



Ändring i direktivet mot skatteundandraganden (hybrida mismatchningar med tredjeländer)

Finansdepartementet

2016-11-23

Dokumentbeteckning

KOM (2016) 687

Förslag till rådets direktiv om ändring av direktiv (EU) 2016/1164 vad gäller hybrida mismatchningar med tredjeländer

Sammanfattning

Den 12 juli 2016 antogs direktivet mot skatteundandraganden som bl.a. innehåller regler om hybrida mismatchningar inom EU avseende både hybrida företag och hybrida instrument (se faktapromemoria 2015/16:FPM48). När direktivet antogs gavs samtidigt Europeiska kommissionen (kommissionen) i uppdrag att ta fram ett förslag med ytterligare hybridregler som involverar tredjeländer och som är förenliga med och inte mindre effektiva än OECD:s BEPS-rekommendationer om hybridregler. Kommissionen har nu presenterat sitt förslag i form av ett ändringsdirektiv till direktivet mot skatteundandraganden. Syftet är bl.a. undvika utnyttjande av dubbel icke-besättning.

Kommissionen föreslår i ändringsdirektivet att redan antagna hybridregler om hybridföretag och hybridinstrument ska utvidgas och även involvera tredjeländer. Det föreslås också att fler regler om hybrida mismatchningar ska införas. Det gäller hybridregler som involverar fasta driftställen, hybridöverföringar, importerade mismatchningar och mismatchningar som rör företag med dubbel hemvist. Utöver detta föreslår kommissionen en icke materiell ändring beträffande räntebegränsningsregeln i direktivet mot skatteundandraganden. Ändringen i denna del avser ett tillägg med hänvisning till tillämpliga redovisningsstandarder.

Förslaget är en del av ett paket som också innehåller återupptagande av förslaget om en gemensam konsoliderad bolagsskattebas (CCCTB) och ett

förslag om en gemensam bolagsskattebas (CCTB) samt ett förslag på direktiv om tvistelösningsmekanismer vid dubbelbeskattning i Europeiska unionen (se faktrapromemoria 2016/17:FPM26 respektive 2016/17:FPM27).

Att motverka skatteflykt och skatteundandragande är en hög politisk prioritering för regeringen. Regeringen är därför positiv till förslagens syfte. Nyttan av att ha harmoniserade regler mot skatteundandraganden måste dock vägas mot medlemsstaternas befogenheter och möjligheten att kunna införa och behålla egna nationella regler. Kommissionens förslag till ändringsdirektiv är komplext och kommer fortsatt att analyseras noga. Regeringen anser att OECD:s BEPS-rekommendationer bör beaktas i det fortsatta arbetet.

1 Förslaget

1.1 Ärendets bakgrund

OECD, med understöd av G20-länderna, påbörjade våren 2013 ett projekt för att motverka skattebaseroering och vinstförflyttning, BEPS. Projektet avslutades formellt i oktober 2015 genom publicering av 13 separata rapporter avseende 15 åtgärdsområden och ett sammanfattande dokument som tillsammans utgör BEPS-paketet. Såväl OECD- som G20-länderna har godkänt BEPS-paketet. Arbetet kommer dock att fortsätta fram till 2020 för att slutföra det tekniska arbetet med vissa av åtgärderna samt för att tillförsäkra en effektiv riktad övervakning av överenskomna åtgärder.

En av de rapporter som publicerades i oktober 2015 innehåller rekommendationer om hur hybrida mismatchningar ska neutraliseras, åtgärdsområde 2. Hybrida mismatchningar beskrivs i rapporten som arrangemang som utnyttjar skillnader i den skattemässiga behandlingen av företag och finansiella instrument i två eller flera länder i syfte att uppnå dubbel icke beskattning eller att beskattningen av inkomster skjuts upp på obestämd tid. Rekommendationerna i rapporten har delats upp i dels specifika rekommendationer, dels hybrida mismatchningsregler. De specifika rekommendationerna ger förslag på nationella regler som ska motverka att hybrida mismatchningar kan uppstå. De hybrida mismatchningsreglerna kan beskrivas som anpassningsregler där den interna skattemässiga bedömningen är tänkt att anpassas efter den skattemässiga bedömningen i det andra landet.

