

Regeringens proposition till riksdagen med förslag till lagstiftning om beskattning av vissa gränsöverskridande hybridarrangemang

PROPOSITIONENS HUVUDSAKLIGA INNEHÅLL

I denna proposition föreslås att det stiftas en lag om beskattning av vissa gränsöverskridande hybridarrangemang. Dessutom föreslås ändringar i lagen om undanröjande av internationell beskattning, beskattning av inkomst av näringsverksamhet, inkomstskattelagen och inkomstskattelagen för gårdsbruk. Ändringarna grundar sig på rådets direktiv (EU) 2017/952 om ändring av direktiv (EU) 2016/1164 vad gäller hybrida mismatchningar med tredjeländer.

I propositionen föreslås lagen om beskattning av vissa gränsöverskridande hybridarrangemang bli tillämplad vid beskattning av samfund, öppna bolag och kommanditbolag. Lagen föreslås uppta undantag om avdragsgillhet för utgifter och om skatteplikt för inkomster som ska tillämpas på betalningar mellan en skattskyldig och en person i intressegemenskap samt på betalningar som anknyter till s.k. strukturerade arrangemang.

De föreslagna bestämmelserna gäller utgifter och inkomster vars skattemässiga behandling i gränsöverskridande situationer inte är enhetlig därför att det är fråga om hybridarrangemang där olika jurisdiktioner vid beskattningen olikbehandlar ett finansiellt instrument som ligger till grund för en betalning, en betalning enligt det finansiella instrumentet, betalaren eller betalningsmottagaren. De föreslagna bestämmelserna gäller också en situation där en skattskyldig som har hemvist i två jurisdiktioner drar av samma utgifter dubbelt, men från olika inkomstunderlag. Vidare föreslås bestämmelser om situationer där en hybrid mismatchning uppstår i och med allokeringen av inkomster och utgifter mellan huvudkontoret och ett fast driftställe. Till följd av hybridarrangemang i gränsöverskridande situationer leder hybrid mismatchning till dubbla avdrag och till att inkomster inte beskattas. Syftet med de föreslagna bestämmelserna är att förebygga dessa effekter.

I propositionen föreslås det att en utgift som grundar sig på ett hybridarrangemang inte ska vara avdragsgill i beskattningen till den del motsvarande inkomst inte inkluderas i skattebasen eller utgiften dras av dubbelt. Vidare föreslås att inkomst som grundar sig på ett hybridarrangemang ska betraktas som skattepliktig inkomst till den del betalaren har dragit av betalningen och avdrag inte har nekats vid betalarens beskattning.

Till lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet, inkomstskattelagen och inkomstskattelagen för gårdsbruk fogas bestämmelser där det i fråga om avdragsrätten för utgifter och skatteplikten för inkomster hänvisas till lagen om beskattning av vissa gränsöverskridande hybridarrangemang. Till lagen om undanröjande av internationell dubbelbeskattning fogas bestämmelser om begränsning av avräkningen av utländsk skatt som grundar sig på hybridarrangemang till ett belopp som motsvarar det skattebelopp som betalats på inkomst som räknats som inkomst som ska beskattas här.

Lagarna avses träda i kraft vid ingången av år 2020. De tillämpas första gången vid beskattningen för år 2020.

INNEHÅLL

PROPOSITIONENS HUVUDSAKLIGA INNEHÅLL.....	1
INNEHÅLL	2
ALLMÅN MOTIVERING	4
1 INLEDNING.....	4
2 NULÄGE	5
2.1 Lagstiftning, rättspraxis och beskattningspraxis	5
2.1.1 Den nuvarande nationella regleringen om inkomstbeskattning	5
2.1.2 Regleringen om beskattning av fasta driftställen	6
2.1.3 Undanröjande av internationell dubbelbeskattning med stöd av metodlagen ..	8
2.1.4 Rättspraxis och beskattningspraxis	9
2.2 EU-rättsaktens målsättning och huvudsakliga innehåll	13
2.2.1 Målsättning för direktivet mot skatteflykt	13
2.2.2 Det huvudsakliga innehållet i direktivregleringen om hybridarrangemang ...	14
2.3 Bedömning av nuläget	17
2.4 Tillvägagångssätt som andra medlemsstater planerar och genomför.....	18
3 MÅLSÄTTNING OCH DE VIKTIGASTE FÖRSLAGEN	24
3.1 Alternativa genomförandesätt	27
3.2 Förhållande till den övriga regleringen samt inbördes tillämpningsordning	27
3.3 Tillämpningsområde och begrepp.....	29
3.3.1 Utgift som dras av, inkomst som inkluderas i skattebasen och hybrid missmatchning.....	30
3.3.2 Om begreppen jurisdiktion och hemviststat	35
3.4 Hybridarrangemang med avseende på finansiella instrument.....	36
3.5 Hybridsubjektet.....	38
3.6 Dubbla avdrag för samma utgift	39
3.7 Situationer med fast driftställe	40
3.8 Skatteavtal där undantagandemetoden ingår.....	42
3.9 Kvittning av utgift mot betalning som hänför sig till ett hybridarrangemang	42
4 PROPOSITIONENS KONSEKVENSER	43
4.1 Ekonomiska konsekvenser.....	43
4.2 Konsekvenser för myndigheternas verksamhet	44
4.3 Konsekvenser för de skattskyldiga	44
5 BEREDNINGEN AV PROPOSITIONEN	46
DETALJ MOTIVERING	48
1 LAGFÖRSLAG	48
1.1 Lagen om beskattning av vissa gränsöverskridande hybridarrangemang	48
1.2 Lagen om ändring av 4 och 5 § i lagen om undanröjande av internationell dubbelbeskattning	88
1.3 Lagen om ändring av 4 och 7 § i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet	90
1.4 Lagen om ändring av 29 § i inkomstskattelagen.....	90
1.5 Lagen om ändring av 4 § i inkomstskattelagen för gårdsbruk	90
2 IKRAFTTRÄDANDE	91
LAGFÖRSLAG	92
1. Lag om beskattning av vissa gränsöverskridande hybridarrangemang	92
2. Lag om ändring av 4 och 5 § i lagen om undanröjande av internationell dubbelbeskattning.....	97

RP 68/2019 rd

3. Lag om ändring av 4 och 7 § i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet.....	98
4. Lag om ändring av 29 § i inkomstskattelagen.....	99
5. Lag om ändring av 4 § i inkomstskattelagen för gårdsbruk	100
BILAGOR.....	101
LAGFÖRSLAG	101
2. Lag om ändring av 4 och 5 § i lagen om undanröjande av internationell dubbelbeskattning.....	101
3. Lag om ändring av 4 och 7 § i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet.....	102
4. Lag om ändring av 29 § i inkomstskattelagen.....	103
5. Lag om ändring av 4 § i inkomstskattelagen för gårdsbruk	103

ALLMÄN MOTIVERING

1 Inledning

En EU-rättsakt som förutsätter genomförande har lett till beredningen av propositionen. Inom OECD och EU har man på senare år strävat efter att genom olika åtgärder begränsa aggressiv skatteplanering som företag ägnar sig åt. OECD inledde år 2013 projektet BEPS¹ (Base Erosion and Profit Shifting), som har syftet att begränsa den erosion av bolagsskattebasen som följer av aggressiv skatteplanering och av skattekonkurrens mellan stater. Projektets slutrapporter publicerades i september 2015. Också i EU har det genomförts flera åtgärder för att motverka aggressiv skatteplanering och skatteflykt. En sådan åtgärd är rådets direktiv (EU) 2016/1164 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknadens funktion (*direktivet mot skatteflykt, Anti-Tax Avoidance Directive, ATAD*)², som beträffande bestämmelserna om s.k. hybridarrangemang har ersatts med rådets direktiv (EU) 2017/952 om ändring av direktiv (EU) 2016/1164 vad gäller hybrida mismatchningar med tredjeländer (*ATAD2*)³. I denna proposition föreslås att det sistnämnda direktivet genomförs i den nationella skattelagstiftningen.

Genom direktivet mot skatteflykt företogs ett samordnat genomförande i EU av OECD:s rekommendationer 2, 3 och 4 i BEPS-projektet och av vissa andra åtgärder. Bakgrunden till direktivet är kommissionens handlingsplan för en rättvis och effektiv företagsbeskattning⁴. Direktivet gäller situationer där skattskyldiga försöker minska sina skatter och agerar i strid med lagens syfte genom att dra nytta av skillnader mellan nationella skattesystem. I direktiv (EU) 2016/1164 föreskrevs om bl.a. begränsning av rätten till ränteavdrag och regler om utländska bassamfund; bestämmelserna har genomförts nationellt genom lagarna 1237/2018 och 1364/2018.

