismatchningar uppstår när företaget får göra avdrag för betalningar, kostnader eller förluster i båda länderna. Sker detta så skall det land som är medlem i EU neka avdrag om det andra landet godkänner att avdrag kvittas från inkomster som inte är dubbelt inkluderade. Tillhör de båda länderna EU så ska skatteavtalet mellan de två länderna avgöra vilket land som den skattskyldige anses vara hemmahörande i, det är detta land som ska vägra avdraget.<sup>59</sup>

---

<sup>56</sup> Rådets direktiv 2017/952. Artikel 9. p. 4b.

<sup>57</sup> Ibid. Artikel 9. p. 4b.

<sup>58</sup> Ibid. Artikel 9. p.5.

<sup>59</sup> Rådets direktiv 2017/952. Artikel 9b.

## 2.3 Hybrida mismatchningar enligt OECD

OECD är en internationell organisation som arbetar med olika frågor i syfte med att skapa en tillväxt som leder till bättre livskvalite för jordens befolkning. En av dessa frågor är skatteflykt. Tillsammans med G20-länderna har projektet BEPS tagits fram för att begränsa möjligheterna att undvika skatt genom kryphål i länders lagstiftning. Projektet består av 15 åtgärds punkter för att åtgärda skatteflykt som ska implementeras i de 135 länder som är medlemmar i OECD och G20. Åtgärds punkt 2 rör hybrida mismatchningar.<sup>60</sup>

### 2.3.1 Tre situationer

I OECDs sista rapport så tas tre situationer upp som gör att hybrida mismatchningar uppstår.<sup>61</sup>

Den första situationen som gör att en hybrid mismatchning uppstår är när avdrag utan inkuderling sker, detta innebär att en betalning sker mellan två företag som är partners i två olika länder, företag A får en betalning från företag B, landet där företag B har sitt säte anser att betalningen är avdragsgill och landet där företag A har sitt säte betraktar inte betalningen som en inkomst och beskattar därför inte denna, detta beror på att land A anser att företag B tillhör företag A och inte är ett eget skattesubjekt.<sup>62</sup>

Dubbla avdrag sker när företag A i land A indirekt äger hela företag B i land B genom en hybrid enhet, eftersom företag A äger alla eller nästan alla aktier i den hybrida enheten som i sin tur äger alla eller nästan alla aktier i företag B. Från en tredje part så lånar den hybrida enheten kapital för att tillsätta företag B som eget kapital, den hybrida enheten har inga direkta avdrag eller inkomster och betalar endast ränta på lånet. Den hybrida enheten anses vara ett skattesubjekt i land A och blir inte beskattat där, räntekostnaderna som den hybrida enheten får kan företag A dra av, medan i land B så ses den hybrida enheten som ett skattesubjekt och kommer bli beskattat som ett bolag där då räntekostnaderna kan dras av i andra företag som ingår i företag B.<sup>63</sup>

Den sista händelsen som OECD betraktar som en mismatchning är när indirekta avdrag utan inkuldering sker, i land A så har vi företag A som äger alla aktier i

---

<sup>60</sup> OECD. *International collaboration to end tax avoidance*. OECD. *Who we are*.

<sup>61</sup> OECD. *Final Report*. Del 1, punk 6.

<sup>62</sup> OECD. *Hybrid Mismatch Arrangements*. s. 8-9.

<sup>63</sup> *Ibid.* s. 8.

företag B som ligger i land B. Pengar lånas ut från företag A till företag B till marknadsränta, kan inte företag B betala utifrån de villkor som gjorts så kan företag B krävas på pengarna eftersom lånet är uppställt som mellan vanliga borgenärer. I landet B ses lånet som en skuld och räntebetalningarna anses som en avdragsgill kostnad, i land A så ses lånet som en aktie och räntebetalningarna ses som en utdelning som inte beskattas då aktieägaren äger mer än 10% i det utländska företaget i minst ett år innan.<sup>64</sup>

### 2.3.2 Förslag på lösningar

Hur dessa situationer uppstår och vad som kan göras i de fall då detta sker förklaras i kapitel 1-8 i åtgärds punkt 2 i BEPS-projektet. I projektet ges det 68 exempel till kapitel 1-8,<sup>65</sup> en sammanfattning av dessa kommer ske i detta kapitel.

Kapitlen 1-5 i rapporten behandlar avdrag utan inkuldering, OECD anser att då avdrag utan inkuldering sker så ska landet där den som ålägger betalningen har hemvist neka avdraget, sker inte detta så ska mottagarens land se betalningen som inkomst och beskatta den.<sup>66</sup> Det första kapitlets rekommendationer gäller endast när betalningen sker genom ett strukturerat arrangemang<sup>67</sup> med finansiella instrument<sup>68</sup>. Tanken med kapitel 1 är att skattesubjektet ej ska finna lösningar som ger avdrag utan inkludering då länders beskattning av finansiella instrument skiljer sig åt.<sup>69</sup>

Vidare så tar man i kapitel två upp att betalaren av en utdelning ej ska kunna göra avdrag för den, utdelningar brukar generellt sätt inte bli beskattade då företag redan har blivit beskattad och man vill därför inte ålägga aktieägarna med ännu en skatt på samma summa. Skulle det vara så att avdrag för utdelningar skedde så utnyttjas det lättnader man kan få för ekonomisk dubbelbeskattning. OECDs förslag till en lösning på detta problem är att länder gör restriktioner på hur mycket kredit som kan erhållas genom att se till skattebetalarens inkomst, som ska beskattas.<sup>70</sup>

---

<sup>64</sup> OECD. *Final Report*. s. 175.

<sup>65</sup> Ibid. s. 175 - 422.

<sup>66</sup> Ibid. s. 17. p. 7.

<sup>67</sup> När man i ett arrangemang sätter priser och villkor i syfte att uppnå en hybrid mismatchning.

<sup>68</sup> Finansiella instrument är något av följande: Skuld(Lån eller Obligationer), Eget kapital(Aktier eller Fonder) eller Derivat(Tillgång, Index eller Ränta).

<sup>69</sup> OECD. *Final Report*. s. 23-24.

<sup>70</sup> Ibid. s. 45- 47.

Kapitel tre påminner en del om kapitel ett, det handlar dock om all betalning och inte endast betalning med ett finansiellt instrument. Betalningen i fråga ses som bortsedd då den dras av i betalarens land och tas inte upp i mottagarens land, det gäller dock endast om det uppstår en hybrid mismatchning och att betalaren och mottagaren ingår i ett strukturerat arrangemang. Lösningen är precis som i kapitel ett att betalarens land ska neka avdrag om landet inte gör det så ska mottagarens land se betalningen som inkomst och ålägga den med skatt. Skulle avdraget kunna kvittas mot inkomster som finns både i betalaren och mottagarens länder så uppstår ingen hybrid mismatchning.<sup>71</sup>

En hybrid mismatchning kan uppstå med en omvänd hybridenhet. Den omvända hybridenheten ses som ett eget skattesubjekt i sitt hemland och landet där företaget som äger hybridenheten har hemvist anser att hybridenheten är ett eget företag. När en betalning görs från en betalare till hybrid enheten så kan betalaren gör avdrag för betalningen, endast hälften av betalning kommer att tas upp i hybrid enhetens land eftersom andra halvan tillhör det ägande företaget. Betalningen inkluderas bara till hälften och en hybrid mismatchning uppstår. Hade betalningen skett direkt till det ägande så hade inte en hybrid mismatchning uppstått eftersom hela betalningen hade tagits upp till beskattning. Kapitel fyra anser att landet där betalningen kommer ifrån inte ska godkänna avdrag för betalning när en betalning till en omvänd hybrid sker som ingår i ett strukturerat arrangemang.<sup>72</sup>

I det femte kapitlet så tas inte situationer upp som gör att en hybrid mismatchning kan uppstå, istället ges förklaringar på hur länder kan göra vid beskattning av en omvänd hybridenhet. Den första förklaringen på hur skatt ska åläggas är att länder ska ändra eller lägga till regler som gör att investeringar som görs i offshorebolag<sup>73</sup> tas upp av skattebetalaren vid beräkning av den skattemässiga inkomsten. OECD föreslår att länder ändrar regler för bosättning, CFC<sup>74</sup>-reglerna samt hur förändringar på marknadsvärdet på en investering ska beskattas för mottagare som har sin hemvist i landet. Tar skattebetalaren med de inkomster som inkommer från en hybrid enhet vilken blir beskattad så sker inget avdrag utan inkuldering. Skulle reglerna ändras så skulle omvända hybrida

---

<sup>71</sup> OECD. *Final Report*. s. 49-54.

<sup>72</sup> Ibid. s. 55-61.

<sup>73</sup> Ett bolag sätts upp i ett land men har verksamhet i ett annat land.

<sup>74</sup> Controlled Foreign Company, Utländsk juridisk person.

enheter bli mer transparenta vilket skulle leda till att en neutralisering av att hybrida mismatchningar sker, detta eftersom omvända hybrida enheter hade varit tvungna att tilldela betalningar som endast får tas med i en mottagares inkomst.<sup>75</sup> Den andra förklaringen ger exempel på hur utländska personer ska hindras från att kunna utnyttja skattetransparensen som länder har. Detta sker om ett dotterbolag i sitt land inte betraktas skattskyldig för sina inkomster då det anses tillhöra moderbolaget, moderbolagets land anser att dotterbolaget tillhör det andra landet och blir inte beskattad i det landet. För att verkligen se till att skatt betalas kan lösningen vara att dotterbolag får betala skatt i de båda länderna och att kredit senare söks för den skatt som betalats i det land där dotterbolaget finns.<sup>76</sup> Till sist anser OECD att länder bör öka kraven på rapportering och arkivering för transparenta företag som är verksamma i landet.<sup>77</sup> DAC 6<sup>78</sup> skulle kunna sägas vara en åtgärd av detta.

I sjätte och sjunde kapitlet ger OECD rekommendationer vilka åtgärder som ska göras när dubbla avdrag sker, åtgärden är enligt OECD att landet där moderbolaget finns ska neka avdrag. Är det då så att moderbolagets land inte nekar avdraget så ska landet där betalningen kommer ifrån neka avdraget.<sup>79</sup>

Ett moderbolag i land A äger ett dotterbolag i land B så kan dubbla avdrag ske när dotterbolaget tar lån från exempelvis en bank. Dotterbolaget betraktas i sitt land som ett eget skattesubjekt och får göra avdrag för räntebetalningarna, moderbolagets land anser att dotterbolaget tillhör land A och att inkomster och utgifter ska inkluderas i moderbolaget. I land A så ska moderbolaget då dra av ränteutgifter som dotterbolaget betalat i land B. Detta kan även uppstå när det betalande företaget har sin etablering i ett land, ägs av ett annat företag i ett annat land och dessa två företag ägs indirekt av ett annat företag. Det betalande företaget och företaget som äger båda företagen anser båda har rätt till avdrag för betalningen, vilket leder till dubbla avdrag. Uppstår dubbla avdrag så är föreslår OECD i det sjätte kapitlet att moderbolagets land ska neka avdraget och gör de

---

<sup>75</sup> OECD. *Final Report*. s. 63-64.

<sup>76</sup> OECD. *Final Report*. 64-65.

<sup>77</sup> *Ibid.* s. 65.

<sup>78</sup> Directive on Administrative Cooperation.

<sup>79</sup> OECD. *Final Report*. s. 17.

inte det så är det betalarens land som ska neka avdraget, dock gäller det endast om det sker inom strukturerade arrangemang.<sup>80</sup>

Ett företag som betalar skatt i två länder räknas som dubbelmedborgare, när detta företag gör en betalning så kan dubbelt avdrag ske i båda länderna om de godkänner avdraget. När en betalning sker som kan ge ett dubbelt avdrag på detta sätt så ska båda länderna neka avdraget enligt sjunde kapitlet.<sup>81</sup>

Den sista hybrida mismatchningar som regleras finns i åttonde kapitlet och rör indirekta avdrag utan inkludring vid importerade hybrida mismatchningar och gäller strukturerade arrangemang. OECDs lösningar är att när mottagande part kvittar avdraget mot hybrida avdrag så ska landet neka avdrag för den som ålägger betalningen.

## **2.4 Sammanfattning**

Som det nämns i inledningen så krävs BEPS-projekt åtgärds punkt 2 vid tolkning och läsning utav ATAD 2. Förenklingen som har gjorts i ATAD 2 av BEPS-projektet är i vissa lägen lite tunn och det känns som att bättre beskrivningar och förklaringar hade behövs i ATAD istället för att bli visad till BEPS-projektet. Självklart så är BEPS-projektet extremt omfattande då hybrid situationer kan uppstå på många sätt men efterlyser ändå exempel i ATAD 2 till varje situation som ATAD 2 förklarar i artikel 2.9 första stycket.

---

<sup>80</sup> OECD. *Final Report*. s. 67-75.