Kommissionen presenterade den 17 juni 2015 en handlingsplan för en rättvisare företagsbeskattning på den inre marknaden (se faktrapromemoria 2014/15:FPM48). Det framgår bl.a. av handlingsplanen att kommissionen kommer att presentera åtgärder för att motverka skatteundandragande, inklusive implementera internationella standarder för BEPS.

Den 8 december 2015 antog Ekofinrådet rådsslutsatser om BEPS i ett EU-sammanhang. I rådsslutsatserna erinras bl.a. om att OECD:s BEPS-slutsatser

när det gäller vissa åtgärder skulle kunna genomföras genom ett lagstiftningsförslag utan att hindra medlemsstaternas tillämpning av nationell lagstiftning eller avtalsbaserade regler som syftar till att motverka BEPS. Vidare bjuds kommissionen in att lägga fram ett lagstiftningsförslag med beaktande av arbetet som har skett i rådet i samband med behandlingen av internationella aspekter av CCCTB-direktivet (se faktapromemoria 2010/2011:FPM96).

I januari 2016 presenterade kommissionen sitt förslag till direktivet mot skatteundraganden. Den 12 juli 2016 antogs direktivet som bl.a. innehåller regler om hybrida mismatchningar inom EU avseende både hybridföretag och hybridinstrument. Direktivet innebär en minimistandard vilket betyder att direktivet medför en minsta standard avseende gemensamma antimissbruksregler som syftar till att hindra vissa företeelser bland skattebetalare. I preambeln till direktivet anges att det är avgörande att ytterligare insatser görs när det gäller hybrida mismatchningar mellan medlemsstaterna och tredjeländer samt när det gäller andra hybrida mismatchningar, till exempel sådana som berör fasta driftställen. När direktivet antogs gavs samtidigt kommissionen i uppdrag av finansministrarna att ta fram ett förslag med ytterligare hybridregler som involverar tredjeländer och som är förenliga med och inte mindre effektiva än OECD:s BEPS-rekommendationer om hybridregler. Kommissionen fick därmed i uppdrag att lägga fram ett förslag till direktiv under oktober 2016 i syfte att en överenskommelse om dessa skulle kunna nås senast vid årets slut.

Kommissionen överlämnade förslaget om ändringsdirektiv till direktivet mot skatteundraganden vad gäller hybrida mismatchningar med tredjeländer (nedan kallat ändringsdirektivet) till rådet den 25 oktober 2016.

1.2 Förslagets innehåll

Allmänt

Enligt kommissionens förslag är ändringsdirektivets tillämpningsområde detsamma som i direktivet mot skatteundraganden, dvs. skattebetalare som betalar bolagsskatt i en eller flera medlemsstater. Även fasta driftställen i en eller flera medlemsstater som innehas av bolag med skatterättsligt hemvist i ett tredjeland omfattas.

I ändringsdirektivet föreslås att redan antagna hybridregler om hybridföretag och hybridinstrument ska utvidgas och även involvera tredjeländer. Det föreslås också att fler regler om hybrida mismatchningar ska införas. Det gäller hybridregler som involverar fasta driftställen, hybridöverföringar, importerade mismatchningar och mismatchningar som rör företag med dubbel hemvist. Det finns också förslag på en ändring beträffande räntebegränsningsregeln i direktivet mot skatteundraganden. I förslaget finns även ett antal definitioner av olika begrepp.

Enligt ändringsdirektivet ska kommissionen efter fyra år göra en översyn av hur direktivet tillämpas.

2016/17:FPM28

Hybrida mismatchningar

Centralt för ändringsdirektivet är begreppet hybrida mismatchningar. Hybrida mismatchningar definieras som utnyttjande av skillnader i länders skatteregler så att den rättsliga klassificeringen av finansiella instrument eller företag eller behandlingen av en kommersiell etablering som ett fast driftställe ger upphov till situationer med dubbla avdrag, avdrag utan inkludering samt icke beskattning utan inkludering. Det krävs även att de avdrag som fått göras med anledning av den hybrida mismatchningen överstiger den inkomst som inkluderats i de bägge länderna.