I samband med att direktivet mot skatteflykt antogs konstaterades i skäl 13 till direktivet ett behov av att fortsätta att utveckla EU:s lagstiftning för tillämpning på hybridarrangemang. I anslutning till detta bad Europeiska rådets råd för ekonomiska och finansiella frågor (Ekofin-rådet) i ett uttalande⁵ som gavs den 12 juli 2016 att kommissionen senast i oktober 2016 skulle lägga fram ett förslag till regler som ska tillämpas på hybrida mismatchningar med tredjeländer. Det var meningen att överenskommelse om förslaget skulle nås före utgången av år 2016.

Som mål för EU:s lagstiftning om hybridarrangemang ställdes att reglerna ska vara förenliga med de rekommenderade reglerna i OECD-slutrapporten från 2015 om neutralisering av effekterna av hybrida mismatchningar, om åtgärd 2 (*OECD-rapporten, OECD 2015*) och inte mindre effektiva än de. Kommissionen lade den 25 oktober 2016 fram ett förslag till rådets

¹ <http://www.oecd.org/tax/beps/>.

² <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FI/TXT/PDF/?uri=CELEX:32016L1164&from=EN>.

³ <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FI/TXT/PDF/?uri=CELEX:32017L0952&from=EN>.

⁴ (COM(2015) 302 final); https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:5e1fd1b0-15b7-11e5-a342-01aa75ed71a1.0010.02/DOC_1&format=PDF.

⁵ <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-11172-2016-ADD-1/fi/pdf>.

direktiv om ändring av direktiv (EU) 2016/1164 vad gäller hybrida mismatchningar med tredjeländer (*förslaget* eller *direktivförslaget*).⁶ Till förslaget anknöt också en promemoria som kommissionen sammanställt (SWD(2016) 345 final).⁷

Under hösten 2016 och föråret 2017 behandlades direktivförslaget vid flera sammanträden i arbetsgruppen för skattefrågor (direkt beskattning) i Europeiska unionens råd. Rådets allmänna riktlinje beträffande direktivförslaget gavs den 21 februari 2017 och ATAD2 antogs den 29 maj 2017.⁸

Genom ATAD2 utvidgades avsevärt regleringen om hybridarrangemang i direktivet mot skatteflykt. Hela regleringen presenterades i ny form och tidtabellen för genomförande av den ändrades. ATAD2 upphävde hybridregleringen i ATAD. När denna proposition bereddes fanns inte tillgång till en kodifierad version av direktivet mot skatteflykt som skulle innehålla både direktiv. Artikelhänvisningarna i propositionen gäller artiklarnas ordningsföljd i direktiv ATAD sådana den skulle vara i en kodifierad version. Hänvisningarna till skäl gäller enbart skälen till direktiv ATAD2. Senare i denna proposition används termen direktivet när det gäller on ATAD2. När det gäller också ATAD, används termen direktivet mot skatteflykt.

2 Nuläge

2.1 Lagstiftning, rättspraxis och beskattningspraxis

2.1.1 Den nuvarande nationella regleringen om inkomstbeskattning

I Finland finns det för närvarande ingen nationell reglering om beskattning av hybridarrangemang, bortsett från bestämmelserna i 6 a § 9 och 10 mom. i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet (360/1998, *näringskattelagen*). Bestämmelserna grundar sig på det s.k. moder-/dotterbolagsdirektivet⁹. Genom bestämmelserna begränsas skattefriheten för vinstutdelning som ett samfund får i situationer där vinstutdelningen är avdragsgill i betalarens beskattning eller det är fråga om ett arrangemang med syftet att få en skattefördel som motverkar målet eller syftet med 6 a §. Enligt 6 a § 9 mom. i näringskattelagen är, med avvikelse från huvudregeln, vinstutdelning som ett samfund får skattepliktig inkomst till den del som vinstutdelningen är avdragsgill i beskattningen för det samfund som delar ut den, eller det är fråga om ett arrangemang eller en uppsättning arrangemang som har införts med det huvudsakliga syftet eller ett av de huvudsakliga syftena att få en skattefördel som motverkar målet eller syftet med paragrafen och som inte är genuina med beaktande av alla relevanta fakta och omständigheter. I 10 mom. finns en definition av i 9 mom. avsedda icke-genuina arrangemang.

I avsaknad av heltäckande reglering om skattemässiga hybridarrangemang kan betalningar som anknyter till arrangemangen bedömas utifrån de allmänna bestämmelserna om skatteplikt för

⁶ COM(2016) 687 final; <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A52016PC0687>

⁷ SWD(2016) 345 final; <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A52016SC0345>

⁸ <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-6554-2017-INIT/fi/pdf>

⁹ Neuvoston direktiivi 2011/96/EU, annettu 30 päivänä marraskuuta 2011, eri jäsenvaltioissa sijaitseviin emo- ja tytäryhtiöihin sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä; <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FI/TXT/?uri=CELEX%3A32011L0096>

inkomster och avdragsrätt för utgifter samt vissa särskilda bestämmelser om utgifts- och inkomstslag.

Enligt 4 § i näringskattelagen är de inkomster i penningar eller de förmåner med penningvärde som erhållits i näringsverksamheten skattepliktiga inkomster av näringsverksamhet. Med avvikelse från detta är t.ex. vinstutdelningsinkomster i regel skattefria. Separat föreskrivs också om beskattningen av betalningar som grundar sig på avtal om återköp eller lån av värdepapper.

Enligt 7 § i näringskattelagen är rätten att dra av utgifter inom näringsverksamheten vidsträckt. Avdragsgilla är enligt lagen utgifter för inkomstens förvärvande och bibehållande samt därav härrörande förluster. Enligt 16 § 1 mom. 2 punkten är dock inte utgifter för förvärvande eller bibehållande av skattefri inkomst avdragsgilla, med undantag för den del av utgifterna som överstiger den skattefria inkomstens belopp. I 18 a § begränsas rätten att dra av ränteutgifter. Från fall till fall kan hybridarrangemang bedömas också t.ex. med stöd av lagen om beskattningsförfarande (1558/1995), där det i 28 § finns en allmän bestämmelse om kringgående av skatt och det i 31 § föreskrivs om internprissättning.

I Finland finns det inte särskilda bestämmelser om hur utländska aktörers skattemässiga status definieras i den interna lagstiftningen. Utgångspunkten är att utländska subjekts egenskaper jämförs med olika finska subjekts egenskaper och att den skattemässiga behandlingen grundar sig på beskattningen av den inhemska aktör som är närmast jämförbar med det utländska subjektet.

När ett subjekt inte är en särskild skattskyldig i den stat där det är beläget baserar sig beskattningen i typiska fall på att strukturen är skattemässigt transparent, dvs. att inkomsten beskattas hos subjektets ägare. Skattemässig transparens går att genomföra tekniskt på många olika sätt och praxis varierar från land till land¹⁰.

Skattelagstiftningen i Finland upptar inte allmänna bestämmelser om transparensprincipen eller om fastställande av en skattemässigt transparent struktur. Inte heller är terminologin fullt etablerad, och transparenta strukturer kan benämnas både transparenta subjekt och t.ex. genomgångsenheter. I rätts- och beskattningspraxis har transparensprincipens tillämplighet på utländska subjekt grundat sig på prövning från fall till fall där man har kunnat beakta respektive strukturs detaljerade egenskaper, t.ex. avseende subjektets vinstdelningsregler. Den skattemässiga behandlingen av utländska subjekt i den stat där subjektet är beläget har ensam inte varit avgörande i vanliga fall. Fastställandet av hur det utländska subjektet ska behandlas skattemässigt kan påverkas också av huruvida det är fråga om att beskatta inkomster som förvärvats i Finland eller en inkomsttagare som är allmänt skattskyldig i Finland. Också bestämmelser i avtal om undvikande av dubbelbeskattning dvs. skatteavtal är i allmänhet relevanta när denna prövning görs. Om ett utländskt subjekt anses motsvara en finsk näringssammanslutning och det är fråga om att beskatta någon som är allmänt skattskyldig i Finland, blir 16 a § i inkomstskattelagen tillämplig. I den föreskrivs om beskattning i Finland av inkomstandelar som delägare i utländska sammanslutningar har erhållit.

2.1.2 Regleringen om beskattning av fasta driftställen

Uppkomsten av ett fast driftställe i beskattningen är beroende av både den nationella regleringen och bestämmelserna i skatteavtal, och frågan granskas vid beskattningen inom både huvudkontorets och filialens jurisdiktioner. Inom filialens jurisdiktion kan inkomst för ett fast driftställe

¹⁰ OECD 2015 paragraph 160–162

beskattas bara om filialen där anses utgöra ett fast driftställe enligt både den nationella regleringen och bestämmelserna i ett skatteavtal. Inom huvudkontorets jurisdiktion kan inkomst för en filial som behandlas som ett fast driftställe enligt den nationella regleringen och bestämmelserna i ett skatteavtal befrias från skatt eller hänföras till beskattningsbar inkomst för huvudkontoret, varvid den skatt på filialens inkomst som betalats inom filialens jurisdiktion vanligtvis avräknas i beskattningen.