<sup>81</sup> *Ibid.* s. 77-81.

## **3. Implementering av hybridreglerna i svensk rätt**

### **3.1 Inledning**

Den svenska regeringen lämnade den 26 september 2019 en proposition till riksdagen på hur man skulle ändra inkomstskattelagen så att den även kommer att omfatta hybrida mismatchningar, EU genom direktivet ATAD 2 bestämt måste införas. I detta kapitel behandlas hur reglerna som infördes den 1 januari 2020 har implementerats samt om och hur det skiljer sig åt från ATAD 2.

### **3.2 Ändringarna i 24 kap IL**

När ett EU-direktiv ska implementeras så ändras den svenska lagen. I propositionen så lades förslaget att 24 kapitlet, 15 a - 15 e §§<sup>82</sup> IL skulle upphöra att gälla samt att ett nytt kapitel i IL skulle införas, kapitel 24 b.<sup>83</sup> Eftersom vissa paragrafer upphörde att gälla samt att ett nytt kapitel infördes så ändrades även vissa paragrafer i 24 kap IL, i den 1§ så försvann stycket gällande avdragsförbud i gränsöverskridande situationer eftersom paragraferna angående detta upphörde att gälla, i 25§ har kapitel 24 b IL lagts till i tredje stycket, i 35§ har man lagt till paragraf 7§ från kapitel 24 b IL och i 39§ har man i andra stycket ändrat 15b§ till 4§ från kapitel 24 b IL.<sup>84</sup>

### **3.3 Kapitel 24 b**

Syftet med det nya kapitlet 24 b IL är att omfatta fler situationer som leder till hybrida mismatchningar och inte bara hybrida mismatchningar genom ränteavdrag. Reglerna som implementerades genom ATAD 1 infördes i svensk rätt den 1 januari 2019 och rörde avdragsförbud för ränteutgifter när hybrida mismatchningar uppstår genom hybridföretag eller hybrida instrument. Ändringsdirektivet ATAD 2 skulle senast den 31 december 2019 implementeras i svensk rätt för att börja gälla den 1 januari 2020. ATAD 2 omfattar förutom

---

<sup>82</sup> Dessa gäller dock för beskattningsår som börjat innan 1 januari 2020.

<sup>83</sup> Proposition 2019/20:13. s. 6.

<sup>84</sup> Ibid. s. 6-8.



avdragsförbud på ränteutgifter, andra betalningar, strukturerade arrangemang, fasta driftställen, hybridöverföringar, importerade mismatchningar och mismatchningar som rör företag med dubbel hemvist.<sup>85</sup>

Vid implementeringen av ATAD 2 så var det viktigt att svenska företags förhållande inte påverkades samt att reglerna inte skulle leda till att företag, svenska och utländska, blev avskräckta från att göra gränsöverskridande transaktioner.<sup>86</sup> Eftersom ATAD 2 är ett ändringsdirektiv till ATAD 1 så ska de båda direktiven läsas tillsammans, av artikel 3 i ATAD 1 framgår det att ATAD 1 och ATAD 2 innehåller minimikrav och att länder får införa hårdare regler.<sup>87</sup>

Reglerna i kapitel 24 b IL ska inte tillämpas på 24b:12 IL och 24b:15-18 IL utan ska gälla företag som är inom intressegemenskap eller om den situation som uppkommer leder till en skatteförmån, dock krävs det att företaget rimligen känt till att resultatet av handlandet samt man tagit del av värdet på skatteförmån som handlandet ger.<sup>88</sup> Regeringen ansåg i propositionen att ett särskilt tillämpningsområde gällande avdrag utan inkludering på grund av en fiktiv betalning från ett fast driftställe i Sverige, dubbla avdrag genom fast driftställe eller genom dubbel hemvist ej behövdes. Hybrida mismatchningarna som sker enligt propositionen inom samma företag, det sker inte som när det gäller dubbla avdrag i två företag.<sup>89</sup>

### 3.3.1 Intressegemenskap

Definitionen av intressegemenskap fanns med i 24:15a IL som upphörde, istället så infördes definitionen i 24b:3 IL. Det finns tre olika förhållande som utgör intressegemenskap.<sup>90</sup> Det första förhållandet är när företagen är moder- och dotterbolag som ingår i samma koncern enligt 1 kap 4§ ÅRL.<sup>91</sup> Är det så att ett företag äger minst 25 procent av rösterna i det andra företaget, direkt eller indirekt, eller har rätt till åtminstone 25 procent av vinsten i företaget så uppstår också en intressegemenskap.<sup>92</sup> Det sista förhållandet som utgör en intressegemenskap är om en person minst äger 25 procent av rösterna direkt eller

---

<sup>85</sup> Proposition 2019/20:13. s. 26.

<sup>86</sup> Ibid. s. 27.

<sup>87</sup> Rådets direktiv 2016/1164, artikel 3. Proposition 2019/20:13. s. 27.

<sup>88</sup> 24 b kap 2§ IL.

<sup>89</sup> Proposition 2019/20:13 s. 33.

<sup>90</sup> 24 b kap 3§ IL.

<sup>91</sup> 24 b kap 3§ 1p IL.

<sup>92</sup> 24 b kap 3§ 2p IL.

indirekt.<sup>93</sup> Agerar företagen tillsammans i frågor rörande röster och kapital i ett annat företag så ska dessa ses som en person,<sup>94</sup> detta stycke återfinns även i ATAD 2.<sup>95</sup> Kravet på 25 procent gäller inte i alla förhållande, utan det krävs 50 procent av rösterna för att det ska utgöra en intressegemenskap. De situationer som omfattas av kravet på 50 procent är betalande företag, mottagande företag, förhållandet till det fasta driftstället, inkomster från fasta driftstället, avdrag för utgifter till företag utanför EU eller avdrag för samma utgift i olika företag.<sup>96</sup> Lagförslaget fick kritik, definitionen av intressegemenskap finns på flera ställen i IL och hur ska man tolka *agera tillsammans*. Regeringen svarade på kritiken att gällande definitionen intressegemenskap så var det tydligt vilken definition som skulle tillämpas på just kapitel 24 b IL.<sup>97</sup> När det gäller definitionen framgår det av 24 b kap 3§ 1st IL hur intressegemenskap ska definieras i kapitel 24 b IL.

*Agera tillsammans* är ett väldigt omfattande begrepp och regeringen anser att den ska tolkas utifrån rekommendationen 11 punkt 3 i BEPS projektets andra åtgärds punkt. Definitionen i BEPS anser att företag/personer agerar tillsammans när det gäller röster eller kapital i ett företag om man tillhör samma familj, att man försöker att genomföra den andra personens önskningar regelbundet, avtal ingås för att man ska få väsentlig inverkan på kontrollen över vissa rättigheter eller intressen, samma person eller grupp av personer äger eller kontrollerar rättigheterna.<sup>98</sup> Trots att regeringen hänvisar till definitionen från OECD så känns definitionen något oklar, skall det antydast att så fort oberoende företag röstar likadant att dessa agerar tillsammans. Regeringen säger i propositionen att bedömning skall se utifrån omständigheterna och inte intentionerna i varje enskilt fall. Oberoende företag behöver inte ha agerat tillsammans för att rösta för något som gynnar dem båda, är det en omständighet att olika företag gynnas av ett resultat som röstats fram utan påtryckning från andra i regeringens ögon? En tydligare definition behövs både i direktivet ATAD 2 och i kapitel 24 b IL, ett större fokus på att företagen verkligen pratat med varandra för att uppnå ett visst resultat borde vara med i definitionen.

---

<sup>93</sup> 24 b kap 3§ 3p IL.

<sup>94</sup> 24 b kap 3§ 2 st IL.

<sup>95</sup> Rådets direktiv 2017/952. Artikel 2.4, sista stycket, p. 3.

<sup>96</sup> 24 b kap 3§ 3 st IL.

<sup>97</sup> Proposition 2019/20:1. s. 34.

<sup>98</sup> OECD. *Final Report*. s. 113.

### 3.3.2 Skatteförmån

Reglerna i kapitel 24 b IL är tillämpliga när handlandet leder till en skatteförmån som ett företag rimligen skulle känt till.<sup>99</sup> I svenskt rätt så är skatteförmån det uttryck som används då det saknas något som liknar uttrycket strukturerat arrangemang som finns i BEPS och ATAD 2.<sup>100</sup> Skatteförmån är taget från lagen mot skatteflykt<sup>101</sup>,<sup>102</sup> i förarbetena till den lagen så anses det att allt som leder till att beskattningen uppnår fördelar eller lättas är en skatteförmån.<sup>103</sup> Regeringen anser att vid tolkning av uttrycket skatteförmån så ska det även tolkas utifrån vad BEPS-projektet och ATAD 2 definierar som strukturerat arrangemang.<sup>104</sup> I BEPS projektets tionde rekommendation i åtgärds punkt 2 så uppstår strukturerade arrangemang när villkor görs eller priser sätts för att uppnå hybrida mismatchningar. Strukturerat arrangemang enligt ATAD 2 förklaras i kapitel 2.2.1. Vid bedömning om företaget eller personer i intressegemenskapen rimligen känt till att en hybrid mismatchning uppstod så ska detta ske på objektiva grunder och inte på intentionerna som de inblandade möjligtvis har. Detta innebär att företaget eller personen i intressegemenskapen varit så pass involverade i handlandet att det blir tydligt hur det har strukturerats samt vilken inverkan det får på skatten. Som exempel på när objektivitet föreligger är när det tas hänsyn till vilken effekt en hybrid mismatchning får på räntevillkor mellan två företag, det resultat som uppstår borde de båda företagen rimligen varit medvetna om.<sup>105</sup> Det framgår inte i propositionen om vilken kunskap företagen kan tänkas ha vid handlandet, vilket kan komma att leda till problem då uttrycket rimligen är något diffust i lagtexten. Kan man förvänta sig att små och stora företag ska ha samma kunskap om dotterbolag och filialer i andra länder?

Är det så att en skatteförmån uppstår mellan företag som inte är i intressegemenskap, företaget kände "inte rimligen" till handlandet eller inte tog del av den skatteförmån som uppkom så ska reglerna i kapitel 24 b IL ej tillämpas.<sup>106</sup>

---

<sup>99</sup> 24 b kap, 2§, p 2, andra stycket, IL.

<sup>100</sup> Proposition 2019/20:13. s. 32.

<sup>101</sup> Lagen mot skatteflykt (1995:575).

<sup>102</sup> Proposition 2019/20:13. s. 32.

<sup>103</sup> Propositionen. 1982/83:84. s. 17.

<sup>104</sup> Proposition 2019/20:13. s. 32.

<sup>105</sup> Ibid. s. 123.

<sup>106</sup> Ibid. s. 32.

### **3.3.3 Viss stat**

Vid tillämpning av kapitel 24 b IL så ska ett företag enligt 24 b kap 4§ IL anses tillhöra en viss stat om man genom lagstiftning ska betala skatt såvida det genom skatteavtal inte anses höra hemma i en annan stat. Företaget ska anses höra hemma i den stat där det är bildat eller är registrerat. Det är den interna lagstiftningen som avgör om ett företag är hemmahörande i en viss stat eller inte. Är det så att skatteavtal finns som gör att företaget anses vara hemmahörande i en annat land så flyttas hemvisten till det landet. Skulle det vara så att företaget är delägarbeskattat och inte har någon hemvist så ska det anses vara hemmahörande i det land där det är bildat eller registrerat.<sup>107</sup> Innan införandet av kapitel 24 b IL så fanns 24 b kap 4§ IL i 24 kap 15§ IL och regeringen ansåg att det ej fanns skäl till att ändra definitionen gällande företag hemmahörande i viss stat.<sup>108</sup>

## **3.4 Avdrag utan inkludering**

Ovanstående har behandlat när kapitel 24 b IL är tillämplig och några definitioner. Nu ska situationer som uppkommer när hybrida mismatchningar uppstår genom finansiella instrument eller förklaras. Artiklarna som implementerats från ATAD 2 när det rör avdrag utan inkludering är artikel 2.9 första stycket punkt a, b, c, d, e och f samt andra stycket punkt b, artikel 9.2 punkt a och b.

### **3.4.1 Skillnader i klassificeringen av finansiella instrument**

Den 1 januari 2019 så infördes det i 24 kap IL en paragraf som förbjöd ränteavdrag vid gränsöverskridande om inte det land där betalningen mottogs hade en lagstiftning som gjorde att betalning togs upp för beskattning.<sup>109</sup> Hur länder klassificerar finansiella instrument kan skilja sig åt, ett land ser instrumentet som ett skuldinstrument, tex. i Sverige så får man göra avdrag för ränteutgifter som betalas enligt skulden, i landet där betalningen tas emot så ser man instrumentet som eget kapital vilket ses som en skattefri utdelning.<sup>110</sup> 24:15e IL upphörde att gälla och har ersatts med 24b:5 IL. Då ATAD 2 rör andra finansiella instrument så behövde regeringen ändra gällande rörande ränteutgifter

---

<sup>107</sup> Proposition 2019/20:13. s. 125.