En situation med dubbla avdrag innebär att en och samma betalning ger upphov till avdrag i två olika länder. En situation med avdrag utan inkludering innebär att avdrag för en betalning har fått göras i ett land utan att motsvarande betalning blir föremål för beskattning i mottagande land. En situation med icke beskattning utan inkludering innebär att landet där en kommersiell etablering i form av ett fast driftställe hör hemma inte beskattar inkomsten samtidigt som inkomsten inte heller beskattas i landet där huvudkontoret är beläget.

Enligt ändringsdirektivet omfattas enbart hybrida mismatchningar som uppkommer mellan närstående parter eller mellan parter till ett strukturerat arrangemang.

Med begreppet hybrida mismatchningar avses i ändringsdirektivet även situationer när parter till ett strukturerat arrangemang anses vara ägare till samma finansiella instrument och arrangemanget mellan parterna ger upphov till avdrag utan inkludering eller att avräkning för källskatt ges för fler än en av de berörda parterna.

Utvidgning av antagna regler om hybridföretag och hybridinstrument

I direktivet mot skatteundandraganden finns i artikel 9 hybridregler om hybrida mismatchningar inom EU avseende både hybrida företag (inklusive deras fasta driftställen) och hybrida instrument. I artikeln anges att i den mån en hybrid mismatchning leder till dubbla avdrag ska avdrag endast få göras i den medlemsstat där sådan betalning har sin källa. Vidare ska betalarens medlemsstat vägra avdrag för en betalning i den mån en hybrid mismatchning avseende hybridföretag leder till avdrag utan motsvarande inkludering av betalningen i beskattningsunderlaget hos mottagaren.

I ändringsdirektivet föreslås att denna artikel ska utvidgas så att bestämmelsen även omfattar hybrida mismatchningar som involverar tredjeländer. Det föreslås därför att i den mån en hybrid mismatchning som berör tredjeland leder till dubbla avdrag, ska avdrag vägras av den berörda medlemsstaten om inte tredjelandet redan har gjort detta. Beträffande hybrida mismatchningar avseende hybridföretag som berör tredjeland och som leder till avdrag utan inkludering ska medlemsstaten vägra avdrag om

betalningen har sin källa i medlemsstaten. Om betalningen däremot har sin källa i ett tredjeland ska medlemsstaten ålägga skattebetalaren att inkludera betalningen i sitt beskattningsunderlag om inte tredjelandet redan har vägrat avdrag eller krävt att betalningen inkluderas.

Missmatchningar med avseende på hybrida fasta driftställen

Missmatchning med avseende på hybrida fasta driftställen avser situationer där jurisdiktionen där det fasta driftstället är beläget inte beskattar inkomst som uppstår i det fasta driftstället samtidigt som jurisdiktionen där huvudkontoret är beläget inte heller tar upp inkomsten som uppstått i det fasta driftstället till beskattning. Missmatchningen i detta avseende leder till icke beskattning utan inkludering. I dessa fall föreslås att den medlemsstat där den skattskyldige är skattemässigt hemmahörande ska kräva att den skattskyldige inkluderar den inkomst som härrör från det fasta driftstället. Detta gäller oberoende av om det hybrida fasta driftstället finns i en medlemsstat eller i tredje land.

Missmatchning med avseende på fasta driftställen kan även innebära att avdrag för, kostnad eller förlust dras av både där det fasta driftstället hör hemma och där dess huvudkontor hör hemma. Denna situation omfattas redan av ovanstående regler som neutraliserar missmatchningar avseende hybridföretag.

Importerade missmatchningar

Importerade missmatchningar avser situationer när en betalning som en skattskyldig gör till en närstående part i ett tredjeland kvittas, direkt eller indirekt, bort mot en betalning eller kostnader eller förluster som p.g.a. en hybrid missmatchning ger avdragsrätt i två tredjeländer. För att motverka sådana situationer föreslås att medlemsstaten ska vägra avdrag för betalningen såvida inte ett av de berörda tredje länderna redan har nekat avdrag för betalningen, kostnaderna eller förlusterna som annars skulle vara avdragsgilla i två olika jurisdiktioner.

Importerade missmatchningar avser även situationer när en betalning som en skattskyldig gör till en närstående part i ett tredjeland kvittas, direkt eller indirekt, mot en betalning som betalningsmottagaren p.g.a. en hybrid missmatchning inte inkluderar i sitt skatteunderlag. För att motverka sådana situationer föreslås att medlemsstaten ska vägra avdrag för betalningen såvida inte ett av de tredjeländerna redan har nekat avdrag för den icke inkluderande betalningen.