Den nationella regleringen och den i skatteavtal ingående regleringen om uppkomsten av fasta driftställen kan skilja sig från varandra, varvid ett fast driftställe kan uppkomma på grundval av endast den ena av regleringarna. Beskattningen kan dock inte grunda sig enbart på regleringen i skatteavtal; därför förutsätter beskattningen av inkomst för ett fast driftställe inom filialens jurisdiktion att ett fast driftställe där uppkommer förutom till följd av regleringen i skatteavtal också med stöd av nationell reglering och att inkomster som allokeras till det fasta driftstället är skattepliktiga inom jurisdiktionen.

Enligt artikel 5 i OECD:s modellskatteavtal avses med fast driftställe en stadigvarande plats för affärsverksamhet från vilken ett företags verksamhet helt eller delvis bedrivs. Vissa platser och verksamheter har uttryckligen undantagits från definitionen. Enligt artikel 7 i modellskatteavtalet kan den jurisdiktion där det fasta driftstället är beläget beskatta inkomster som allokerats till detta fasta driftställe. Källstatens beskattningsrätt eliminerar emellertid inte hemviststatens rätt att beskatta samma inkomst, men i artiklarna 23A och 23B föreskrivs det om metoden för undanröjande av dubbelbeskattning i denna situation. Dubbelbeskattning kan undanröjas genom att inkomsten för det fasta driftstället befrias från skatt i hemviststaten eller genom att den skatt som källstaten har tagit ut på samma inkomst avräknas.

I Finland föreskrivs det i 13 a § i inkomstskattelagen om uppkomsten av ett fast driftställe. Enligt bestämmelsen avses med fast driftställe en plats på vilken det för näringsverksamhetens stadigvarande bedrivande finns en särskild plats för affärsverksamhet eller där särskilda anordningar vidtagits, såsom en plats där företagets ledning, filial, kontor, industrianläggning, produktionsanläggning, verkstad eller butik eller annat stadigvarande inköps- eller försäljningsställe finns. I de flesta skatteavtal som Finland ingått har definitionen av fast driftställe i stor utsträckning följt definitionen i artikel 5 i OECD:s modellskatteavtal. Definitionen av begreppet fast driftställe i OECD:s modellskatteavtal omarbetades i 2017 års version av modellskatteavtalet. Motsvarande omarbetade definition av fast driftställe finns i det år 2016 ingångna multilaterala skatteavtalet (s.k. konventionen)¹¹. De bestämmelser i konventionen som hör till området för lagstiftningen har satts i kraft genom lagen om den multilaterala konventionen för att genomföra skatteavtalsrelaterade åtgärder för att motverka skattebaserosion och flyttning av vinster 231/2019 (FördrS 21/2019), och de reservationer som gjorts och de notifikationer som lämnats i samband med deponeringen av konventionens godkännandeinstrument framgår av en bilaga till den statsrådsförordning 557/2019 (FördrS 22/2019) genom vilken lagen sattes i kraft. Finland har dock inte godkänt införlivandet av dessa ändringar med sina skatteavtal.

Beskattningen i Finland av inkomst för fasta driftställen grundar sig på 9 § 3 mom. och 10 § 2 punkten i inkomstskattelagen. Inkomsten från ett utomlands beläget fast driftställe som tillhör ett företag som är allmänt skattskyldigt i Finland beskattas som en del av företagets beskattningsbara inkomst, och dubbelbeskattning som hänför sig till inkomsten undanröjs enligt huvudregeln i lagen om undanröjande av internationell dubbelbeskattning (1552/1995, *metodla-*

¹¹ <https://www.oecd.org/tax/beps/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.htm>

gen) genom avräkningsmetoden. Också enligt de flesta avtal om undanröjande av dubbelbeskattning som Finland har ingått undanröjer Finland dubbelbeskattning av rörelseinkomst genom avräkningsmetoden. Tillämpning av undantagandemetoden har man kommit överens om bara i de äldre skatteavtal som ingåtts med Egypten (220/1966, FördrS 12) och Frankrike (184/1972, FördrS 8). När undantagandemetoden tillämpas är inkomster som hänför sig till fasta driftställen skattefria i Finland.

Skattelagstiftningen i Finland innehåller inga särskilda bestämmelser om hur företagens inkomster och utgifter ska allokeras till utländska fasta driftställen. Allokeringen sker enligt bestämmelserna i näringskattelagen och principerna i bestämmelsen om internprissättning, och fasta driftställen behandlas i stor utsträckning likadant som självständiga dotterbolag. Beskattningen baserar sig inte direkt på det fasta driftställets bokföring, utan inkomsterna och utgifterna ska allokeras i enlighet med armslängdsprincipen. Tillämpning av principerna för internprissättning vid allokering av inkomster till fasta driftställen behandlas i OECD:s rapport 2010 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments¹². Finland har varken i sin nationella reglering eller i de skatteavtal som landet har ingått åtagit sig att tillämpa rapporten fullt ut.

I Finlands nationella skattelagstiftning finns det inte uttryckliga bestämmelser om fiktiva betalningar mellan olika delar av ett företag, alltså företagsinterna betalningar. Med fiktiva betalningar avses betalningar som konstrueras med tanke på beskattningen eller företagets interna redovisning. Fiktiva betalningar används t.ex. när en filial säljer företagets tjänster till utomstående och denna verksamhet kräver exempelvis att immateriella tillgångar som företaget äger utnyttjas. Beroende på situationen kan man mellan huvudkontoret och filialen då konstruera en royalty för utnyttjande av immateriella tillgångar.

2.1.3 Undanröjande av internationell dubbelbeskattning med stöd av metodlagen

Internationell juridisk dubbelbeskattning undanröjs i Finland i enlighet med metodlagen. Lagen tillämpas också när undanröjandet av dubbelbeskattning baserar sig på ett skatteavtal inom de ramar som detta tillåter. Den främsta metoden vid undanröjande av dubbelbeskattning är enligt metodlagen avräkningsmetoden, men lagen innehåller också bestämmelser om undantagandemetoden, vilken kan tillämpas exempelvis med stöd av ett skatteavtal.

Avräkningsmetoden

Enligt 2 och 3 § i metodlagen innebär tillämpning av avräkningsmetoden i Finland att de skatter som betalats till en främmande stat avräknas i Finland från de skatter som här ska betalas för motsvarande tid på samma inkomst i den proportion som de står till varandra. Avräkningen är skattskyldigspecifik, vilket betyder att varje skattskyldig kan dra av bara skatt som den skattskyldige själv har betalat utomlands. Till förmån för en bolagsman som har hemvist i Finland kan avräknas de skatter som en finsk eller utländsk sammanslutning har betalat utomlands, eftersom en sammanslutning inte är en särskild skattskyldig. Skatt som betalats utomlands dras av i Finland från de belopp av stats-, kommunal- och kyrkoskatt som ska betalas här.

Enligt 4 § i metodlagen får avräkningen inte överstiga beloppet av de skatter som i Finland ska betalas på inkomst som förvärvats i en främmande stat. Inte heller fås avräkning, om inkomsten är skattefri i Finland. Om den skatt som betalats utomlands är större än den skatt som i Finland ska betalas på samma inkomst, fås avräkning på en del av den utländska skatten. I 3 § föreskrivs

¹² Authorized OECD Approach, AOA.

emellertid särskilt att avräkning av skatt som utomlands har uppburits för vinstutdelningsinkomster som förvärvats utomlands undantagsvis kan göras även till den del den hänför sig till vinstutdelning som är skattefri i Finland.

Avräkningens högsta belopp beräknas enligt förvärvskälla och, i fråga om beskattningen av fysiska personer och dödsbon, enligt inkomstslag. Inom varje förvärvskälla beräknas beloppet av utländska skatter och inkomster som en helhet oberoende av vilken stat de härrör från. Avräkningens högsta belopp är en proportionell andel av den skatt i Finland som beräknas för alla utomlands förvärvade skattepliktiga nettoinkomster å ena sidan och de i Finland skattepliktiga nettoinkomsterna å andra sidan. I inkomstbasen beaktas inkomster som är skattepliktiga såväl utomlands som i Finland och från vilka utgifterna och räntorna för inkomstens förvärvande och bibehållande har dragits av.

Under ett skatteår är det möjligt att dra av högst det högsta avräkningsbelopp som beräknats i enlighet med metodlagen. I en skatteavtalssituation avräknas högst maximibeloppet av den källskatt som överenskommits i avtalet. Om den skatt som betalats utomlands överstiger avräkningens högsta belopp, kan den oanvända avräkningen med stöd av lagens 5 § avräknas under de fem följande åren från skatter som påförs inkomst som ska hänföras till samma förvärvskälla och samma inkomstslag (den s.k. carry forward-principen). Då uppkommer s.k. oanvända avräkningar som kan avräknas i den ordning de har uppkommit, varvid den äldsta avräknas först. Dessutom iakttas en princip enligt vilken avdragsårets utländska skatt alltid dras av sist. Under vart och ett år iakttas dock alltid det högsta avräkningsbelopp som beräknats på basis av inkomsterna och utgifterna under skatteåret i fråga.