<sup>108</sup> Ibid. s. 35.

<sup>109</sup> Ibid. s. 36.

<sup>110</sup> Ibid. s. 37.

till ny lagstiftning som rör utgifter i finansiella instrument. I svensk lagstiftning saknas en definition av finansiellt instrument och det är istället god redovisningssed som avgör vad som är finansiella instrument.<sup>111</sup> I ATAD 2 och i OECDs BEPS-projekt så finns definitioner av vad finansiella instrument är. ATAD 2 så ges förklaringen att finansiella instrument ger avkastning på investeringar eller eget kapital och blir därför också beskattade enligt den lagstiftning som finns i antingen betalarens eller betalningsmottagarens land.<sup>112</sup> I BEPS-projektet så anses det att finansiella instrument antingen är skuld, eget kapital eller derivat.<sup>113</sup>

Lagen i 24b:5 IL innebär att utgifter som enligt ett finansiellt instrument har betalats av ett företag inte får dras av om den inte tas upp som inkomst i landet där det mottagande företaget har sin hemvist, om den rättsliga klassificeringen av det finansiella instrumentet eller betalningen skiljer sig mellan Sverige och den andra staten så kan avdrag ske.<sup>114</sup> Avdrag får heller ej ske när det andra landet inte tar upp betalningen som inkomst, för att kunna bedöma om en inkomst inkluderas så ska man se till mottagande lands lagstiftning och inte hur mottagaren hanterar inkomsten. I propositionen tas det upp att det ska finnas gränsöverskridande inslag i betalningen men det måste inte vara en gränsöverskridande betalning, detta kan verka otydligt men ett bra och tydligt exempel ges, ett svenskt företag betalar ränta till ett svenskt handelsbolag som har utländska delägare som i Sverige inte är skattskyldiga för handelsbolagets resultat. Tas inkomsten upp för beskattning i Sverige så uppstår inte någon mismatchning.<sup>115</sup> Avdragsreglerna kan i vissa lägen inte bli tillämpliga om inkomsten omfattas av CFC-reglerna beroende på vilka regler det mottagande landet har, kan man bevisa att en delägare blir beskattat för en juridisk persons inkomst och landet anser att inkomsten blir hanterad så har inkludering skett.<sup>116</sup>

Sker det hybrida mismatchningar så ska detta ske då det föreligger skillnader i hur man ser på finansiella instrument och betalningar i Sverige och det andra landet. Om ett företag i Sverige har en utgift och denna utgift ses som skattebefriad i ett annat land blir paragrafen ej tillämplig. För att kunna avgöra om en

---

<sup>111</sup> Proposition 2019/20:13. s. 125.

<sup>112</sup> Kapitel 2.2.1.

<sup>113</sup> Kapitel 2.3.2.

<sup>114</sup> Proposition 2019/20:13. s. 125.

<sup>115</sup> Ibid. s. 126.

<sup>116</sup> Ibid. s. 126.

missmatchning föreligger så får en prövning göras för att se hur situationen hade blivit hanterad om det var mellan två företag från det landet, detta för att kunna bedöma om företagets särskilda skatterättsliga status.<sup>117</sup>

Om en inkomst rättsligt klassificeras på ett sätt som leder till skattelättnad i ett annat land så ska den inte tas upp till beskattning i Sverige enligt andra stycket i 24b:5 IL. Inkomsten kan alltså vara lågt beskattad eller inte beskattat överhuvudtaget. Istället sker en prövning hur landet beskattar andra inkomster från finansiella instrument, det sker t.ex ingen skattelättnad om det är lägre skatt på investeringar än på andra inkomster. Man kan tillämpa avdragsförbudet om en inkomst blir lågt beskattad då ska avdraget kunna jämföras med skattelättnaden.<sup>118</sup> Det tredje och sista stycket i 24b:5 IL tar upp när en inkomst ska ha tagits upp till beskattning, när beskattningsåret är slut så har företag tolv månader på sig att ta upp den inkomst som hör till det beskattningsår,<sup>119</sup> detta är något som återfinns i artikel 2.9 första stycket a's andra stycke i.

Hela 24b:5 IL är mycket likt bestämmelserna i ATAD 2 då med syfte på artikel 2.9 första stycket a's andra stycke i och artikel 9.2.a samt kapitel 1 rekommendationer i BEPS-projektet.

### **3.4.2 Avdrag utan inkludering genom hybridöverföringar**

I 24b:6 IL så regleras hur ersättningar som leder till en underliggande avkastning på en överförd tillgång till ett företag som i sin hemvistland anses vara mottagare till avkastningen ska tolkas. Utdelningersättningar och ränteersättningar ska i vissa lägen behandlas som utgifter inom ett finansiellt instrument och kan omfattas av avdragsförbudet i 24b:5 IL. Problemet som man vill lösa är länders olika synsätt på vem som är mottagare av avkastning på den överförda tillgången. Detta kan ske med värdepapperslån, långgivarens land anser att utdelningen från de utlånade aktierna tillhör långgivaren och låntagarens land anser att utdelningen tillhör låntagaren. För att kunna tillämpa de bestämmelser om avdrag som finns i 24b:5 IL så måste företagen vara i en intressegemenskap<sup>120</sup> eller ha ingått i ett strukturerat arrangemang<sup>121, 122</sup>. Utformningen av 24b:6 IL har skett enligt artikel

---

<sup>117</sup> Proposition 2019/20:13. s. 127.

<sup>118</sup> Ibid. s. 127.

<sup>119</sup> Ibid. s.127.

<sup>120</sup> Kapitel 3.3.1.

<sup>121</sup> Kapitel 2.2.1. s. 14.

<sup>122</sup> Proposition 2019/20:13. s. 128.

2.9 första stycket punkt a i ATAD 2 som förklarar att hybrida mismatchningar uppstår då avdrag utan inkuldering sker när betalning görs med finansiella instrument och artikel 9.2 punkt a i ATAD 2 som säger att avdrag utan inkuldering ska vägras i betalarens land. Det är inte en självklarhet att man har använt sig utav de två artiklarna som nämnts ovan när man utformat lagtexten. Paragrafen kan vara svår att förstå, speciellt med uttrycket ersättning på underliggande avkastning, trots att uttrycket finns med i definitionen av hybridöverföring<sup>123</sup> i ATAD 2 så är det svårt att göra en subsumtion tolkning av lagtexten. I svensk rätt så skiljer man på avkastning på tillgång då det räknas som intäkt,<sup>124</sup> och värdeförändringar på tillgång som räknas som kapitalvinst,<sup>125</sup> uttrycket i 24b:6L borde möjligtvis ändras för att inte säga emot de andra paragraferna i inkomstskattelagen.

Den 24b:7 IL är krånglig att förstå utifrån vad som är skrivet i lagtexten men utifrån propositionen kan paragrafen förklaras på ett relativt enkelt sätt. Det finns två företag, ett i Sverige och ett i ett annat land, som har ingått ett aktieåterköpsavtal. De båda länderna har olika synsätt på vem av företagen som är att anses som ägare av aktierna och båda företagen är mottagare av utdelning. Om det är så att det andra landet ser aktieåterköpsavtalet som ett lån och värdepapperna är en säkerhet så kan utdelningen som företaget i Sverige får ses som ränta i det andra landet vilket gör att företaget i det landet kan dra av utdelningen. I de lägen när detta sker så ska man enligt 24b:7 IL inkuldera den utdelning som ett annat företag i ett annat land kan dra av.<sup>126</sup>

När man utformat 24b:7 IL så har man utgått från artikel 2.9 första stycket punkt a och artikel 9.2 punkt b, lagtexten i 7§ är krångligare formulerad än beskrivningarna i ATAD 2. Det är inte tydligt att avdrag skall vägras utan man har i 7§ lagt fokus på att inkomster skall inkulderas i beskattningen.

Både 24b:6 IL och 24b:7 IL utgår från BEPS-projektet och ATAD 2 reglering av hybridöverföringar. Trots att definition av hybridöverföringar har getts på ett tydligt och klart sätt i BEPS-projektet och ATAD 2 så saknas begreppet helt i de båda paragraferna. Möjligtvis hade paragraferna blivit tydligare om

---

<sup>123</sup> Rådets direktiv 2017/952. Artikel 2.9 tredje stycket l.

<sup>124</sup> 15 kap 1§ IL.

<sup>125</sup> 42 kap 1§ IL.

<sup>126</sup> Proposition 2019/20:13. s. 129.

hybridöverföring hade inkluderats i lagtexten. Utformningen av lagtexten är krånglig och hade kunnat förenklas om den ordagrant hade utformats efter ATAD 2.

### 3.4.3 Är företaget betalare?

I 24b:8 IL så regleras hur avdrag utan inkuldering ska göras då två länder har olika syn på det betalande företaget. Det framgår i paragrafen att ett företag i ett land inte får dra av betalningen till ett annat företag i ett annat land om den inte tas upp till beskattning i det landet då Sverige och ett annat land inte har samma rättsliga kvalificering av företaget som gör betalningen. Är det så att endast en del av betalningen tas upp så får man endast dra av den delen. Betalningen behöver inte vara helt gränsöverskridande men det ska finnas gränsöverskridande inslag i den, till exempel ett svenskt handelsbolag som har delägare vilka är skattskyldiga i ett annat land.<sup>127</sup> Är det så att företaget i det andra landet tar upp inkomsten till beskattning inom tolv månader efter det gällande beskattningsåret från vilket inkomsten härstammar ifrån så gäller inte 24b:8 IL enligt paragrafens andra stycke.<sup>128</sup>

När två länder ser ett företag på olika sätt så blir företaget ett hybridföretag. I ATAD 2 så använder man begreppet hybridsubjekt när hybridföretag definieras,<sup>129</sup> när det gäller betalande företag så används begreppet hybrid payer i BEPS-projektet.<sup>130</sup> Problemet med hybridföretag är att inkomster kan dras av i Sverige men tas inte upp i det andra landet, ett svenskt dotterbolag till ett utländskt moderbolag ses i moderbolagets land som en filial och ses i Sverige som ett aktiebolag. Vid beräkning av skatt så tar man bort de transaktioner som har skett mellan dotterbolaget och moderbolaget i moderbolagets land då man ser det som en gemensam skattegrupp.<sup>131</sup> För att minimera risken att avdrag utan inkuldering sker så är det av stor vikt att det bevisas vem som är mottagare genom att pröva om betalningen har blivit behandlad i en viss stat.

Skulle en betalning inkulderas två gånger i två olika länder så får det betalande företaget göra avdrag utan att en mismatchning sker, detta så att inte dubbla

---

<sup>127</sup> Se kapitel 3.4.1 hur man förklarar gränsöverskridande inslag.

<sup>128</sup> 24 b kapitel 8§ andra stycket IL.

<sup>129</sup> Kapitel 2.2.1. s. 13.

<sup>130</sup> OECD. *Final report*. s. 54.

<sup>131</sup> Proposition 2019/20:13. s. 53.



avdrag sker.<sup>132</sup> Kritik gällande tolv månaders regeln i 24b:8 andra stycket IL har givits i propositionen när det gäller avdrag då dubbel inkludering sker. Det finns t.ex i ATAD 2 inte någon liknande tolv månaders regel samt att olika länder har olika redovisningssystem. OECD är medvetna om att länder har olika redovisningssystem och har i BEPS-projektet påpekat att detta inte ska spela någon roll, sker dubbla inkluderingar efter tolv månader så har det betalande landet rätt att göra avdrag i en senare redovisningsperiod.<sup>133</sup>

I och med att 24b:8 IL infördes så upphörde 24:15d IL då den nya paragrafen delvis ersatte den äldre paragrafen. Den äldre paragrafen gällde endast bestämmelser om avdrag för ränteutgifter samt att man tog upp vad som rörde både betalande och mottagande företag. I den nya paragrafen så handlar det endast om betalande företag samt att det gäller samtliga utgifter. Mottagande företag behandlas i 24b:9 IL.

#### **3.4.4 Är företaget mottagare?**

Om två länder behandlar ett företag på olika sätt som mottagare så får det betalande företag inte dra av betalningen om betalningen inte inkluderas mottagande företag.<sup>134</sup> Det uppstår en mismatchning då avdrag utan inkludering sker samt att det gäller hybridföretag<sup>135</sup>. För att veta hur man ska bedöma om företaget är mottagare så ska en stat till stat prövning göras. Detta innebär att en jämförelse över hur landet där företaget har sin hemvist betraktar företaget och hur det andra landet betraktar det skall göras.