Missmatchningar med hybridöverföringar

Hybridöverföringar avser situationer när skattelättnad för källskatt på en betalning dras av hos fler än en av de berörda parterna i en finansiell transaktion. För att motverka sådana situationer föreslås att medlemsstaten ska begränsa förmånen av nämnda skattelättnad i proportion till den skattepliktiga nettoinkomsten med avseende på denna betalning.

Missmatchningen med avseende på en hybridöverföring kan även innebära avdrag utan inkludering. Denna situation omfattas redan av reglerna som gäller för neutralisering av en hybridmissmatchning som leder till ett avdrag utan inkludering.

Missmatchningar som rör företag med dubbel hemvist

En missmatchning som rör företag med hemvist både i en medlemsstat och i ett tredje land kan leda till att avdrag för samma betalning får göras i båda de stater i vilket företaget har hemvist. Det föreslås att den skattskyldiges medlemsstat ska vägra avdrag för en betalning i den mån denna betalning kvittas mot ett belopp som inte jämföras med inkomst enligt lagstiftningen i den andra jurisdiktionen.

Räntebegränsningsregel

Kommissionen föreslår också ändrade skrivningar beträffande räntebegränsningsregeln i direktivet mot skatteundandraganden som rör hänvisningen till tillämpliga redovisningsstandarder.

1.3 Gällande svenska regler och förslagets effekt på dessa

I svensk lagstiftning finns i dag regler som i viss mån motverkar situationer med hybrida missmatchningar. De grundläggande bestämmelserna om vad som ska tas upp respektive ska dras av i inkomstslaget näringsverksamhet finns i 15 kap. och 16 kap. inkomstskattelagen (förkortad IL) och innebär en viss begränsning av hur inkludering av inkomst respektive avdrag ska hanteras. I 9 kap. 5 § IL framgår att utgift för förvärv av inkomst inte får dras av i den mån inkomsten inte ska tas upp till beskattning i Sverige på grund av ett skatteavtal.

Bestämmelserna i 24 kap. IL ska särskilt nämnas. I 24 kap. 10 a – 10 e §§ IL finns bestämmelser som begränsar avdragsrätten för ränta på vissa skulder. Bestämmelserna begränsar avdragsrätten för ränta vid vissa hybrida missmatchningssituationer såsom att avdrag för ränta inte får göras när motsvarande inkomst beskattas med mindre än 10 procent bolagsskatt. I 24 kap. 19 § IL anges att utdelning på andel som lämnas av ett utländskt företag ska tas upp till beskattning till den del utdelningen får dras av som ränta eller liknande hos det utdelande företaget.

Bestämmelsen i 5 kap. 2 a § IL begränsar möjligheten till en hybrid missmatchningssituation avseende innehav i en utländsk juridisk person. Bestämmelsen innebär att den svenska beskattningen följer definitionen som det andra landet har. Effekten av bestämmelsen är att vissa missmatchningssituationer inte kan uppstå ur ett svenskt beskattningsperspektiv.

Trots att vissa delar av kommissionens föreslagna regler redan finns i svensk lagstiftning behöver ändringar göras för att anpassa lagstiftningen till förslaget om ändringsdirektiv. Det kommer både röra sig om införande av nya bestämmelser och ändringar i befintliga. Det är i dagsläget inte möjligt

1.4 Budgetära konsekvenser / Konsekvensanalys

Enligt kommissionens bedömning har förslaget inte några budgetära konsekvenser för EU-budgeten. Kommissionen uppger vidare att en konsekvensanalys inte har gjorts mot bakgrund av att förslaget har en stark koppling till OECD:s BEPS-arbete samt mot bakgrund av vad som framgår av ett separat arbetsdokument från kommissionen (Commission staff working document (SWD(2016) 345 final)). Kommissionen uppger att arbetsdokumentet innehåller en översikt av befintliga uppgifter om hybrida mismatchningar som baserats på aktuella studier från OECD och kommissionen. Arbetsdokumentet behandlar de vanligast identifierade mekanismerna bakom hybridarrangemang. Som ytterligare skäl till att någon konsekvensanalys inte har gjorts uppger kommissionen att berörda parter har medverkat aktivt i samråd avseende de tekniska aspekterna i de föreslagna reglerna på ett tidigare stadium och att medlemsstaterna, genom ett rådsuttalande, har gett uttryck för en stark önskan om att ett direktiv om denna fråga ska läggas fram senast i oktober 2016. Dessutom hänvisar kommissionen till att detta är ett ändringsdirektiv till direktivet mot skatteundandragande och att det inte gjordes någon konsekvensanalys av sistnämnda direktiv.