Undantagandemetoden

Undantagandemetoden tillämpas enligt 6 och 7 § i metodlagen när det i ett skatteavtal eller något annat internationellt avtal bestäms om användning av undantagandemetoden. Den i metodlagen föreskrivna undantagandemetoden är förknippad med progressionsförbehåll, med andra ord beaktas inkomst som förvärvats utomlands när den progressiva skattesatsen för den skattskyldiges övriga inkomster bestäms, om inte avtalet förhindrar detta. Progressionsförbehållet tillämpas dock inte vid proportionell beskattning av samfund, varvid inkomst som förvärvats utomlands också när undantagandemetoden tillämpas inte alls räknas in i den skattepliktiga inkomsten för samfund. Då är också utgifter som anknyter till inkomst som förvärvats utomlands icke avdragsgilla i Finland, med undantag för utgifter och räntor som hänför sig till skattefri vinstutdelningsinkomst från utlandet.

2.1.4 Rättspraxis och beskattningspraxis

Det finns ingen heltäckande publicerad rätts- eller beskattningspraxis som gäller i direktivet avsedda hybridsituationer. I någon mån förekommer praxis beträffande klassificering av utländska subjekt vid beskattningen i Finland, t.ex. avseende källskatt på vinstutdelning. Som exempel kan nämnas högsta förvaltnings domstolens beslut HFD 2015:9, vilket beslut gäller en truststruktur i Förenta staterna. Från i Finland allmänt skattskyldiga investerare eller delägares synpunkt finns det beträffande klassificeringen av utländska subjekt också rätts- och beskattningspraxis där prövning som görs i varje enskilt fall accentueras. Exempelvis har det i rätts- och beskattningspraxis ansetts att FCP-fonder med säte i Luxemburg, vilka i sin hemviststat

betraktas som genomgångsenheter, dvs. transparenta subjekt¹³, när finländska investerare beskattats är både genomgångsenheter och subjekt som motsvarar finska placeringsfonder¹⁴. I fall som rör klassificering av utländska subjekt har det dock inte varit fråga om situationer där omständigheter liknande ett i direktivet avsett hybridelement bedömts.

I beslutet HFD 2015:9 skulle källskatt inte uppbäras i Finland för vinstutdelning som A tog emot av finska börsbolag, med beaktande av Europeiska unionens domstols rättspraxis om fri rörlighet för kapital enligt artikel 63.1 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt. A, som var begränsat skattskyldig i Finland, var ett i Förenta staterna registrerat förmögenhetsförvaltningsbolag av typen Delaware Statutory Trust och även ett reglerat investeringsbolag, som i den federala beskattningen behandlades som ett samfund och faktisk förmånstagare till investerings-tillgångarna och avkastningen på dem. Det var möjligt för A att bedriva rörelse i eget namn, men de administrativa funktionerna sköttes av ett annat bolag. Till sina juridiska drag motsvarade A ingen aktör som är förenlig med lagstiftningen i Finland. A var en särskild skattskyldig och en juridisk person; en aktör av det slaget betalar de facto i regel inte skatt i Förenta staterna eftersom de av A utdelade vinstandelarna är avdragsgilla. Andelarna i A var dessutom listade på New York-börsen. Vidare var A slutet, till skillnad från finska placeringsfonder, vilket innebär att antalet andelar i A inte varierade med teckning eller inlösen av andelar. HFD ansåg att A närmast kunde jämföras med ett finskt aktiebolag som beskattas enligt näringskattelagen trots att A hade drag som påminner om placeringsfonder. Den vinstutdelning som A tog emot av finska börsbolag ansågs vara inkomst som är befriad från källskatt i Finland.

I beslutet HFD 2004:116 hade det i Luxemburg enlighet med det landets lag bildats en fond av FCP-typ, som var ett icke-bolagiserat samägande av tillgångar som inrättats i syfte att placera värdepapper och andra tillgångar. Vid beskattningen i Finland ansågs fonden vara en genomgångsenhet. Det fondbolag som förvaltade fonden hade hand om den och företrädde den i sitt eget namn. Centralskattenämnden hade i sitt förhandsavgörande ansett att inkomsten skulle anses ha mottagits från FCP-placeringsfonden i Luxemburg, varvid skatteavtalet mellan Finland och Luxemburg skulle tillämpas vid beskattningen av i Finland allmänt skattskyldiga ägare av fondandelar. Det var i situationen fråga om huruvida det vid beskattningen av i Finland allmänt skattskyldiga ägare av fondandelar kan anses att vinstutdelnings- och ränteinkomster via en FCP-fond som bildats enligt luxemburgsk lag och hade sitt säte i Luxemburg inflyter från den ursprungliga källstaten Förenta staterna så att skatteavtalet mellan Finland och Förenta staterna kan tillämpas på inkomsterna. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att definitionen av vad en FCP-fond är bör utgå från Luxemburgs interna lagstiftning, där fonden anses vara en genomgångsenhet, även om FCP-fonder i Finlands interna lagstiftning kunde anses vara samfund. Utöver detta ansåg högsta förvaltningsdomstolen att den omständigheten att inkomster från andra länder som passerar en genomgångsenhet inte hindrade en tillämpning av skatteavtalet mellan den ursprungliga källstaten och Finland vid beskattningen av i Finland allmänt skattskyldiga ägare av fondandelar, och att skatteavtalet mellan Finland och Förenta staterna skulle tillämpas på vinstutdelnings- och ränteinkomster från Förenta staterna som inflyter genom en FCP-fond.

I centralskattenämndens avgörande CSN 8/2013 hade den finländska privatpersonen A för avsikt att placera tillgångar i en luxemburgsk underordnad fond i en paraplyfond med formen FCP, som inte var skyldig att betala inkomstskatt i Luxemburg. Fonden hade endast tillväxtandelar på vilka avkastning inte delades ut under placeringstiden. I Luxemburg var FCP-fonden skyldig att betala endast en fast registreringsavgift och en årlig teckningsskatt som fastställs på grundval

¹³ KHO 2004:116.

¹⁴ KVL 8/2013.

av fondens tillgångar. Enligt den luxemburgska skattemyndighetens uppfattning hade FCP-fonden ingen självständig rätt att kräva att skatteavtalet ska tillämpas, utan det var skatteavtalet mellan inkomstens källstat och andelsägarens hemviststat som skulle tillämpas på FCP-fondens inkomst. Det gällde att avgöra om en underordnad fond i en fond med formen FCP kan jämföras med en i inkomstskattelagen avsedd placeringsfond, varvid fondens finländska andelsägare skulle beskattas i enlighet med 110 § i inkomstskattelagen vid överlåtelse av andelar. I Finland är de i 3 § 4 punkten i inkomstskattelagen avsedda placeringsfonderna befriade från inkomstskatt med stöd av 20 § i inkomstskattelagen. Beskattningen av andelsägarna påverkar inte placeringsfondens skattefrihet. Den i ansökan avsedda fonden var ett i fondföretagsdirektivet avsett fondföretag och dess tillgångar förvaltades av ett särskilt fondbolag. Fonden ansågs till sina väsentligaste egenskaper motsvara en i 3 § 4 punkten i inkomstskattelagen avsedd placeringsfond. Sökanden ansågs därmed få skattepliktig inkomst av andelarna först när andelarna löses in eller på annat sätt överläts på ett sätt som realiserar överlåtelsevinsten eller överlåtelseförlusten.

I beslutet HFD 2014:119, vilket gällde finansiella instrument, ansågs det att hybridlånet i fråga i beskattningen skulle anses ha karaktären av främmande kapital och att det inte var möjligt att med stöd av 31 § 1 mom. i lagen om beskattningsförfarande omdefiniera lånet som eget kapital. I det aktuella fallet bedrev A Ab planerings- och tillverkningsverksamhet, och det luxemburgska bolaget B hade ägt 95,7 procent av aktiestocken i A Ab under den tid besvären var anhängiga. A Ab hade av bolaget B fått ett 15 miljoner euro stort lån och som avdrag från sin inkomst av näringsverksamhet deklarerat 1 337 500 euro i räntor på lånet. Lånet hade beviljats på den grunden att de banker som finansierade A Ab:s verksamhet hade krävt att bolaget skaffade sig tilläggsfinansiering, som i betalningsordningen skulle vara en efterställd fordran i förhållande till banklån och till sin karaktär ett s.k. IFRS-hybridlån, som i ett IFRS-bokslut behandlades som eget kapital och i beskattningen skulle betraktas som främmande kapital. Enligt låneavtalet saknade delägarlånet säkerhet och förfallodag, och i betalningsordningen var det en efterställd fordran i förhållande till banklån. Den fasta årliga räntan på lånet var 30 procent och lades till lånekapitalet. Lånet kunde betalas endast på anfordran av A Ab. I målet gällde det att avgöra om lånearrangemanget mellan A Ab och dess huvudsakliga ägare bolaget B i beskattningen på basis av lånevillkoren var att betrakta som skuld eller som en placering som hade karaktären av eget kapital. Dessutom gällde det att avgöra om det i beskattningen skulle vara möjligt att med stöd av 31 § 1 mom. i lagen om beskattningsförfarande ignorera lånearrangemanget som rättelse av internprissättning och att hantera lånet i överensstämmelse med armlängdsprincipen som en placering med karaktären av eget kapital, vilket skulle innebära att räntorna på lånet inte var avdragsgilla. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att för att det skulle vara möjligt att ignorera och omdefiniera den transaktion som A Ab och bolaget B kommit överens om borde det, med hänsyn till följderna av ett sådant tillvägagångssätt, i lagen om beskattningsförfarande ha funnits ett uttryckligt bemyndigande att få omdefiniera arrangementet, något som inte ansågs vara fallet. HFD ansåg att räntorna på lånet var avdragsgilla. I fallet behandlades inte klassificeringen av hybridlånet från inkomsttagarens synpunkt.