Det är alltså det förväntade skatteutfallet i det land där betalningen mottas och inte hur den verkligen blir inkluderad.<sup>136</sup> Är lagstiftningen sådan i företagets hemland att företaget ses som delägarbeskattat och landet där delägarna har sin hemvist ser företaget som ett eget skattesubjekt så sker ingen beskattning av företaget. Denna hybrida mismatchning neutraliseras då man nekar avdrag.<sup>137</sup> Är det så att bara en viss del av betalningen hanteras så får man endast göra avdrag för denna del.<sup>138</sup>

När regeringen har utformat paragrafen har artikel 2.9 första stycket punkt b och artikel 9.2 punkt a i ATAD 2 använts. Artikel 2.9 första stycket punkt b ger en

---

<sup>132</sup> Rådets direktiv 2017/952. Artikel 2.9 andra stycket punkt b & artikel 2.9 tredje stycket punkt g.

<sup>133</sup> OECD. *Final report*. s. 50-51.

<sup>134</sup> 24 b kap 9§ IL.

<sup>135</sup> Se kapitel 3.4.3. s. 30.

<sup>136</sup> Proposition 2019/20:13. s. 131.

<sup>137</sup> Ibid. s. 58.

<sup>138</sup> Ibid. s. 59.

förklaring på hur hybrida mismatchningar uppstår när två länder har olika synsätt vid bedömning av betalningar från ett hybridsubjekt. Artikel 9.2 punkt a tar upp vad som ska ske då avdrag utan inkuldering sker, att avdraget ska vägras i betalarens land. Den svenska lagstiftningen har inkulderat båda artiklarna från ATAD 2 i 24b:9 IL. Med tanke på att det handlar om vem som är mottagare så är lagtexten inte tydlig, det krävs att propositionen läses för en korrekt tolkning av den.

### 3.4.5 Förekomst av fast driftställe

När två länder gör olika bedömning om vad som är ett fast driftställe, så får ett företag bara dra av utgifter till ett annat företag om det andra företaget har ett fast driftställe enligt sitt hemlands lagstiftning i det landet. Detta gäller om landet där det fasta driftstället finns har ett annat synsätt på hur man ska bedöma var det fasta driftstället finns vilket gör att inkomsten inte tas upp för beskattning i något av länderna.<sup>139</sup> Det krävs alltså att det företag som tar emot betalning måste ha ett fast driftställe i sitt hemland för att 24b:10 IL ska kunna tillämpas, avdrag kan inte heller göras om inkuldering inte sker enligt andra stycket i samma paragraf.<sup>140</sup> I svensk rätt finns definitionen av fast driftställe i 2:29 IL, det är en stadigvarande plats för näringsverksamhetens affärsverksamhet och kan t.ex vara platsen för företagsledning, filial, kontor, fabrik, verkstad m.m. Definitionen i svensk rätt har sitt ursprung från OECDs modellavtal från 1995.<sup>141</sup> Med tanke på att OECD har ett uppdaterat modellavtal från 2017 så borde en ny definition göras utifrån artikel 5 i det senaste modellavtal, något som även Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet ansåg behövas.<sup>142</sup>

I ATAD 2 så finns det ingen definition av fast driftställe, det som finns är en definition av obeaktat fast driftställe, definitionen finns redovisad i kapitel 2.2.1 i denna uppsats. Den hybrida mismatchning som uppstår beror på företag A i land A har ett fast driftställe i land B som via detta lånar ut pengar till företag C i land C. Räntan som företag C betalar får dras av, räntan som företag C betalar till det fasta driftstället kommer inte tas upp till beskattning för företag A då lagarna i land A inte inkulderar inkomster från fasta driftställen. Land B anser inte att det

---

<sup>139</sup> 24 b kap 10§ IL.

<sup>140</sup> Proposition 2019/20:13. s. 132-133.

<sup>141</sup> Lagkommentar av Lars Jonsson till 2 kap 29§ IL.

<sup>142</sup> Proposition 2019/20:13. s. 63.

fasta driftstället är ett skattesubjekt och ränteinkomster inkluderar inte för beskattning i land B.<sup>143</sup> Sker detta så ska en neutralisering ske genom att betalarens land inte medger avdrag för betalning.<sup>144</sup> 24b:10 IL ska ej tillämpas om lagstiftningen i landet där företaget har sin hemvist inte tar upp den inkomsten för beskattning.<sup>145</sup>

### **3.4.6 Skillnad vid fördelning av inkomst i fast driftställe**

Ett företag som gör en betalning till ett annat företag som har hemvist i ett land och fast driftställe i ett annat land eller fast driftställe i två länder får ej göra avdrag för utgiften. Detta då länderna som rör det andra företaget fördelar inkomsten på olika sätt och den inkluderar inte i beskattningen.<sup>146</sup> Problem är alltså inte var det fasta driftstället finns, det är de båda länderna överens om utan det är ländernas olika syn på betalningen vilket gör att avdrag utan inkludering kan ske och en mismatchning sker. För att kunna avgöra om inkomsten skall tas upp bedöms det förväntade skatteutfallet och inte det faktiska skatteutfallet, är det så att betalning inkluderar i något land så gäller inte 24b:11 IL. En betalning som inkluderar genom CFC-reglerna är att anse som beskattad, delägare som är verksamma i delägarbeskattade företag blir beskattade för företagets inkomst och betalningen är att anse som inkluderad. För att kunna se hur två länder bedömer en inkomst olika sätt så görs en jämförelse mellan landet där företaget har sin hemvist och landet där företaget har sitt fasta driftställe. Är det så att företaget har fasta driftställen i två länder så ska en jämförelse mellan hur dessa två länder hanterar inkomsten göras. Olika bedömning av inkomst leder till att 24b:11 IL blir tillämplig men om det är så att ett företag inte behöver inkludera inkomsten då lagstiftningen är sådan så är inte paragrafen tillämplig.<sup>147</sup> 24b:11 IL utgår ifrån artikel 2.9 första stycket punkt c och artikel 9.2 punkt a. I ATAD 2 uppstår det en hybrid mismatchning när avdrag utan inkludering sker då företag med ett eller flera driftställen inte blir beskattade för inkomsten då länderna anser att den ska inkluderas i det andra landet. Detta kan tyckas vara likt det som tas upp i kapitel 3.4.5 men i detta fall så är de inblandade länderna redan överens om vilket som är

---

<sup>143</sup> Proposition 2019/20:13. s. 62.

<sup>144</sup> Rådets direktiv 2017/952. Artikel 9.2 punkt a.

<sup>145</sup> Proposition 2019/20:13. s. 64. Samt skäl 19 i ATAD 2.

<sup>146</sup> 24 b kap 11 § IL.

<sup>147</sup> Proposition 2019/20:13. s. 134.

det fasta driftstället.<sup>148</sup>

För att förtydliga hela 24b:11 IL så kommer ett exempel att ges som är liknande det som ges i propositionen, i land A så finns företag A och i land B finns företag B som har ett fast driftställe i land C. Företag A betalar ränta till det fasta driftställe som företag B har i land C. Land C anser inte att räntan tillhör det fasta driftstället utan att den tillhör företag B. Räntan vilken är en inkomst blir alltså inte beskattad vare sig i land B eller C men avdrag görs i land A.<sup>149</sup> Sker detta så ska företaget som betalar nekans avdrag för utgiften.<sup>150</sup> Inkluderas en viss del av betalningen så får det betalande företaget göra avdrag som motsvarar inkluderingen, om inkluderingen sker i det land där mottagande företaget anses hemmahörande eller i landet där det fasta driftstället finns saknar betydelse.<sup>151</sup>

### 3.4.7 Fiktiva betalningar

Den sista paragrafen gällande avdrag utan inkludering i kapitel 24 b IL handlar om fiktiva betalningar. Syftet med 24b:12 IL är att neutralisera den hybrida mismatchning som uppstår när företag inte blir beskattade för den fiktiva betalningen som skickas mellan olika delar i företaget.<sup>152</sup> ATAD 2 förklarar att när ett fast driftställe gör en fiktiv betalning till ett annat företaget eller fast driftställe hemmahörande i ett annat land så får avdrag ej göras om inte betalning inkluderas i det andra landet.<sup>153</sup> Avskrivningar, värdeminskningar eller koncernbidrag är inte fiktiva betalningar då avdrag för dessa leder till att beskattningsunderlaget minskar. Fiktiva betalningar används för att skatteunderlag i andra länder där företaget är verksamt i ska få ett korrekt skatteunderlag genom fördelning av inkomster och utgifter.<sup>154</sup> Sker en hybrid mismatchning genom en fiktiv betalning så ska det land där betalaren kommer ifrån neka avdraget.<sup>155</sup> För att veta vad som är en fiktiv betalning så är OECDs definition i rapporten Neutralising the effects of branch mismatch arrangements tillämplig, det finns ingen definition av fiktiv betalning i varken ATAD 1 eller ATAD 2.<sup>156</sup> I OECDs rapport så beskrivs en fiktiv betalning som ett sätt att göra en vinstfördelning av företagets inkomster och

---

<sup>148</sup> Proposition 2019/20:13. s. 65.

<sup>149</sup> Ibid. s. 65-66.

<sup>150</sup> Rådets direktiv 2017/952. Artikel 9.2 punkt a.

<sup>151</sup> Proposition 2019/20:13. s. 68.

<sup>152</sup> Ibid. s. 72.

<sup>153</sup> Rådets direktiv 2017/952. Artikel 2.9 första stycket punkt f.

<sup>154</sup> Proposition 2019/20:13. s. 135.

<sup>155</sup> Rådets direktiv 2017/952. Artikel 9.2 punkt a & artikel 2.9 tredje stycket punkt c.

<sup>156</sup> Proposition 2019/20:13. s. 70.

utgifter så att beskattningen av inkomsterna i det land där betalaren är hemmahörande blir korrekt. En fiktiv betalning kan handla om hur företaget har använt tillgångar, har det genom det fasta driftstället tagits risker eller har andra funktioner utförts.<sup>157</sup>

Vid tillämpning av 24b:12 IL så krävs det att det andra landet dit betalning kommer inte inkluderar betalningen i beskattningen, inkluderar betalningen så kan det betalande företaget få avdrag. Har det mottagande företaget hemvistland en sådan lagstiftning som inte inkluderar sådana betalningar så är inte paragrafen tillämplig.<sup>158</sup> I paragrafens andra stycke så återfinns liknande tidsbegränsning som i 24b:5 IL och 24b:8 IL, tidsbegränsningen ger företaget rätt till avdrag om det andra landet inkluderar inkomst inom tolv månader från det att beskattningsåret tar slut. Inkluderas betalningen i två länder så uppstår ingen hybrid mismatchning. Tidsbegränsningen i denna paragraf har också fått liknande kritik som gavs i kapitlet 3.4.3 om företaget är en betalare,<sup>159</sup> regeringen ansåg att ny bedömning inte behövde ske då det redan givits en i kapitlet som handlar om hur länder klassificerar företag som betalare.<sup>160</sup>

### 3.4.8 Primärregler och sekundärregler

I ATAD 2 så finns det två typer av regler, primärregeln och sekundärregeln. När det gäller avdrag utan inkludering i artikel 9.2 i ATAD 2 så återfinns primärregeln i artikelns punkt a, att landet där betalningen kommer ifrån ska vägra avdraget. I punkt b så finns sekundärregeln som säger att landet som mottar betalning skall inkludera den i beskattningen om avdrag sker i landet där betalningen kommer ifrån.<sup>161</sup> Medlemsländerna i EU<sup>162</sup> behöver inte implementera artikel 9.2 punkt b i ATAD 2 när det gäller hybrida mismatchningar som uppstår när länders lagstiftnings skiljer sig åt gällande betalning till ett hybridsubjekt, betalningen till företag med ett eller flera fasta driftställen, betalning till obeaktat fast driftställe eller fiktiva betalningar.<sup>163</sup>

---

<sup>157</sup> OECD. *Neutralising the effects of branch mismatch arrangements*. s. 37.

<sup>158</sup> Proposition 2019/20:13. s. 71 & 135.

<sup>159</sup> Kapitel 3.4.3.

<sup>160</sup> Proposition 2019/20:13. s. 55 & 72.

<sup>161</sup> Arfwidsson, Autilia. *Hybridregeln i ATAD*. s. 577.

<sup>162</sup> Europeiska unionen.

<sup>163</sup> Artikel 9.4 punkt a i ATAD 2.