Regeringen vill framhålla att det lämnade förslaget är komplext. Det är svårt att bedöma effekterna för svensk ekonomi och konkurrenskraften. Vidare är de statsbudgetära konsekvenserna av förslaget oklara. Förslaget kan dock förväntas minska aggressiv internationell skatteplanering och därmed bidra till att öka legitimiteten i skattesystemet.

2 Ståndpunkter

2.1 Preliminär svensk ståndpunkt

Att motverka skatteflykt och skatteundandragande är en hög politisk prioritering för regeringen. Regeringen är därför positiv till förslagets syfte. Nyttan av att ha harmoniserade regler mot skatteundandraganden måste dock vägas mot medlemsstaternas befogenheter och möjligheten att kunna införa och behålla egna nationella regler. Kommissionens förslag till ändringsdirektiv är komplext och kommer fortsatt att analyseras noga. Regeringen anser att OECD:s BEPS-rekommendationer bör beaktas i det fortsatta arbetet.

Några av medlemsstaterna har uttryckt att de är positiva till att åtgärder inom aktuellt område vidtas, medan vissa har påtalat behovet av mer analys av förslaget.

I sammanhanget kan nämnas att ett flertal av medlemsstaterna är medlemmar i OECD och har åtagit sig att implementera BEPS-rekommendationerna i sin interna rätt. Även uppförandekodgruppen (företagsbeskattning) har tagit fram riktlinjer för att motverka olika typer av hybrida missmatchningar vilka medlemsstaterna enats kring. Dessa riktlinjer är dock inte juridiskt bindande för medlemsstaterna.

2.3 Institutionernas ståndpunkter

Institutionernas ståndpunkter är ännu inte kända.

2.4 Remissinstansernas ståndpunkter

Direktivförslaget har remitterats och remisstiden går ut den 25 november 2016. Remissinstansernas ståndpunkter är ännu inte kända.

3 Förslagets förutsättningar

3.1 Rättslig grund och beslutsförfarande

Enligt art. 115 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (FEUF) beslutas skattefrågor med enhällighet i rådet, efter att Europaparlamentet och ekonomiska och sociala kommittén har hörts.

3.2 Subsidiaritets- och proportionalitetsprincipen

Subsidiaritetsprincipen

Kommissionen anser att förslaget är förenligt med subsidiaritetsprincipen eftersom problemets karaktär kräver ett gemensamt initiativ för hela den inre marknaden. Kommissionen anför bl.a. följande. Huvudsyftet med detta förslag är att stärka den inre marknads motståndskraft mot skatteflyktsrisker som härrör från hybrida missmatchningar. Detta mål kan inte uppnås i tillräcklig utsträckning genom åtgärder som vidtas av medlemsstaterna var för sig. Eftersom de nationella bolagskattesystemen skiljer sig åt skulle sådana åtgärder i själva verket bara upprepa den nuvarande fragmenteringen på den inre marknaden och tillåta att missmatchningar finns kvar. Effekterna av missmatchningar kan bara motverkas genom samordnade åtgärder på EU-nivå. Eftersom hybrida missmatchningar snedvrider den inre marknads funktion skulle dessutom en tillämpning av gemensamma principer för att motverka dessa problem bidra till ökad enhetlighet på den inre marknaden.

Enligt kommissionen skulle en övergripande ram på EU-nivå även tillföra ett mervärde jämfört med vad en mängd nationella regler kan uppnå. Ett EU-initiativ minimerar risken för kvarvarande kryphål eller dubbelbeskattning, som ett lapptäcke av nationella bestämmelser mot hybrida missmatchningar skulle kunna leda till.