I beslutet HFD 2010:15 var det fråga om huruvida källskatt skulle bäras upp på den vinstutdelning som A Ab betalade till sin utländska ägare. Enligt 3 § 5 mom. i lagen om beskattning av begränsat skattskyldig för inkomst (627/1978) ska källskatt inte betalas på vinstutdelning som betalas till ett sådant samfund med hemvist i en medlemsstat i Europeiska unionen som direkt innehar minst 20 procent av kapitalet i det bolag som betalar vinstutdelningen. Det som föreskrivs i momentet tillämpas endast om mottagaren av vinstutdelning är ett sådant bolag som avses i moder-/dotterbolagsdirektivet. Enligt 9 § 1 mom. 2 punkten i inkomstskattelagen är utländska samfund skyldiga att betala skatt på inkomst som har förvärvats här. Dessutom föreskrivs i 10 § 6 punkten att vinstutdelning som betalas till utlandet från Finland är inkomst som

förvärvats i Finland. A Ab var ett helägt dotterbolag till ett enligt lagstiftningen i Luxemburg bildat SICAV-bolag med växlande kapital. Lagstiftningen i Finland kände inte till någon bolagsform som skulle motsvara SICAV-bolag, men SICAV-bolaget var befriat från inkomstskatt i det land där det hade sitt säte. SICAV-bolaget var inte ett bolag som avses i moder/dotterbolagsdirektivet. Trots dessa omständigheter skulle A Ab med hänsyn till artiklarna om etableringsfrihet och fri rörlighet för kapital i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt inte bära upp källskatt på den vinstutdelning som A Ab betalade till SICAV-bolaget.

I beslutet HFD 2004:111 var SICAV-bolaget ett bolag med växlande kapital som bedrev placeringsfundsverksamhet. Det hade bildats enligt lagstiftningen i Luxemburg och hade sitt säte i Luxemburg. SICAV-bolaget var befriat från samfundsskatt enligt Luxemburgs interna lagstiftning, något som innebar en betydande skattelättnad. I målet var det fråga om huruvida den källskatt som hade uppburits på vinstutdelning som SICAV-bolaget erhållit i Finland kunde återbäras till bolaget. Skatteavtalet innehöll inga särskilda bestämmelser om skattskyldighet för SICAV-bolagstypen. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att bolag av typen SICAV trots den befrielse från inkomstskatt som följer av lagstiftningen i Luxemburg kan anses uppfylla det rekvisit för skattskyldig som ingår i skatteavtalet mellan Finland och Luxemburg. Därför kunde bolaget med avseende på skatteavtalet mellan Finland och Luxemburg betraktas som en i avtalet avsedd person med hemvist i Luxemburg. Därmed kunde till SICAV-bolaget med stöd av skatteavtalet återbäras källskatt som uppburits på vinstutdelning som bolaget erhållit i Finland.

I beslutet HFD 2006:75 var det fråga om återbäring av överkursfondmedel som A Ab fått av ett utländskt bolag. A Ab:s dotterbolag A B.V var registrerat i Nederländerna och allmänt skattskyldigt där. A B.V:s överkursfond minskades med iakttagande av den nederländska bolagslagstiftningen. Enligt den nederländska bolagslagstiftningen ingick överkursfondmedlen inte i aktiekapitalet. Enligt Nederländernas skattelagstiftning var det fråga om återbäring av kapital, och återbäringen betraktades som vinstutdelning. På betalningen tillämpades vad som i skatteavtalet mellan Finland och Nederländerna bestäms om vinstutdelning, vilket innebar att Finland hade beskattningsrätt. Enligt hävdvunnen rättspraxis kunde betalningen trots skatteavtalet beskattas med iakttagande av vad som i näringskattelagen föreskrivs om beskattning av överlåtelsevinst.

I beslutet HFD 2016:72 hade en filial i Finland inte rätt att dra av ränteutgifter vid beskattningen eftersom arrangemanget med stöd av 28 § i lagen om beskattningsförfarande betraktades som kringgående av skatt. A Inc, ett bolag som var registrerat i Förenta staterna, förvärvade aktierna i det svenska bolaget B AB, varefter en serie interna arrangemang företogs i koncernen. Aktierna i B AB överläts till bolaget AA Inc och vidare till det bolagets i Luxemburg grundade dotterbolag AAA Holding Luxembourg S.a.r.l:s svenska dotterbolag AAAA Holding AB. Den interna skuld som uppstått i koncernen genom förvärvet av aktierna allokerades tillsammans med aktierna till bolagets filial i Finland. Förvärvet av aktierna finansierades med skuldebrev som var utställda på AA Inc och som senare överfördes genom apport till AAA Holding Luxembourg S.a.r.l. Den fasta räntan på skulden var 6,897 procent per år. En del av skulden konverterades genom beslut av AAAA Holding AB:s styrelse till räntefri skuld till huvudbolaget. Den räntefria skulden uppgick till 2 247 790 069 euro och den räntebelagda till 726 000 000 euro. Det årliga räntebeloppet var 50 072 220 euro. Återbetalningstiden var sju år. Ett finskt aktiebolag inom koncernen hade från och med år 2009 lämnat filialen koncernbidrag, varmed filialen hade täckt kostnaderna för de skulder som allokerats till den. Enligt högsta förvaltningsdomstolens beslut skulle arrangemanget, som omfattade många olika steg, bedömas som en helhet. HFD ansåg att arrangemanget hade givits en sådan rättslig form som inte motsvarade sakens egentliga natur eller syfte och att arrangemanget hade vidtagits av skatteskal, i syfte att befrias från skatt genom att utnyttja systemet med koncernbidrag och ränteavdrag. Vi-

dare ansågs att det inte förelåg av beskattningsskäl oberoende ekonomiska grunder för arrangementet. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att aktierna i B AB inte kunde betraktas som tillgångar i den rörelse som filialen bedrev och att de räntor som filialen betalade till AAA Holding Luxembourg S.a.r.l. för den skuld som upptagits för finansieringen av aktieförvärvet därför inte var sådana i näringsskattelagen avsedda avdragsgilla räntor som uppstått i näringsverksamhet.

Också i avgörandet HFD 2016:71 var det fråga om rätten att dra av ränteutgifter. I målet hade en filial inte haft rätt att med stöd av 12 § och 18 § i näringsskattelagen vid sin beskattning dra av ränteutgifter som uppkommit vid ett internt företagsarrangemang i koncernen A. Vid arrangemanget grundade A A/S:s helägda danska dotterbolag AA A/S en filial i Finland vid namn AAA. A A/S sålde därpå aktierna i det rörelsedrivande finska bolaget B Ab till AA A/S med ett köpebrev där A A/S var säljare och den finska filialen AAA var köpare. Efter köpet hade aktierna i köparbolagets bokföring behandlats som filialens tillgångar. Köpesumman för aktierna var 650 miljoner euro och köpet finansierades genom att det till filialen allokerades 150 miljoner euro i aktiekapital och 500 miljoner euro i skulder. Skuldkapitalet bestod av ett lån från A A/S. Låneavtalet sattes upp i filialens namn. Räntefoten hade överenskommit till 6,9 procent och förfallodagen var 31.12.2011. Filialen hade i ränta på lånet betalat 5 654 166,66 euro år 2006 och 34 500 000 euro varje år under perioden 2007—2010. Dessutom hade B Ab från och med år 2006 lämnat filialen koncernbidrag, varmed filialen hade täckt räntekostnaderna för det lån som allokerats till den. I målet ansågs det att den bestämmanderätt som aktierna i B Ab medförde fanns hos AA A/S:s styrelse eller styrelsen i det bolag som var moderbolag i koncernen. Aktierna i B Ab kunde därmed inte anses ha varit i bestående bruk i den näringsverksamhet som filialen bedrev och kunde inte betraktas som tillgångar som hörde till filialen. Följaktligen ansåg högsta förvaltningsdomstolen att aktierna inte skulle betraktas som tillgångar som hörde till filialen, att den skuld som uppkommit genom förvärvet av aktierna inte skulle anses vara filialens och att räntorna på skulden inte skulle betraktas som avdragsgilla utgifter för filialen.