Vid utformandet av 24b:8 IL så har man använt sig av artikel 9.2 punkt a i ATAD 2<sup>164</sup>. Regeringen ansåg att den sekundära regeln i artikel 9.2 punkt a i ATAD 2 inte behövde införas, då svensk lag inte kan leda till situationer där ena landet ser ett dotterbolag som ett företag och det andra landet anser att moder och dotterbolaget utgör en skattegrupp.<sup>165</sup>

När avdrag nekats då länder har olika synsätt på vilket företag som är mottagare av en betalning i 24b:9 IL så valde regeringen att inte implementera sekundärreglen. I svensk rätt ska en utländsk juridisk person enligt 5:2a IL behandlas i Sverige så som de blir behandlade i landet där de har sin hemvist, är den utländska juridiska personen delägarbeskattad i sitt hemland så ska den ses som delägarbeskattad i Sverige. Regeringen anser att med den lagstiftning som Sverige har så kan inte hybrida mismatchningar med sådan hybridssubjekt som beskrivs i ATAD 2s artikel 2.9 tredje stycket punkt i. uppstå i Sverige och därför behöver sekundärregeln i 24b:9 IL ej implementeras.<sup>166</sup>

Regeringen ansåg att sekundärregler ej behövde implementeras i 24b:10 IL något som inte vidareutvecklas i propositionen, den anledning som ges är att frågor rörande obeaktade fasta driftställen ska tas upp i ett annat lagstiftningsärende.<sup>167</sup> Sekundärregeln infördes inte heller i 24b:11 IL och 24b:12 IL, att kräva att det andra landet ska inkludera en betalning är komplicerat samt företags administrativt arbete hade ökat.<sup>168</sup>

Sekundärregeln omfattar händelser som sker med tredje land då de länder som är med i EU ska implementera ATAD 2.<sup>169</sup>

### **3.5 Importerade mismatchningar**

Importerade mismatchningar handlar om länder utanför EU vilka inte har infört lagar som reglerar hybrida mismatchningar. Syftet med 24b:13 IL är att neutralisera den hybrida mismatchning som uppstår då tredje land flyttar mismatchningar till länder i EU vars lagstiftning reglerar den hybrida mismatchningen.<sup>170</sup> Den hybrida mismatchning uppstår när antingen avdrag utan

---

<sup>164</sup> Proposition 2019/20:13. s. 131.

<sup>165</sup> Ibid. s 56-57.

<sup>166</sup> Ibid. s. 61.

<sup>167</sup> Ibid. s. 25 & 64.

<sup>168</sup> Ibid. s. 28 & 73.

<sup>169</sup> Arfwidsson, Autilia. *Hybridregeln i ATAD*. s. 577.

<sup>170</sup> Proposition 2019/20:13. s. 74 & 136.

inkuldering eller dubbla avdrag sker om inkomsten i landet utanför EU kan kvittas.<sup>171</sup> Följande exempel på importerade mismatchningar beskrivs med hjälp av exemplet som ges i propositionen.<sup>172</sup> I land A så finns moderbolaget företag A, i land B så finns företag B och i land C så finns företag C, dessa tre företag utgör en koncern. Hybridreglerna har blivit implementerade i land C då det tillhör EU, land A och B tillhör inte EU och har i sina lagstiftningar inte några regler som reglerar hybrida mismatchningar. Genom ett hybridinstrument<sup>173</sup> lånar företag A ut pengar till företag B, den räntan som företag B betalar till företag A ses som avdragsgill i land B och som en skattefri utdelning i land A, avdrag utan inkludering sker. Företag C får av företag B låna pengar, räntan som företag C betalar till företag B blir beskattade i land B. Dock så får företag B kvitta den ränta som företag C betalar mot den ränta som företag B betalt till företag A. Det finns två situationer som gör att avdrag inte kan nekas trots att ingen inkludering har skett.

Har länderna regler som innebär att betalarens land ska vägra avdrag när dubbla avdrag<sup>174</sup> eller avdrag utan inkludering<sup>175</sup> sker så kan avdraget inte nekas.<sup>176</sup> Inkluderas en betalning eller en fiktiv betalning två gånger så kan man ej neka avdrag.<sup>177</sup>

24b:13 IL har tagits fram utifrån artikel 9.3 ATAD 2. När det gäller betalningar mellan närstående företag eller företag som ingår i strukturerade arrangemang då den avdragsgilla utgiften leder till att hybrida mismatchningar uppstår så anser artikeln att importerade mismatchningar neutraliseras genom att avdrag vägras i ett land som är med i EU.

### **3.6 Dubbla avdrag**

OECDs förklaring av vad dubbla avdrag innebär finns i uppsatsens kapitel 2.3.1.<sup>178</sup> Hur länder skall gå tillväga när dubbla avdrag sker återfinns i kapitel 2.3.2 i denna uppsats.<sup>179</sup> Hybrida mismatchningar uppstår enligt ATAD 2 när

---

<sup>171</sup> 24 b kapitel 13 § första stycket, punkt 1 & 2 IL.

<sup>172</sup> Proposition 2019/20:13. s. 74-75.

<sup>173</sup> Kapitel 1.1.

<sup>174</sup> Rådets direktiv 2017/952. Artikel 9.1 punkt a.

<sup>175</sup> Rådets direktiv 2017/952. Artikel 9.2 punkt a.

<sup>176</sup> 24 b kapitel 13 § andra stycket, första delen IL.

<sup>177</sup> Proposition 2019/20:13. s. 137. Samt 24 b kapitel 13 § andra stycket, andra delen IL.

<sup>178</sup> Kapitel 2.3.1. s. 17.

<sup>179</sup> Kapitel 2.3.2. s. 20-21.

dubbla avdrag sker, detta återfinns i kapitel 2.2.2.<sup>180</sup> Nekar inte landet där betalningen kommer ifrån avdraget så ska landet där betalningen mottages neka avdraget.<sup>181</sup> Här redovisas hur man i svensk rätt har implementerat artiklarna 2.9 första stycket punkt g och andra stycket punkt b samt artikel 9.1 punkt a och b i och artikel 9b i ATAD 2 när det gäller dubbla avdrag. I 24b:14-17 IL så har artikel 2.9 första stycket punkt g och andra stycket punkt b legat till grund för implementeringen, i 24b:14 IL och 24b:16 IL har artikel b implementerats. Artikel 9.1 punkt a har implementerats i 24b:15 IL och 24b:17 IL. Företag som har dubbel hemvist regleras i artikel 9b och detta har implementerats i 24b:18 IL.

### **3.6.1 När olika företag får avdrag för samma utgifter**

Innan ATAD 2 implementerades i svensk rätt så fanns det redan reglering gällande dubbla avdrag, dock gällde regleringen endast ränteutgifter. Implementeringen av ATAD 2 ledde till att paragraf 24:15c IL ersattes med paragraf 24b:14 IL, som omfattar samtliga utgifter och inte bara ränteutgifter.<sup>182</sup> Den nya paragrafen innebär att ett företag inte får dra av utgifter om ett annat företag i ett annat land också kan göra avdrag för samma utgift. Detta kan uppstå när tre företag är inblandade, ett utländskt moderbolag äger ett svenskt aktiebolag som i sin tur äger ett annat svenskt aktiebolag. Moderbolagets land har inga regler mot hybrida mismatchningar och landets lagstiftning anser att det förstnämnda svenska aktiebolag är en filial. Inkomst och utgifter som filialen har kan moderbolaget ta upp och dra av. När det förstnämnda bolaget gör en betalningen till det sistnämnda svenska aktiebolag så kan alltså moderbolaget också göra avdrag för utgiften. Sker detta så skall avdrag nekas i det svenska företaget om det utländska företaget gör avdrag trots att de inte hade någon utgift och det andra landet inte nekar avdraget.<sup>183</sup> Dubbelinkluderas betalningen så kan man ej neka avdrag.<sup>184</sup>

### **3.6.2 Avdrag för samma utgifter genom fast driftställe**

Paragraferna 24b:15 och 24b:16 IL reglerar när två fasta driftställen gör avdrag för samma utgift. 24b:15 IL reglerar händelser när det fasta driftstället ligger i ett

---

<sup>180</sup> Kapitel 2.2.2. s. 15.

<sup>181</sup> Kapitel 2.2.3. s. 15-16.

<sup>182</sup> Proposition 2019/20:13. s. 95.

<sup>183</sup> Ibid. s. 96- 97 & 138.

<sup>184</sup> 24 b kapitel 14 § andra stycket, IL.



annat land och 24b:16 IL reglerar händelser när det fasta driftstället finns i Sverige.

För att avdrag skall nekas i Sverige så får det fasta driftstället i det andra landet göra avdrag för utgiften. Det krävs också precis som i 24b:14 IL att det utländska fasta driftstället gör avdrag för utgiften ett annat företag har för en betalning till ett tredje företag, t.ex koncernbidrag.<sup>185</sup> Sker en dubbel inkludering så ska inte avdrag nekas.<sup>186</sup> När medlemsländerna i EU skulle implementera ATAD 2 så gavs en viss valfrihet för att avgöra vilken påverkan den icke-dubbelt inkluderade inkomsten har på den hybrid mismatchningen. Antingen så sker reglering utifrån hur lagstiftningen i landet där betalningen kommer ifrån är eller så ska det regleras när avdrag faktiskt sker mot en icke-dubbel inkluderad inkomst<sup>187, 188</sup>. Regeringen ansåg att man skulle implementera avdragsförbudet så hade det omfattat händelser när det faktiskt sker avdrag utan att en icke-dubbel inkludering har skett och inte när lagstiftningar ger möjlighet till avdrag. Många länders lagstiftning innebär att det fasta driftställets inkomster skall tas upp till beskattning och många hybrida mismatchningar hade uppstått varje gång en företag etablerar ett fast driftställe utomlands. Regeringen menade att det hade blivit ett hinder för etableringsfriheten samt krävt en stor kunskap om två länders lagstiftningar något som hade blivit en administrativ börda. Hade regeringen implementerat avdragsförbudet utifrån möjlighet till avdrag så hade det även omfattat företag som inte ingår i intressegemenskap, vilket inte hade varit rättvist då dessa företag inte kan använda sig av creditmetoden<sup>189, 190</sup>.

Av 24b:16 IL så framgår det att ett företag inte får dra av utgifter om samma utgift får dras av i ett annat land om avdraget gäller en betalning rörande ett fast driftställe. Inkluderas inkomsten i två länder så sker ingen hybrid mismatchningen och avdrag skall ej nekas.<sup>191</sup> I 24b:16 IL så har regeringen valt att implementera sekundärregeln.<sup>192</sup> I ett senare kapitel kommer primärregeln och sekundärregeln att förklaras utifrån artikel 9.1 ATAD 2 samt hur det har

---

<sup>185</sup> Proposition 2019/20:13. s. 138 samt kapitel 3.6.1.

<sup>186</sup> 24 b kapitel 15 § andra stycket, IL.

<sup>187</sup> När en hybrid mismatchning uppstår mellan två länder och bara det ena landet tar upp inkomsten.

<sup>188</sup> Proposition 2019/20:13. s. 79 och 81-82.

<sup>189</sup> Avräkningsmetoden, innebär att företag som beskattas för inkomst från fast driftställe utomlands kan räkna av den skatten i Sverige.

<sup>190</sup> Proposition 2019/20:13. s. 83-84.

<sup>191</sup> 24 b kap. 16 § IL.

<sup>192</sup> Proposition 2019/20:13. s. 89-90.

implementerats i 24 b kap. IL.

Som fall när det gäller avdrag med fast driftställe utomlands så handlar detta kapitel om när avdrag sker mot en icke-dubbel inkluderad inkomst.

I svensk rätt uppstår icke-dubbel inkluderad inkomst främst när reglerna om koncernbidrag utnyttjas. Enligt reglerna som finns i 35 kap. IL och 35:2a IL så ska utländska företag hemmahörande i EU och som har företag i Sverige eller svenska företag som anses vara hemmahörande i ett annat land i EU vara skattskyldiga för den näringsverksamhet som koncernbidraget anses gälla. Utländska eller svenska företag så som är beskrivet ovan kan alltså både vara mottagare och givare av koncernbidrag, detta leder till att de koncernbidrag företag lämnar dras av vid beskattning och de koncernbidrag som mottas skall tas upp till beskattning.<sup>193</sup>

### **3.6.3 Återföring av avdrag**

24b:17 IL reglerar återföring av avdrag enligt det som nämns i 24b:15 IL, i propositionen så har det i ett gemensamt kapitel förklarat hur det gått tillväga vid implementeringen av 24b:15 IL & 24b:17 IL.<sup>194</sup> Den typ av hybrid mismatchning som förklaras i 24b:15 IL kan uppstå ett senare beskattningsår än när det dubbla avdraget skedde i Sverige. Lagtexten kan upplevas som krånglig så genom ett exempel från propositionen ges här en förklaring.<sup>195</sup>

I land A så finns företag A som både har ett fast driftställe och ett dotterbolag, företag B, i land B. Företag B är hemmahörande i land B och betalar skatt där. Företag i land B får låta sina underskott vara kvar för att kunna dras av mot senare års överskott, land B använder sig också av ett resultatutjämningsystem. Detta system innebär att moder och dotterbolag kan fördela vinsterna mellan sig genom koncernbidrag. Det fasta driftstället som tillhör företag A får ett koncernbidrag av företag B, detta gör att verksamheterna som finns i land B kvittar överskott mot underskott. Det koncernbidrag som det fasta driftstället tar emot är enligt lagstiftningen i land A inte en beskattningsbar inkomst.