Regeringen vill inledningsvis framhålla att medlemsstaternas befogenhet på skatteområdet måste värnas när det gäller direkta skatter. Det gäller bl.a. möjligheten att kunna införa och behålla egna regler samt internationella åtaganden, t.ex. skatteavtalen som faller inom medlemsstaternas befogenhet. Det faller också inom ramen för varje medlemsstats nationella befogenhet att säkra välfärden genom att ta ut och använda skatteintäkter på lämpligt sätt. Företagsbeskattningen är nära integrerad med både andra delar av skatteområdet och med medlemsstaternas ekonomiska och politiska förhållanden.

Regeringen delar dock kommissionens bedömning att det utgör en fördel om alla medlemsstater inför gemensamma hybridregler, i stället för att vissa medlemsstater exempelvis väljer att inte vidta några åtgärder alls eller att nya kryphål uppstår genom att vidtagna åtgärder är alltför olika. Samordning beträffande hybridregler är extra fördelaktigt eftersom hybridsituationer uppstår just genom att länder har skillnader i den rättsliga klassificeringen av exempelvis företag och dessa skillnader visar sig vid interaktion mellan rättssystemen i två länder. En annan fördel är att snedvridningar på den inre marknaden minskar genom ett samordnat tillvägagångssätt.

Regeringen anser sammantaget att det inte finns skäl att ifrågasätta kommissionens bedömning att förslaget i sin helhet är förenligt med subsidiaritetsprincipen.

Proportionalitetsprincipen

Enligt kommissionen är förslaget också i linje med proportionalitetsprincipen. Kommissionen anför att de planerade åtgärderna inte går utöver den minsta skyddsnivån för den inre marknaden. I direktivet föreskrivs således inte en fullständig harmonisering, utan endast det skydd som krävs för att skydda medlemsstaternas bolagsskattesystem. Syftet är att åtgärda fall av dubbla avdrag, avdrag i ett land utan inkludering i det andra landets skattebas eller icke beskattning av inkomst i ett land utan att denna inkomst inkluderas i det andra landet. Genom direktivet säkerställs enligt kommissionen en nödvändig grad av samordning inom unionen för att förverkliga dess mål. Reglerna påverkar inte de nationella regelverk som klassificerar företag eller betalningar ur ett rättsligt perspektiv. Mot denna bakgrund anser kommissionen att förslaget inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå dess mål och är därför förenligt med proportionalitetsprincipen.

Det kan konstateras att kommissionen inte har utfört någon egen konsekvensanalys av förslaget, vilket påverkar möjligheterna att bedöma dess effekter. En aspekt att beakta är hur reglerna stämmer överens med

OECD:s BEPS-rekommendationer. Detta har betydelse för konkurrenskraften i relation till tredjeländer. Samtidigt är det positivt ur ett proportionalitetsperspektiv att de föreslagna reglerna inte är avsedda att inverka på de allmänna dragen i en medlemsstats skattesystem utan att de endast syftar till att uppnå vad som är nödvändigt för att lindra de negativa skattemässiga effekterna av hybrida mismatchningar på den inre marknaden. Dessutom fångas endast sådana fall där det föreligger en betydande risk för skatteflykt, dvs. hybrida mismatchningar mellan den skattskyldige och dennes närstående företag och hybrida mismatchningar som är ett resultat av ett strukturerat arrangemang som berör en skattskyldig.

Sammantaget instämmer regeringen i kommissionens bedömning att förslaget är förenligt med proportionalitetsprincipen.

4 Övrigt

4.1 Fortsatt behandling av ärendet

Det slovakiska ordförandeskapet har meddelat en ambitiös tidsplan och har haft ett flertal möten inom rådsarbetsgruppen för direkt skatt under november 2016 för att diskutera förslaget på ändringsdirektiv. Ändringsdirektivet togs upp för första gången vid ett möte i rådets högnivågrupp för beskattning den 27 oktober 2016. Kommissionen presenterade direktivet den 8 november 2016 för ministrarna på Ekofinrådet. Det slovakiska ordförandeskapets ambition är att en allmän inriktning ska kunna nås vid Ekofinrådet den 6 december 2016.

4.2 Fackuttryck/termer

BEPS – Base Erosion and Profit Shifting, skattebaserosion och vinstöverföring som sker inom bolagssektorn.