2.2 EU-rättsaktens målsättning och huvudsakliga innehåll

2.2.1 Målsättning för direktivet mot skatteflykt

Direktivet mot skatteflykt har som målsättning att trygga bolagsskattebasen i medlemsstaterna. Genom bestämmelserna strävas det efter att garantera möjligheten att i beskattningen beakta alla i medlemsstaten allmänt skattskyldiga subjekts beskattningsbara inkomster.

Syftet med bestämmelserna om hybridarrangemang är att motverka den erodering av skattebasen som följer av hybrida mismatchningar. Regleringen syftar främst till att förebygga genomförandet av hybridarrangemang som leder till att beskattning undviks. Om det förebyggande syftet uppnås, kan de fall där regleringen tillämpas bli få i praktiken. Med begreppet hybridarrangemang avses i denna proposition en transaktion där en i direktivet avsedd hybrid mismatchning realiserar. Det av hybrid mismatchning orsakade skattemässiga resultat som är föremål för regleringen kan bestå i att avdrag för samma utgift görs flera gånger, inkomst inte beskattas och källskatt avräknas flera gånger.

Senare i denna proposition används termen direktivet när det gäller on ATAD2. När det gäller också ATAD, används termen direktivet mot skatteflykt.

2.2.2 Det huvudsakliga innehållet i direktivregleringen om hybridarrangemang

Allmänt

Bestämmelser om beskattning av hybridarrangemang finns i artiklarna 9, 9a och 9b. I artikel 1 i direktivet mot skatteflykt finns dessutom allmänna bestämmelser om direktivets tillämpningsområde, och artikel 2 innehåller allmänna bestämmelser om definitioner. I artikel 3 föreskrivs det att regleringen anger en miniminivå, vilket gör det möjligt att i den nationella lagstiftningen ha bestämmelser som är strängare än i direktivet. Dessa allmänna bestämmelser i artiklarna 1–3 tillämpas vid sidan av övriga artiklar.

Förhållande till nationella skattesystem och till skatteavtal

Avsikten är inte att regleringen i direktivet generellt ska ersätta reglerna i de nationella skattesystemen när det gäller avdrag för utgifter, skatteplikt för inkomster och avräkning av källskatt. Det är meningen att regler som uttrycker de på statens allmänna skattepolitik baserade principerna för skattesystemet ska tillämpas liksom nu. I princip är det inte heller meningen att regleringen i direktivet ska ändra de bestämmelser om fördelning av beskattningsrätt mellan stater som fastställts i skatteavtal om undvikande av dubbelbeskattning.¹⁵ Avsikten är att utöver dessa normala bestämmelser som ingår i skattesystemen tillämpa särskilda bestämmelser om hybridarrangemang, vilka kan medföra att det regelbaserade skattemässiga resultatet förändras.¹⁶

Föremål för regleringen samt avgränsningar

Bestämmelserna om hybridarrangemang tillämpas i situationer där det förekommer en betalning som är avdragsgill i beskattningen. En ytterligare förutsättning för tillämpningen är att klassificeringen av den betalning som är föremål för hybridarrangemanget skiljer sig åt vid beskattningen av de parter som definieras i bestämmelserna, t.ex. betalningsmottagaren och betalaren (hybrid mismatchning), och att detta följer av vissa omständigheter som definieras i direktivet (hybriditet, hybridelement). I direktivet definieras de situationer som hör till direktivets tillämpningsområde och metoderna för att neutralisera effekten av hybrid mismatchning.

Med hybrid mismatchning som hör till direktivets tillämpningsområde avses för det första situationer där klassificeringen av en betalning som görs av en transaktionspart skiljer sig åt vid beskattningen i de jurisdiktioner som transaktionen har en koppling till. Arrangemang där det är fråga om divergerande klassificering av en part i en transaktion grundar sig på subjektets skattemässiga transparens eller status av särskild skattskyldig. Arrangemang som rör finansiella instrument åter baserar sig på instrumentets eller den därtill hänförliga betalningens skattemässiga klassificering.¹⁷ I denna proposition används termen klassificering när skattebestämmelser och beskattningspraxis som olika jurisdiktioner tillämpar i fråga om dessa omständigheter avses.

Med hybrid mismatchning avses i direktivet dessutom situationer där det vid beskattningen av företagets huvudkontor anammats en annan tolkning än vid beskattningen av företagets filial när man granskar uppkomsten av ett fast driftställe eller allokeringen av inkomster och utgifter till huvudkontoret respektive en filial eller beskattningen av en fiktiv betalning. I dessa situationer

¹⁵ Skäl 11 i direktivet.

¹⁶ OECD 2015 paragraph 4.

¹⁷ OECD 2015 paragraph 13–14.

kan en hybrid mismatchning uppstå också mellan flera fasta driftställen som tillhör ett och samma företag.

Direktivet tillämpas utöver i ovannämnda situationer också när det till följd av en transaktion som inte är föremål för beskattning har uppstått en hybrid mismatchning vars effekt överförs till en annan jurisdiktion. Dessutom tillämpas direktivet i situationer som uppkommer vid beskattning av skattskyldiga med dubbel hemvist.

Enligt skäl 29 till direktivet tillämpas bestämmelserna om hybridarrangemang endast i den mån som den situation som innefattar en skattskyldig ger upphov till hybrid mismatchning. En hybrid mismatchning som grundar sig på dubbla avdrag anses uppstå till den del en betalning som kan dras av inom en jurisdiktion kan dras av också inom en annan jurisdiktion men inkomstunderlaget inom jurisdiktionerna skiljer sig åt. En hybrid mismatchning som bygger på icke-beskattning av inkomst anses i allmänhet uppstå när en betalning som betalaren kan dra av inte är skattepliktig för betalningsmottagaren¹⁸. Bestämmelserna tillämpas normalt inte, om följden av hybrid mismatchning redan har justerats genom en bestämmelse som avses i direktivet.

Missmatchningar uppstår också i situationer som undantagits från direktivets tillämpningsområde. Enligt skälen 16, 18, 19 och 20 tillämpas bestämmelserna om hybridarrangemang inte i situationen, där det är inte fråga om skillnader i klassificeringen av subjektet eller betalningen eller allokering av betalningar inom jurisdiktionerna. Missmatchningen grundar sig alltså i den situationen inte på ett hybridelement, varvid eventuellt kringgående av skatt som bygger på hybrid mismatchning vid behov förebyggs genom andra bestämmelser än hybridbestämmelser.

I direktivregleringen om hybridarrangemang ingår några optioner som medlemsstaterna kan genomföra i sin nationella reglering. Medlemsstaterna har enligt direktivet möjlighet att t.ex. undanta från tillämpningsområdet vissa situationer där hybrid mismatchning beror på arrangemang som anknyter till de krav på förlusttäckningskapacitet som tillämpas på banksektorn. I de hybridbestämmelser som anknyter sig till finansiella instrument i artikel 2.9 första stycket a medlemsstaterna har en option att välja mellan tolv månader eller en annan rimlig tid för att inkomsten ska anses ha inkluderat i skattebasen. Enligt artikel 9.1 som gäller dubbla avdrag har medlemsstaterna dessutom en option att tillåta avdrag, som är nekade på grund av dessa regeln, framåtrulla till efterföljande beskattningsperioden (så kallad carry forward –förfarande).

Tillämpningsområde

Enligt artikel 1 i direktivet är direktivet tillämpligt på samtliga skattskyldiga som omfattas av bolagsbeskattning i en eller flera medlemsstater. Dessutom är direktivet tillämpligt på fasta driftställen i en eller flera medlemsstater som tillhör subjekt vilka är skattemässigt hemmahörande i ett tredjeland. Artikel 9a, som inte behandlas i denna proposition, är tillämplig på alla subjekt som behandlas som skattemässigt transparenta av en medlemsstat. De bestämmelser om direktivets tillämpningsområde som behandlas i detta avsnitt är tillämpliga på beskattningen av sådana hybridarrangemang som avses i direktivet, bortsett från situationen enligt artikel 9a.

Direktivets tillämpningsområde är inte avgränsat enbart till transaktioner av en viss storlek. Detta gör att regleringen är tillämplig på alla situationer som avses i direktivet, oavsett storlek. Enligt skäl 12 till direktivet har tillämpningen av regleringen dock på annat sätt riktats in särskilt på situationer där risken för skatteflykt bedöms vara betydande. Detta har gjorts med hjälp av

¹⁸ OECD 2015 paragraph 10.

bestämmelsen i artikel 2.9 andra stycket c, enligt vilken regleringen tillämpas bara när en mismatchning uppstår mellan närstående företag eller inom ramen för ett s.k. strukturerat arrangemang. Denna avgränsning gäller dock inte i artikel 9.6 avsedda hybridöverföringar som har utformats för att framkalla dubbel eller flerdubbel avräkning av källskatt.