Företag A redovisar år 1 ett underskott i land B, detta då utgifterna som företag A har till det fasta driftstället överstiger inkomsterna som kommer från de fasta driftstället. Företag B lämnar inget koncernbidrag till det fasta driftstället då deras

---

<sup>193</sup> Proposition 2019/20:13. s. 91-92.

<sup>194</sup> Ibid. Kapitel 5.7.1.

<sup>195</sup> Ibid. s. 85-86.

resultat varken ger underskott eller överskott. Det fasta driftställets utgifter drar företag A av i land A, dubbla avdrag har skett men då inte land B gjort något avdrag så har ingen hybrid mismatchning uppstått. I land B så tas det fastställda underskottet med till år 2.

Företag A har år 2 ett nollresultat då utgifterna är lika stor som inkomsterna när det gäller det fasta driftstället. Det fasta driftstället får av företag B ett koncernbidrag då ett överskott redovisats, koncernbidraget är lika stort som föregående års underskott. Med koncernbidraget gör företag A avdrag för tidigare års underskott i land B. Detta leder till att en hybrid mismatchning uppstå då underskottet grundar sig i dubbla avdrag och att koncernbidraget är en icke-dubbel inkluderad inkomst. Land A kan inte åtgärda denna typ av mismatchning med ett avdragsförbud då företag A inte har gjort några avdrag i land A gällande den dubbelt inkluderad inkomst som tillhör det fasta driftstället. När dubbla avdrag sker så är det mottagarens land som ska vägra avdraget enligt artikel 9.1 punkt a ATAD 2. I det fall som beskrivs ovan så går inte det och en annan lösning måste ske, lösningen i ATAD 2 är att det bli betalarens land som skall åtgärda problemet.<sup>196</sup> Regeringen anser att Sverige ska åtgärda problemet genom att återföra avdraget,<sup>197</sup> något som redan finns reglerat i svensk rätt i 2:34 IL.

### **3.6.4 Avdrag för företag med dubbel hemvist**

Den sista paragrafen är 24b:18 IL och den behandlar när avdrag ska nekas för företag som är obegränsat skattskyldig i två länder. I svensk rätt så blir ett företag obegränsat skattskyldig juridisk person genom registrering eller om styrelsen har sitt säte i Sverige.<sup>198</sup> Ett företag kan ha sin ledning i ett land och betraktas därför som obegränsat skattskyldig där men är registrerat i Sverige och betraktas därför som obegränsat skattskyldig här. Avdrag ska nekas om företaget i båda länderna drar av samma utgift som överstiger inkomsterna i det båda länderna. Det skattepliktiga resultat som ska redovisas ska vara ett underskott.<sup>199</sup>

Avdrag ska inte nekas om det andra landet inte tillåter företaget att få vara med i landets resultatutjämningsystem, detta förhindrar att underskott används till ett

---

<sup>196</sup> Rådets direktiv 2017/952. Artikel 9.1 punkt b.

<sup>197</sup> Proposition 2019/20:13. s. 86.

<sup>198</sup> 6 kapitlet, 3§ IL.

<sup>199</sup> Proposition 2019/20:13. s.140-141 och 24 kap. 18§ första stycket IL.

annat lands företags överskott och ingen hybrid mismatchning uppstår.<sup>200</sup>

Det finns ytterligare ett tillfälle då avdrag inte ska nekas, när det andra landet är med i EU och genom skatteavtal med Sverige så anser anses den juridiska person har hemvist i Sverige.<sup>201</sup>

Vid implementeringen av ATAD 2 så är det artikel 9b som varit grunden för 24b:18 IL. Artikel 9b har i stort sätt implementeras ordagrant in i svensk rätt, dock med vissa språkliga skillnader samt att det är en aning tydligare i svensk lag vad som skall uppnås med 24b:18 IL.

### **3.6.5 Primärregel och sekundärregel**

Precis som i artikel 9.2 i ATAD 2 så finns det även primärregler och sekundärregler i artikel 9.1. Det land som är medlem i EU och där investeraren är hemmahörande ska neka avdrag, detta är primärregeln.<sup>202</sup> Sekundärregeln innebär att det är landet som är medlem i EU och där betalaren är hemmahörande som ska neka avdrag om inte mottagarens land gör det.<sup>203</sup> Länder i EU ska implementera primärregeln i sin lagstiftning, det är inte tvunget att implementera sekundärregeln.<sup>204</sup> Vid implementeringen av artikel 9.2 ATAD 2 så implementerades endast artikelns primärregel i svensk rätt,<sup>205</sup> detta är något som skiljer sig från artikel 9.1 ATAD 2 då både primärregeln och sekundärregeln implementerades.

I 24b:14 IL implementerades sekundärregeln eftersom den hybrida mismatchningen som ska uppstå enligt primärregeln inte kan uppstå i svensk rätt. Den hybrida mismatchningen som rör primärregeln är när ett utländsk företag ses som skattskyldig i sitt land men ägs av ett svenskt företag vilket skulle kunna behandla det utländska företaget som filial eller delägarbeskattat. Det bestäms först utifrån 6:8 IL om det utländska företaget skall ses som en juridisk person i Sverige, sen utifrån hur det utländska bolaget blir beskattat i sitt hemland så bedöms det utifrån 2:5a IL & 5:2a IL om det utländska företaget ska vara ett eget skattesubjekt eller delägarbeskattat. Regeringen ansåg att dubbla avdrag som leder till hybrida mismatchningar inte kan uppstå enligt svensk rätt om det inte sker

---

<sup>200</sup> Proposition 2019/20:13. s.141 och 24 kap. 18§ andra stycket, punkt 1, IL.

<sup>201</sup> 24 kap. 18§ andra stycket, punkt 2, IL.

<sup>202</sup> Rådets direktiv 2017/952. Artikel 9.1 punkt a. Proposition 2019/20:13. s. 88.

<sup>203</sup> Rådets direktiv 2017/952. Artikel 9.1 punkt b. Proposition 2019/20:13. s. 89.

<sup>204</sup> Proposition 2019/20:13. s. 89.

<sup>205</sup> Kapitel 3.4.8.

genom fasta driftställen och därför behövde inte primärregeln implementeras, i stället blir sekundärregeln tillämplig då andra länders lagstiftning kan se svenska dotterbolag i andra länder som filialer och inte som enskilda skattesubjekt.<sup>206</sup>

Regeringen ger ingen direkt förklaring i propositionen gällande implementeringen av primärregeln i 24b:15 IL,<sup>207</sup> svaret återfinns i propositionen gällande varför sekundärregeln implementerades i 24b:14 IL och inte primärregeln. De hybrida mismatchningar som regleras av primärregeln ansåg regeringen endast kunde uppstå vid fasta driftställen och därför implementerades den i 24b:15 IL som behandlar fasta driftställen. Primärregeln implementerades i 24b:17 IL och är sammankopplad med 24b:15 IL,<sup>208</sup> grunderna verkar vara de samma som vid implementeringen av primärregeln i 24b:15 IL.

Dubbla avdrag som sker genom fast driftställe regleras i 24b:16 IL, dock gäller det när det fasta driftstället finns i Sverige. I denna paragraf implementerades sekundärregeln. När det fasta driftstället finns i Sverige så blir Sverige det land som är betalarens land och som enligt artikel 9.1 punkt b ATAD 2 ska neka avdrag såvida inte mottagarens land nekar avdrag.<sup>209</sup>

### **3.7 Sammanfattning**

Regeringen har vid implementering lagt ett stort fokus på att förklara vilka situationer som gör att avdrag skall nekas men inget fokus har lagts på hur avdrag nekas. Detta är något som kommer att leda till problem när reglerna tillämpas, förvirring kommer att kunna uppstå hos företag, svenska som utländska. Svenska domstolar och även EU-domstolen kommer vid bedömning av kapitel 24 b IL och ATAD 2 ställas inför svåra frågor då det inte verkar självklart hur avdrag ska göras. Som det framgår av kapitel 2 så krävs det att ATAD 2 läses tillsammans med BEPS-projektets åtgärds punkt 2 för att förståelse för de olika situationer som kan leda till hybrida mismatchningar samt hur dessa ska åtgärdas. Med tanke på att vissa begrepp kommer från tidigare modellavtal än det senaste så hade inkomstskattelagen behövt att uppdateras,<sup>210</sup> samt att begrepp som återfinns i ATAD 2 implementeras i svensk rätt. Målet med direktivet ATAD 2 och reglerna i kapitel 24 b IL är att hybrida mismatchningar ska bli lättare att undvika eller

---

<sup>206</sup> Proposition 2019/20:13. s. 95.

<sup>207</sup> Ibid. s. 139.

<sup>208</sup> Ibid. s. 140.

<sup>209</sup> Ibid. s. 89-90.

<sup>210</sup> Syftar på begreppet fast driftställe, se kapitel 3.4.5. s. 33.

lösa då fler länder har liknande lagstiftning. Med tanke på att ATAD 2 innehåller minimikrav så kan lagstiftningarna mellan länder skilja sig åt något vilket eventuellt kan leda till att fler hybrida mismatchningar uppstår. Reglerna är så pass nya att det är svårt och veta vilken effekt de kommer ha både inom Sverige och inom EU. EU verkar lägga en stor vikt vid hur de olika medlemsländerna ska vägra avdrag. Kommer detta att leda till att ländernas lagstiftning kommer att bryta mot de rättigheter som finns inom EU? Detta är något som praxis kommer att få avgöra eftersom reglerna är krångliga och kräver stor kunskap och informationsutbyte med andra länder, kommer information kunna krävas av tredje land? Det är inget jag kan svara på nu men förhoppningsvis i ett senare arbete.

## 4. Etableringsfriheten i EU-fördraget

### 4.1 Inledning

I detta avsnitt kommer etableringsfriheten att förklaras och om implementeringen av ATAD 2 är förenligt med etableringsfriheten. Detta kommer göras med hjälp av “rule of reason” och äldre rättspraxis från EU-domstolen.

### 4.2 Etableringsfriheten

I FEUF<sup>211</sup> så finner man bestämmelser samt allmänna principer om hur EU ska fungera.<sup>212</sup> En av bestämmelserna i fördraget är den fria etableringsrätten. Denna frihet återfinns i artikel 49 och innebär att medborgare i ett land inom EU fritt ska kunna etablera sig i ett annat land inom EU, detta gäller även etablering av kontor, filialer och dotterbolag. Den medborgare som vill etablera sig i ett annat land ska ha samma villkor som den medborgare som har hemvist i landet, rätten att starta och driva verksamhet i ett annat EU-land ska alltså vara densamma som i det egna landet.<sup>213</sup> Artikel 49 gäller fysiska personer, bolag räknas som fysiska personer om de har bildats enligt lagstiftning i ett land som tillhör EU och som har sitt säte eller huvudverksamhet inom EU.<sup>214</sup> De fyra fria rättigheterna som återfinns i FEUF är primärrätt och är fördragets viktigaste bestämmelser. När nationell lag inskränker rättigheterna, bland annat etableringsfriheten, så kränks medborgare och företag, det är EU-domstolen som bedömer om sådan lagstiftning är tillåten.<sup>215</sup> Är tanken att landets lag kan rättfärdigas eller om lagen ska upprätta en allmän ordning, säkerhet eller hälsa så är lagen inte förbjuden.<sup>216</sup> EU-domstolen har tagit fram ett “test”, “rule of reason”, för godkännande av nationell lagstiftning när denna strider mot EU-rätt.

---

<sup>211</sup> Se förkortningar.

<sup>212</sup> Artikel 1, FEUF.

<sup>213</sup> Artikel 49, FEUF.

<sup>214</sup> Artikel 54, FEUF.

<sup>215</sup> Wattle, P.J. *European tax law*. s. 12.

<sup>216</sup> Hilling, Maria. *Free movement and tax treaties in the internal market*. s. 19. Artikel 52 FEUF.

### 4.2.1 “Rule of reason”

När nationell lagstiftning strider mot EU-rätten så kan principen “rule of reason” användas.<sup>217</sup> EU-domstolen tog fram principen i rättsfallet Gebhard<sup>218</sup>, med argumentet att nationell lag är tillåten om den hindrar skatteflykt inom rimliga proportioner.<sup>219</sup> Principen avgör när nationell lagstiftning får tillåtas, detta om följande punkter i “testet” uppfylls när det gäller direkt beskattning.<sup>220</sup>

1. Skiljer sig nationell lagstiftning sig åt när det gäller beskattning mellan medborgare och icke-medborgare?
2. Kan skillnaden mellan ett inhemskt företag och ett gränsöverskridande företag förklaras av att det gränsöverskridande företaget kommer få en annan behandling skattemässigt?
3. Finns det någon motiv till varför lagstiftningen är som den är?
4. Om motivet är tillräckligt, är lagen proportionell till det mål man vill uppnå?

Första frågan på testet behandlar om lagen är diskriminerande eller inte. När EU-domstolen ser hur medborgare och icke-medborgare behandlas i ett land så undersöks om det föreligger direkt eller indirekt diskriminering gentemot icke-medborgaren.<sup>221</sup> Vid direkt diskriminering så syns skillnaderna gällande beskattning mellan medborgare och icke-medborgare.<sup>222</sup> I målet “Kommissionen mot Spanien”<sup>223</sup> så ansåg EU-domstolen att direkt diskriminering uppstod. Målet handlar om att spanska medborgare, utländska medborgare som bodde i Spanien och personer som kom från andra EU-länder men som var under 21 år hade gratis inträde till museum, medborgare från andra länder som var över 21 år och inte bodde i Spanien var tvungna att betala inträde.<sup>224</sup> EU-domstolen ansåg att detta var direkt diskriminering.<sup>225</sup>

Indirekt diskriminering uppstår när lagar ser ut att vara lika för medborgare och icke-medborgare men som påverkar icke-medborgare negativt, det är alltså inte

---

<sup>217</sup> Wattle, P.J. *European tax law* . s. 38.

<sup>218</sup> C-55/94.

<sup>219</sup> Marchgraber, Christoph. *Double (Non-) Taxation and EU Law*. s. 155-156.

<sup>220</sup> Ibid. s. 41-42.

<sup>221</sup> Hilling, Maria. *Free movement and tax treaties in the internal market*. s. 79-81.

<sup>222</sup> Hilling, Maria. *Free movement and tax treaties in the internal market*. s. 81-82.

<sup>223</sup> C-45/93.

<sup>224</sup> C-45/93. p. 1.

<sup>225</sup> C-45/93. p. 10.



vilken intention lagen har utan hur utfallet blir.<sup>226</sup> Fallet *Sotgiu*<sup>227</sup> handlar om en tvist som uppstått mellan en italiensk medborgare och dennes arbetsgivare tyska posten som rör en ersättning som kan betalas ut om man är stationerad på annan ort.<sup>228</sup> Denna ersättning hade inte betalats ut till den italienska medborgaren, EU-domstolen ansåg att alla anställda har rätt till denna ersättning även om de inte är medborgare i landet.<sup>229</sup> Får inte den utländska medborgaren ersättningen så föreligger indirekt diskriminering, något som är lika viktigt att åtgärda som direkt diskriminering enligt EU-domstolen.<sup>230</sup> Är den nationella lagen inte diskriminerade så slutar prövningen här.<sup>231</sup>

Andra frågan handlar om att gränsöverskridande företag startar verksamhet i andra länder för att undvika dubbelbeskattning, underlätta det administrativa arbetet eller liknande för att uppnå skattefördelar. Sådan lagstiftning får endast gå före de fria rättigheterna om de nationella intresset är större. Är inte det nationella intresset större så slutar prövningen här och Punkt 3 och 4 i testet blir tillämpliga om diskriminering sker enligt punkt 1 eller 2.<sup>232</sup>

## 4.3 Rättspraxis

### 4.3.1 Oy AA

Rättsfallet *Oy AA*<sup>233</sup> rör avdrag för koncernbidrag som lämnats till utländsk moderbolag från ett dotterföretag. I Storbritannien fanns moderbolaget AA som indirekt genom två andra bolag ägde hela Oy AA som låg i Finland.<sup>234</sup> Oy AA lämnade ett koncernbidrag till moderbolaget AA då detta gick med förlust och undrade om koncernbidraget som lämnats var avdragsgiltigt enligt finsk lag.<sup>235</sup> Oy AA fick som svar att avdrag ej kunde ske, detta då finsk lag kräver att både moder och dotterbolag är registrerade i Finland för att det ska räknas som koncernbidrag.<sup>236</sup> EU-domstolen ansåg att finsk lag utgjorde en inskränkning av etableringsfriheten då skillnad görs på det inhemska dotterbolaget när deras

---

<sup>226</sup> Hilling, Maria. *Free movement and tax treaties in the internal market*. s. 82-83.

<sup>227</sup> C-152/73.

<sup>228</sup> C-152/73. p. 1.

<sup>229</sup> C-152/73. p. 7-9.

<sup>230</sup> C-152/73. p. 11.

<sup>231</sup> Wattle, P.J. *European tax law*. s. 41.

<sup>232</sup> Wattle, P.J. *European tax law*. s. 42.

<sup>233</sup> C-231/05.

<sup>234</sup> C-231/05. p. 11.

<sup>235</sup> C-231/05. p. 12-13.

<sup>236</sup> C-231/05. p. 16.

moderbolag ligger i ett annat land.<sup>237</sup> EU-domstolen påpekade att sådan inskränkningar endast är tillåtna om de tar hänsyn till allmänintresset.<sup>238</sup> Risken med att ge ett koncernbidrag från ett dotterbolag i ett medlemsland till ett moderföretag i ett annat medlemsland är att inkomsten ej blir inkluderad i moderbolagets beskattning.<sup>239</sup> Denna typ av skatteflykt är något som finsk rätt reglerar och EU-domstolen ansåg att denna typ av lag var laglig utifrån allmänintresset.<sup>240</sup> Länder i EU som har lagstiftning som begränsar strukturerade arrangemang bryter inte mot de fria rättigheterna då dessa lagar ska hindra skatteflykt.<sup>241</sup> EU-domstolen ansåg att den finska lagen var proportionell utifrån de mål som fanns även om lagen i sig inte tog sikte på skatteflykt genom strukturerade arrangemang.<sup>242</sup>

### 4.3.2 Mark & Spencer

Företaget Mark & Spencer<sup>243</sup> har sin hemvist i Storbritannien, genom ett moderbolag registrerat i England och Wales. Etablering i Frankrike, Tyskland och Belgien har skett genom dotterbolag.<sup>244</sup> Dotterbolagen såldes eller avverkades och Mark & Spencer ansåg att den vinst som moderbolaget genererat skulle kunna dras av genom koncernavdrag av de förluster som dotterbolagen hade haft föregående år, något som inte godkändes av brittisk lag.<sup>245</sup> Anledningen till att förlusterna ej fick dras av genom koncernavdrag var att brittisk lag endast tillät koncernavdrag när dessa uppstått i Storbritannien.<sup>246</sup> Denna brittiska lag blev därför ifrågasatt i EU-domstolen om den var förenlig med den fria etableringsfriheten.<sup>247</sup> Om ett moderbolag inte har möjlighet har göra avdrag då dotterbolaget där förlusten uppstått har hemvist i ett annat land så inskränks etableringsfriheten.<sup>248</sup> Är lagstiftningen utformad så för att upprätthålla ett allmänintresse så anser EU-domstolen att sådan lagstiftning inte inskränker etableringsfriheten.<sup>249</sup> Storbritannien ansåg att skatteflykt kunde uppstå om

---

<sup>237</sup> C-231/05. p. 39, 42 och 43.

<sup>238</sup> C-231/05. p. 44.

<sup>239</sup> C-231/05. p. 58.

<sup>240</sup> C-231/05. p. 60.

<sup>241</sup> C-231/05. p. 62.

<sup>242</sup> C-231/05. p. 63.

<sup>243</sup> C-446/03.

<sup>244</sup> C-446/03. p. 18-19.

<sup>245</sup> C-446/03. p. 2.

<sup>246</sup> C-446/03. p. 24.

<sup>247</sup> C-446/03. p. 28.

<sup>248</sup> C-446/03. p. 34.

<sup>249</sup> C-446/03. p. 35.

vinster och förluster inte behandlades inom ett och samma skattesystem, detta då förluster kan dras av två gånger.<sup>250</sup> Gällande behandling av vinster och förluster inom ett och samma skattesystem ansåg EU-domstolen det ligger inte inom allmänintresset när en minskning av skatteintäkterna sker, men att företag skall tillämpa det lands lagstiftning där verksamheten finns.<sup>251</sup> EU-domstolen ansåg att medlemsländer måste ha rätt att hindra situationer som gör att förlusten kan dras av två gånger, detta sker när lagstiftning nekar avdrag för förlust som uppkommit i dotterbolag som är hemmahörande i ett annat land.<sup>252</sup> När förluster flyttas från dotterbolag i ett land till ett moderbolag i ett annat land så ökar risken för att skatteplaneringen enligt EU-domstolen, detta då förluster kan flyttas till länder där skatten är hög.<sup>253</sup>

Brittisk lagstiftning stred inte mot etableringsfriheten när förluster i dotterbolag med hemvist i annat land inte kunde dras av mot vinster i moderbolaget vars hemvist var Storbritannien.<sup>254</sup> Dock ansåg EU-domstolen att brittisk lag gick för långt för att uppnå ändamålen. Ett moderbolag, hemmahörande i ett land, har rätt att göra avdrag för förluster som dotterbolaget, hemmahörande i ett annat land, har om dotterbolaget uttömt alla möjligheter till avdrag och att förlusterna inte kan utnyttjas av dotterbolaget i ett framtida beskattningsår.<sup>255</sup> Eftersom brittisk rätt inte tillät detta så stred det mot etableringsfriheten.<sup>256</sup>

### 4.3.3 Skatteflykt enligt praxis

Som rättspraxis visar ovan så är nationell lag som strider mot etableringsfriheten tillämplig om den förhindrar skatteflykt, detta om den skattemässiga fördel som uppkommer sker genom ett helt konstlat arrangemang.<sup>257</sup> Begreppet "helt konstlat arrangemang" kommer från rättsfallet Cadbury Schweppes.<sup>258</sup> Moderföretaget Cadbury Schweppes är hemmahörande i Storbritannien och äger två dotterbolag i Irland, företagen CSTS och CSTI. Det sistnämnda företaget ägs av Cadbury Schweppes indirekt via andra dotterbolag.<sup>259</sup> Syftet med företagen CSTS och

---

<sup>250</sup> C-446/03. p. 43.

<sup>251</sup> C-446/03. p. 44- 45.

<sup>252</sup> C-446/03. p. 47- 48.

<sup>253</sup> C-446/03. p. 49.

<sup>254</sup> C-446/03. p. 59.

<sup>255</sup> C-446/03. p. 55.

<sup>256</sup> C-446/03. p. 59.

<sup>257</sup> Lodin m.fl. *Inkomstskatt*. s. 594.

<sup>258</sup> C-196/04.

<sup>259</sup> C-196/04. p.13.

CSTI är att tillföra och förvalta kapitel åt Cadbury Schweppeskoncernen.<sup>260</sup> Brittiska domstolen ansåg att CSTI hade bildats i Irland för att slippa vissa brittiska skattebestämmelser som valutaväxling omfattas av.<sup>261</sup> EU-domstolen gav förklaringen att endast lagstiftning som inskränker etableringsfriheten är tillåten när lagstiftningen appliceras på händelser som rör rent konstlade arrangemang som ingåtts för att kringgå lagstiftning.<sup>262</sup> Syftet med konstlade arrangemang är att undvika skatt som skall betalas på den vinst som ett företag får i det land där verksamheten finns, detta genom att göra upplägg som inte har någon ekonomisk förankring.<sup>263</sup>

#### 4.4 Sammanfattning

Det enda godkända sätt att låta nationell rätt gå före EU-rätt är genom "rule of reason". När det gäller den första punkten om det är skillnad i lagstiftningen och att diskriminering sker mellan svenska medborgare och utländska medborgare så är svensk rätt utformad så att det inte uppstår någon diskriminering, då utländska och svensk juridiska personer inkomster klassificeras likadant och blir beskattade på samma sätt.<sup>264</sup> Nästa steg innebär att Sverige ska skilja utländska och svenska juridiska personer endast om det nationella intresset går före. Ett utländskt bolag som etablerar sig i Sverige bedöms inte i svensk rätt om det är ett eget skattesubjekt eller om det är delägarbeskattat beroende på hur landet där företaget kommer ifrån ser på det. Här uppstår en diskriminering då det utländska företaget egentligen enligt svensk rätt ska klassificeras som ett annat typ av bolag. Eftersom ATAD 2 implementerades år 2020 i medlemsländernas lagstiftning så har ingen praxis från EU-domstolen ännu kommit. Det är alltså svårt att bedöma om Sverige och övriga länder har lyckats på ett korrekt sätt genomföra reglerna så att de inte strider mot etableringsfriheten vid implementeringen av ATAD 2.

Gällande tidigare praxis så är EU-domstolen tydlig att nationell lag endast har företräde för att förhindra skatteflykt. I Oy AA så ansåg EU-domstolen att den nationella lag som var aktuell var tillräckligt omfattande för att hindra skatteplanering medan den nationella lag som var aktuell i Mark & Spencer var

---

<sup>260</sup> C-196/04. p.15.

<sup>261</sup> C-196/04. p.17.

<sup>262</sup> C-196/04. p. 51.

<sup>263</sup> C-196/04. p. 55.