Enligt skäl 22 till direktivet avses direktivet inte vara tillämpligt på situationer där skillnader i fråga om skatteresultat hänför sig enbart till skillnader i värderingen av en betalning. Värderingsskillnader kan uppkomma t.ex. på grund av divergerande internprissättning inom olika jurisdiktioner. Som en i direktivet avsedd hybrid mismatchning hanteras inte heller avvikelser avseende tidpunkt (periodiseringsskillnader) som bygger på beskattningsreglerna. Enligt direktivet kan en avvikelse avseende tidpunkt ändå i fråga om betalningar enligt ett finansiellt instrument tolkas som hybrid mismatchning, om betalningen inte inkluderas i betalningsmottagarens inkomst inom tolv månader efter utgången av betalarens beskattningsperiod, eller inom rimlig tid såsom fastställts i enlighet med armslängdsprincipen. Tillämpningen av hybridbestämmelserna förutsätter ändå även i det fallet att det kan anses att en hybrid mismatchning kan hänföras till skillnader i klassificeringen av det finansiella instrumentet eller av betalningar som görs enligt det.

Viktiga definitioner i samband med tillämpning av regleringen om hybridarrangemang är definitionerna av begreppen subjekt i intressegemenskap, strukturerat arrangemang, avdrag och inkludering; dessa begrepp avgränsar tillämpningsområdet. I artikel 2.9 tredje stycket ingår förutom de ovannämnda definitionerna också uttryckliga definitioner av andra begrepp som används i direktivet.

Hybridarrangemang och beskattning av dem

Situationer som omfattas av direktivets tillämpningsområde, dvs. hybridarrangemang, kan klassificeras på flera sätt. De kan klassificeras t.ex. utifrån det element som framkallar den s.k. hybrideffekten i respektive situation eller t.ex. på grundval av om det i situationen är fråga om en betalning mellan fristående subjekt eller om beskattning av huvudkontoret respektive en filial. Enligt skäl 15 till direktivet delas situationerna in i fyra kategorier som följer:

- Betalningar enligt ett finansiellt instrument, särfall: hybridöverföringar (artiklarna 2.9 a och 9.6)
- Allokering av en betalning som gjorts till ett hybridsubjekt eller ett fast driftställe, särfall: beskattning av skattemässigt transparenta subjekt (artiklarna 2.9 b-d, 9.5 och 9a)
- Betalning som gjorts av ett hybridsubjekt, fiktiva betalningar mellan huvudkontor och fast driftställe eller mellan flera fasta driftställen (artiklarna 2.9 e och f)
- Dubbla avdrag som är en följd av en betalning som gjorts av ett hybridsubjekt eller ett fast driftställe, särfall: dubbel hemhöriga (artiklarna 2.9 g och 9b).

Hybridarrangemangen kan också klassificeras utifrån vilket slag av hybrid mismatchning de ger upphov till. Vid dubbla avdrag, vilket i OECD-rapporten benämns double deduction, DD, är det fråga om att samma utgift dras av flera gånger. I andra situationer är det fråga om att en inkomst som motsvarar ett avdrag inte inkluderas i betalningsmottagarens skattebas, varvid resultatet är icke-beskattning; i OECD-rapporten går detta under benämningen deduction – no inclusion, D/NI. Betalaren kan då dra av en betalning som inte beaktas i betalningsmottagarens beskattning. Också i den sistnämnda situationen kan det vara fråga om två avdrag, men den utgift som dras av är inte samma. I dessa situationer uppstår två skatteavdrag, men en enda intäktsföring. Vid klassificering som grundar sig på hybrid mismatchning utgör dessutom flerdubbel avräkning av utländsk skatt som anknyter till hybridöverföringar en kategori för sig. I

situationer där det är fråga om icke-beskattningsbestår dessutom en kategori för sig av indirekt hybrid mismatchning som är mer långtgående än andra arrangemang och där ett hybridarrangemang kombineras med ett arrangemang där en hybrid mismatchning inte uppkommer. I de sistnämnda situationerna kvittas hybridarrangemangets skattemässiga resultat mot en annan betalning.

Artikel 9 i direktivet innehåller bestämmelser om vid beskattningen tillämpliga metoder genom vilka det skattemässiga resultatet av en hybrid mismatchning som följer av ett hybridarrangemang elimineras, alltså neutraliseras. Metoden varierar beroende på huruvida det i situationen är fråga om dubbla avdrag eller icke-beskattningsbestår. Vad vardera situationen beträffar innehåller direktivet en primär och en sekundär metodregel; dessa riktar sig mot de olika jurisdiktioner där den hybrida mismatchningens skattemässiga resultat uppkommer. Vid dubbla avdrag ska avdrag nekas enligt både primär- och sekundärregeln. Vid icke-beskattningsbestår ska avdrag nekas enligt primärregeln och enligt sekundärregeln ska inkomsten beaktas som skattepliktig, alltså inkluderas i skattebasen.

Dessutom föreskrivs separat om metoden i situationer med kvittning av utgifter med anknytning till hybridarrangemang och i situationer där det i den stat där huvudkontoret är beläget regleras om undantagande av ett fast driftställes inkomster. Vidare föreskrivs det om förfarandet vid avräkning av utländsk skatt i vissa situationer.

Tidsgräns för genomförandet

Regleringen om hybridarrangemang, med undantag för artikel 9a, ska sättas i kraft nationellt i medlemsstaterna senast den 31 december 2019. Regleringen ska tillämpas från och med den 1 januari 2020. Regleringen i artikel 9a ska sättas i kraft nationellt i medlemsstaterna senast den 31 december 2021 och tillämpas från och med den 1 januari 2022.

2.3 Bedömning av nuläget

Den nuvarande nationella regleringen i Finland inbegriper inte något omfattande regelverk för förhindrande av skattemässiga resultat som hybridarrangemang har. Enligt den nuvarande nationella regleringen är utgifter i stor utsträckning avdragsgilla i Finland. I regel är avdragsrätten inte begränsad t.ex. så att den form som ett finansiellt instrument har eller en status som en betalningsmottagare eller en betalare har, kan leda till duplicerade avdrag inom en intressegemenskap eller till icke-beskattningsbestår. Enligt den nuvarande nationella regleringen är också inkomster i stor utsträckning skattepliktiga.

I den nationella regleringen finns det för närvarande inte uttryckliga bestämmelser om att t.ex. inkomster som härrör från ett utländskt transparent bolag i finsk ägo ska beskattas i Finland, och i lagstiftningen beaktas inte särdrag som hänför sig till dessa situationer. Till följd av den nuvarande skattemässiga behandlingen som utgår från prövning av varje enskilt fall har det i princip varit möjligt att ett sådant utländskt subjekt som i den stat där det är beläget har behandlats som sammanslutning eller som någon annan skattemässigt transparent struktur har behandlats som samfund i Finland. Om det utländska subjektet i en sådan situation har tagit emot en betalning som inte inkluderats i vare sig subjektets eller dess finländska ägarens skattebas, är det fråga om en i direktivet avsedd hybrid mismatchning där hybridelementet är ett resultat av skillnader i klassificeringen av subjektet mellan Finland och den stat där subjektet är beläget.

Vid undanröjande av internationell dubbelbeskattning iakttas ett förfarande där det belopp som ska dras av från finsk skatt beräknas som alla utländska skatters och utomlands förvärvade inkomsters proportionella andel av de skatter som ska betalas i Finland. Dessutom tillämpas den s.k. carry forward-principen, enligt vilken ett outnyttjat belopp av utländsk skatt får dras av från finsk skatt under de fem följande skatteåren. Dessa bestämmelser tillämpas för närvarande utan att det beaktas att samma utländska skatt i vissa situationer kan avräknas fullt ut också inom en annan jurisdiktion.

Bestämmelser som ingår i Finlands gällande nationella reglering om undanröjande av dubbelbeskattning kan leda till att avräkningen av utländsk skatt från skatt som ska betalas i Finland överstiger den skatt som här ska betalas på den inkomst som ligger till grund för den utländska skatten.

I OECD-rapporten förs det fram att t.ex. ett sådant nationellt system som möjliggör att skatten på flera olika inkomster som förvärvats i utlandet avräknas sammanräknad kan leda till situationer med nollbeskattning.¹⁹ Bestämmelserna i den nuvarande nationella regleringen om undanröjande av dubbelbeskattning leder till att det vid beskattningen i Finland är möjligt att avräkning som motsvarar utländsk skatt på en utlandsinkomst kvittas mot skatt som ska betalas här på en annan utlandsinkomst. Skatter som betalats på olika inkomster som hänför sig till samma förvärvskälla kan räknas samman när avräkningen beräknas. Enligt den nuvarande regleringen är det inte möjligt att begränsa beloppet av avräkning på det sätt som direktivet förutsätter så att det står i proportion till den beskattningsbara inkomst som grundar sig på en hybridöverföring. Det är därmed i vissa situationer möjligt att det från skatt som ska betalas i Finland avräknas utländsk skatt till ett belopp som är större än det belopp som i Finland beaktas som beskattningsbar inkomst som ligger till grund för den utländska skatten. Den nuvarande regleringen beaktar inte att samma utlandsskatt i vissa situationer kan bli avräknad fullt ut också i en annan jurisdiktion. Regleringen möjliggör därmed i direktivet avsedda hybridarrangemang som anknyter till källskatter.