<sup>264</sup> Kapitel 3.6.5.

för omfattande för att hindra skatteplanering. Med tanke på att medlemsländer i EU har ett minimikrav på sig vid implementering av ATAD 2 så finns det en möjlighet att länderna implementerar på ett sätt som sträcker sig över minimikraven, med tanke på Mark & Spencer-praxis kan sådan lagstiftning vara mer än nödvändig och därmed gå emot etableringsfriheten? Frågan om EU har målat in sig i ett hörn gällande Cadbury Schweppes-praxis att skatteflykt endast uppstår vid rent konstlade arrangemang kan också ställas.

## **5. Sammanfattning och slutsater**

Syftet med uppsatsen har varit att undersöka hur ATAD 2 har blivit implementerat i svensk rätt samt om implementeringen strider mot etableringsfriheten som är en av EUs primärrätt. I detta kapitel kommer en sammanfattning och slutsats göras utifrån de tre frågor som ställdes i början av uppsatsen.

### **5.1 Hybridreglerna utifrån ATAD 2 och OECD**

I uppsatsen andra kapitel förklaras innebörden av ATAD 2. De begrepp som krävs för att kunna förstå innebörden av ATAD 2 förklaras. Direktivet ATAD 2 har vid utformandet tolkas utifrån åtgärds punkt 2 i BEPS-projektet, det faktum att BEPS-projektet ska implementeras i länderna som är medlemmar i OECD så verkar det som EU möjligtvis har tagit direktivet ett steg längre. ATAD 2 säger ingenting om sanktioner mot tredje land då deras skattepolitik strider mot vad EU anser vara tillåtet, istället är det företagen som blir straffade trots att de har följt lagstiftningen.

OECDs mål är att varje människa ska ha samma förutsättningar samt att det ska finnas en stabil ekonomisk tillväxt i hela världen, detta kan inte ske när skatter som länder behöver försvinner från deras skattebaser på grund av skatteflykt. Åtgärds punkt 2 är ett sätt att öka den ekonomiska tillväxten i alla länder, inte bara för de länder som är medlemmar i OECD. ATAD 2 verkar från EUs sida vara ett sätt att öka den ekonomiska tillväxten enbart för det länder som är medlemmar i EU, genom att ge befogenhet att beskatta sådant som länder annars inte hade beskattat. Frågan som kan ställas är om detta kan leda till att tredje lands ekonomiska tillväxt kommer att minska då företag upplever att hinder uppstår vid gränsöverskridande situationer.

### **5.2 Implementering av artiklarna 9 & 9b i svensk lag**

Implementeringen av artiklarna 9 och 9b i ATAD 2 har givit inkomstskattelagen ett helt nytt kapitel då bestämmelserna rör olika typer av betalningar och inte bara räntebetalningar. Reglerna har implementerats utifrån de minimikrav som krävs

av EU, regeringen anser att det är ett tillräckligt skydd för den svenska skattebasen.

Att tolka kapitel 24b IL utifrån en texttrogen tolkning kan vara svårt, meningsuppbyggnaden kan i vissa fall vara obegripligt om personen som läser texten inte har något skatterättslig bakgrund. Det krävs att en subjektiv tolkning med hjälp av propositionen görs, som i sin tur hänvisar till att tolkning i vissa fall ska ske utifrån ATAD 2 och åtgärds punkt 2 i BEPS-projektet. Hur svårtolkad 24b IL är kommer framtida praxis att få avgöra, det är svårt att uttala sig om detta nu då den är en helt ny lag.

Begreppen som finns i ATAD 2 och som förklaras i uppsatsens kapitel 2.2.1 borde ha implementerats i 24b IL. Begreppen som finansiella instrument och hybridöverföring finns inte förklarade i svensk lag. Syftet med lagen är att begränsa skatteflykt genom att förhindra att hybrida mismatchningar uppstår, det kan då tyckas att det borde implementeras med vilka finansiella instrument som leder till att hybrida mismatchningar samt vad en hybridöverföring är för undvika oklarheter. Definitionerna i inkomstskattelagen borde överlag uppdateras för att matcha nya modellavtal och direktiv som ingåtts sen år 1990 för att undvika missförstånd vid gränsöverskridande situationer, ett exempel är definitionen fast driftställe som kommer från OECDs modellavtal från 1995. För att tillämpa 24b IL så ska företag vara i en intressegemenskap och agera tillsammans, problemen här kommer vara bevisningen i situationer när två företag ingår fördelaktiga transaktioner. Regeringen beskriver inte hur det ska bevisas bara att företagen rimligen skulle känt till att transaktionen leder till en skatteförmån. Rimligen är ett tolkningsbart ord och olämpligt att använda i en lag så framtida praxis kommer att få avgöra vad rimligen innebär.

Sekundärreglen implementerades i 24b:14 IL och 24b:16 IL eftersom regeringen ansåg att den situation som primärregeln rör inte kan uppstå i Sverige. Tyder detta på att kryphål företag upptäcker och som leder till hybrida mismatchningar tillåtet i svensk rätt när det hade hindrats av primärregeln?

Innan någon form av praxis kommer, antingen från EU-domstolen eller de svenska domstolarna, kommer hela 24b IL vara svårtolkad och det kommer att finnas plats för missförstånd. Implementeringen strider förmodligen inte mot ATAD 2 utan problem kommer att uppstå då länder kan implementera ATAD 2 utan någon större begränsning.

### **5.3 Hybridreglerna i förhållande till etableringsfriheten**

Den enda gången nationell lag får bryta mot primärrätten i EU är för att skydda landet mot skatteflykt. EU-domstolen går genom praxis emot sig själv. "Rule of reason" som EU-domstolen tog fram i rättsfallet Gebhard säger att en lagstiftning får vara diskriminerande mot gränsöverskridande transaktioner om det skyddar den nationella skattebasen. I Cadbury Schweppes sa EU-domstolen att nationell lag endast gå före primärrätten om skatteflykt uppstår genom "rent konstlade arrangemang". Företag som gör gränsöverskridande transaktioner utan någon tanke på att det ger en skattemässig fördel och blir diskriminerade trots att det inte skett enligt "rent konstlade arrangemang" blir begränsade att utöva etableringsfriheten på grund av "rule of reason" trots att skatteflykt endast kan uppstå vid "rent konstlade arrangemang".

De svenska hybrid reglerna gäller i situationer när företag är i intressegemenskap eller situationen leder till en skatteförmån för de företag som är intressegemenskap. EU-domstolens definition för "rent konstlade arrangemang" är väldigt lik de situationer som gäller vid tillämpning av hybridreglerna i svensk rätt, innebär det att de svenska hybridreglerna är tillåtna enligt EUs primärrätt vid tillämpning? Då svensk lag klassificerar utländska företag utifrån vad de är i sina hemländer så uppstår en diskriminering, används "rule of reason" så är inte detta tillåtet enligt etableringsfriheten.

### **5.4 Slutsats**

Hybridreglerna som har implementeras leder till en diskriminering när gränsöverskridande företag blir beskattade då det inte blir beskattade i sitt hemland, men ett inhemskt företag inte blir beskattad i liknande situation, detta är ett hinder mot etableringsfriheten. EU har gett medlemsländer befogenhet som är diskriminerade mot gränsöverskridande företag och tredje land.



# Käll- och litteraturförteckning

## Offentligt tryck

*Sverige*

### *Propositioner*

Regeringens proposition 1982/83:84. *Med förslag till lag om ändring i lagen (1980:865) mot skatteflykt.*

(Cit. Propositionen. 1982/83:84.)

Regeringens proposition 2019/20:13. *Genomförande av regler i EU:s direktiv mot skatteundandraganden för att neutralisera effekterna av hybrida missmatchningar.*

(Cit. Proposition 2019/20:13)

### *Lagar*

Lag (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag.

Inkomstskattelag (1999:1229).

Lagen mot skatteflykt (1995:575).

Aktiebolagslag (2005:551).

### *Europeiska unionen*

Europeiska unionens råd. *Rådets direktiv (EU) 2016/1164 av den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknadens funktion.* Europeiska unionens officiella tidning. 2016.

(Cit. Rådets direktiv 2016/1164.)

Europeiska unionens råd. *Rådets direktiv (EU) 2017/952 av den 29 maj 2017 om ändring av direktiv (EU) 2016/1164 vad gäller hybrida mismatchningar med tredjeländer*. Europeiska unionens officiella tidning. 2017.

(Cit. Rådets direktiv 2017/952.)

Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (Konsoliderad version).

Europeiska unionens officiella tidning. 2012.

(Cit. FEUF.)

## *OECD*

OECD. *Hybrid Mismatch Arrangements, Tax Policy and Compliance Issues*. 2012.

(Cit. OECD. *Hybrid Mismatch Arrangements*.)

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

(Cit. OECD. *Final Report*.)

OECD. *Neutralising the Effects of Branch Mismatch Arrangements, Action 2, Inclusive framework on BEPS*. 2017.

(Cit. OECD. *Neutralising the effects of branch mismatch arrangements*.)

## **Litteratur**

### *Doktrin*

Bjuvberg, Jan. Monsenego, Jérôme. *International Taxation in a Changing Landscape*. Kluwer Law International B.V. Nederländerna. 2019.

(Cit. Brokelind, Cécile. *Chapter 4: ATAD under Scrutiny: A Matter of Competence?*)

Hilling, Maria. *Free movement and tax treaties in the internal market*. Iustus Förlag AB. Uppsala. 2005.

(Cit. Hilling, Maria. *Free movement and tax treaties in the internal market*.)

Lodin, Sven-Olof. Lindencrona, Gustaf. Melz, Peter. Silfverberg, Christer. Simon Almedal, Teresa och Österman Persson, Roger. *Inkomstskatt- en lärobok i skatterätt Del 2*. Sjuttonde upplagan. Studentlitteratur AB. Lund, 2019.  
(Cit. Lodin m.fl. *Inkomstskatt*).

Marchgraber, Christoph. *Double (Non-) Taxation and EU Law*. Volym 57. Kluwer Law. Nederländerna. 2018.  
(Cit. Marchgraber, Christoph. *Double (Non-) Taxation and EU Law*.)

Nääv, Maria. Zamboni, Mauro. *Juridisk metodlära*. 2. uppl. Lund: Studentlitteratur AB. 2018.  
(Cit. Nääv, Maria. m.fl. *Juridisk metodlära*.)

Wattel, P.J. Marres, O.C.R. Vermeulen, H. *European Tax Law Volume I - General Topics and Direct Taxation*. Wolters Kluwer. Nederländerna. 2018.  
(Cit. Wattle, P.J. *European tax law*.)

### *Artiklar*

Arfwidsson, Autilia. *Hybridregeln i ATAD*. Skattenytt. 2017.  
(Cit. Arfwidsson, Autilia. *Hybridregeln i ATAD*.)

Avery Jones, John F. *Characterization of Other States' Partnerships for Income Tax*. Bulletin- Tax Treaty Monitor. Juli. 2002.  
(Cit. Avery Jones, John F. *Characterization of Other States' Partnerships for Income Tax*.)

de Boer, Reinout. Marres, Otto. *BEPS Action 2: Neutralizing the Effects on Hybrid Mismatch Arrangements*. Intertax, Volume 43, Issue 1.  
(Cit. de Boer, Reinout. m.fl. *BEPS Action 2*.)

Brokelind, Cécile. *Legal Issues in Respect of the Changes to the ParentSubsidiary Directive as a Follow-Up of the BEPS Project*. Intertax, Volume 43, Issue 1.  
(Cit. Brokelind, Cécile. *Legal Issues in Respect*.)

Fibbe, G.K. Stevens, A.J.A. *Hybrid Mismatches Under the ATAD I and II*. Kluwer Law International BV: Nederländerna. 2017. EC Tax Review. Utgåva 3.  
(Cit. Fibbe, G.K. m.fl. *Hybrid Mismatches Under the ATAD I and II*.)

Parada, Leopoldo. *Hybrid Entity Mismatches and the International Trend of Matching Tax Outcomes: A Critical Approach*. Kluwer Law International BV: Nederländerna. 2018 Intertax. Volym 46, utgåva 12.  
(Cit. Parada, Leopoldo. *A Critical Approach*.)

Elektronisk källor

OECD. *International collaboration to end tax avoidance*.  
<https://www.oecd.org/tax/beps/> (Hämtad 2020-12-10).  
(Cit. OECD. *International collaboration to end tax avoidance*.)

OECD. *Who we are*.  
<https://www.oecd.org/about/> (Hämtad 2020- 12-10).  
(Cit. OECD. *Who we are*.)

Jonasson, Lars. Inkomstskattelag (1999:1229). Lagkommentar till 2 kap 29§ från Karnov i JUNO. (Hämtad 2020-12-17).  
(Cit. Lagkommentar av Lars Jonsson till 2 kap 29§ IL.)

# Rättsfallsförteckning

## Europeiska unionen

EU-domstolen

C-446/03, Marks & Spencer.

C-196/04, Cadbury Schweppes.

C-231/05, Oy AA.

C-152/73, Sotgiu.

C-45/93, Kommission mot Spanien.

C-55/94, Gebhard.