I den nationella regleringen ingår redan för närvarande riktade bestämmelser som gäller undandragande av skatt och allmänna bestämmelser för motarbetande av skatteflykt. Den nuvarande nationella regleringshelheten förhindrar emellertid inte att det i Finland uppkommer skattemässiga resultat som grundar sig på hybridarrangemang. Den regleringshelhet som föreslås i propositionen och gäller hybridarrangemang är därför ett behövligt komplement till det nuvarande systemet.

2.4 Tillvägagångssätt som andra medlemsstater planerar och genomför

Till följd av direktivet bereder flera EU-stater som bäst ett genomförande av direktivet och en eventuell uppdatering av befintliga bestämmelser om beskattning av hybridarrangemang. Också i stater utanför EU planeras ändringar av bestämmelserna utgående från OECD:s BEPS-rekommendationer.

Nederländerna

I Nederländerna finns det för tillfället ingen heltäckande lagstiftning om hybridarrangemang. De bestämmelser om hybridsituationer som trädde i kraft i januari 2016 grundar sig på regleringen i moder/dotterbolagsdirektivet. Genom bestämmelserna begränsas skattefriheten för

¹⁹ OECD 2015 stycke 446.

vinstutdelning som samfund erhåller i situationer där vinstutdelningen är avdragsgill i källstatens beskattning eller när det är fråga om ett artificiellt arrangemang genom vilket kringgående av skatt eftersträvas. Vidare begränsas genom skatteflyktsbestämmelser ränteavdragsrätten i vissa hybridsituationer som kan leda till att hybridlån klassificeras som eget kapital. Också särskilda bestämmelser om begränsning av ränteavdragsrätten kan bli tillämpliga från fall till fall i samband med vissa hybridarrangemang, liksom även den allmänna skatteflyktsnorm som bottnar i rättspraxis.

Nederländerna arrangerade i oktober 2018 ett remissförfarande som gällde ett lagstiftningsutkast om genomförande av direktivet. I juli 2019 överlämnades en proposition till parlamentets underhus för att behandlas, och målet är att bestämmelserna ska tillämpas från år 2020 (från år 2022 när det gäller omvända hybrider). I motiveringen till propositionen nämns det att Nederländerna inte har för avsikt att inbegripa i regleringen sådana undantag som direktivet möjliggör, t.ex. undantaget som gäller finanssektorn (tills vidare finns propositionen och motiveringen enbart på holländska).

På basis av den uppdaterade reglering om förhandsavgöranden som trädde i kraft i Nederländerna vid ingången av juli 2019 är det möjligt för bolag att, när förutsättningarna är uppfyllda, anhänga om förhandsavgörande i en beskattningsfråga (Advance Tax Ruling) också i anknytning till hybridsubjekt och hybridinstrument. I princip gäller förhandsavgörandena i fem år.

Belgien

I Belgien tillämpas på direktivet baserade bestämmelser om hybridarrangemang sedan ingången av år 2019. Hybridsituationer definieras i bestämmelserna som arrangemang som leder till att antingen ett belgiskt bolags eller fast driftställes samt ett utländskt bolags eller fast driftställes utgifter dras av dubbelt eller inkomster inte beskattas. Regleringen omfattar avsaknad av avdragsrätt för utgifter, inkludering av inkomst i den beskattningsbara inkomsten och begränsad avräkning av utländsk källskatt.

Angående fasta driftställen föreskrivs det att belgiska bolag är skyldiga att betala skatt på vinster som anknyter till ett utländskt fast driftställe, även om inkomsten bör vara befriad från skatt med stöd av ett skatteavtal som ingåtts med en EU-medlemsstat. Denna regel tillämpas, om vinsten har realiserats till följd av en hybrid mismatchning och inte beskattas i ett annat land därför att det fasta driftstället åsidosätts där. Ett hybridsubjekt som etablerats eller registrerats i Belgien betraktas som skattskyldigt i Belgien, om subjektet i en eller flera utländska ägares beskattning behandlas som en särskild skattskyldig. Enligt regleringen i Belgien aktualiseras en hybrid mismatchning av finansiella instrument, om det finansiella instrumentet eller dess inkomster definieras på olika sätt i olika stater och det finansiella instrumentet leder till avdrag hos ett utländskt bolag eller en enhet inom det utan att inkomsten inkluderas i skattebasen för ett belgiskt bolag eller fast driftställe.

Storbritannien

Storbritannien har en omfattande hybridreglering som trädde i kraft vid ingången av år 2017. Regleringen grundar sig på de åtgärd 2-rekommendationer som utarbetades inom OECD:s BEPS-projekt. Regleringen tillämpas i allmänhet bara på transaktioner mellan parter i intressegemenskap. Mellan parterna råder intressegemenskap bl.a. när ägarandelen av aktiekapitalet är minst 50 procent eller en tredje part äger minst 50 procent av aktiekapitalet i vardera parten. Kravet är dock 25 procent när det är fråga om t.ex. hybridarrangemang avseende ett finansiellt instrument. Bestämmelserna tillämpas dock också på andra transaktioner, om det kan anses vara

fråga om ett strukturerat arrangemang. Med det avses ett arrangemang där skattefördelen har delats mellan parterna i enlighet med villkoren för arrangemanget eller där villkoren annars visar att skattefördel var att vänta, eller ett arrangemang som utformats i syfte att leda till en skattefördel som grundar sig på en hybrideffekt i beskattningen. Förekomsten av ett företagsekonomiskt mål hindrar inte nödvändigtvis att arrangemanget klassificeras också som strukturerat.

Regleringen täcker situationer där avdrag åstadkoms utan att motsvarande inkomst inkluderas i skattebasen och det för detta ändamål används finansiella instrument eller överföringar av dem, hybridsubjekt eller ett fast driftställe. I lagstiftningen ingår t.ex. en bestämmelse om hybridinstrument som kan lämpa sig exempelvis när klassificeringen av en betalning enligt ett finansiellt instrument skiljer sig åt mellan olika stater. Bestämmelserna om hybridsubjekt åter handlar om skillnader i den skattemässiga behandlingen som beror på att ett bolag klassificeras som skattemässigt transparent i en stat och som ett självständigt bolag i en annan stat. Regleringen är tillämplig också när dubbla avdrag uppkommer på grund av skattemässiga skillnader och orsakas av att hybridsubjekt, fasta driftställen eller dubbel hemvist utnyttjas.

Tillämpningsförutsättningarna är i allmänhet likartade i olika situationer. En allmän tillämpningsförutsättning är att den skattskyldige ska vara ett hybridsubjekt eller omfattas av bolagskatt i Storbritannien, exempelvis ett fast driftställe som är beläget i Storbritannien. Vidare förutsätts det för att regleringen ska tillämpas att denne skattskyldige deltar direkt i arrangemanget och att hybriden leder till mismatchning. Med mismatchning avses dubbla avdrag eller avdrag utan inkludering. När bestämmelserna tillämpas beaktas inte eventuella utländska skatter på lokal nivå som tas ut på inkomsten.

I bestämmelserna justeras hybridarrangemangens skattemässiga resultat vanligtvis primärt genom att avdrag för en betalning nekas och sekundärt genom att betalningen inkluderas i den beskattningsbara inkomsten. Sekundär justering blir tillämplig bara i den situationen att den andra staten inte har gjort en primär justering. När det är fråga om en överföring inom regleringens tillämpningsområde som ett brittiskt fast driftställe har gjort justeras det skattemässiga resultatet genom att det fasta driftstället nekas avdrag. Hybridverkan som orsakas av dubbla avdrag nekas primärt i moderbolagets stat.

Hybridregleringen innehåller också en särskild bestämmelse som ingriper i överföring av hybridarrangemangets skattemässiga resultat genom ett instrument eller något annat arrangemang som inte ingår i de övriga hybridbestämmelsernas tillämpningsområde. I det fallet medverkar den skattskyldige inte direkt i ett arrangemang som i sig strider mot de övriga hybridbestämmelserna, men arrangemanget som helhet leder till samma hybrideffekt. En sådan effekt kan åstadkommas t.ex. genom att utnyttja tredjeländer och s.k. back-to-back-lån. När bestämmelsen tillämpas nekas betalaren avdrag. Dessutom finns det i lagstiftningen en särskild skatteflyktsbestämmelse som gäller hybridarrangemang.

Storbritannien har alltså redan genomfört de regler som krävs i direktivet mot skatteflykt. I juli 2018 inleddes emellertid remissbehandlingen av en preliminär proposition där det föreslås bl.a. små ändringar i hybridregleringen för att den fullt ut ska motsvara kraven i direktivet mot skatteflykt. De föreslagna ändringarna gäller behandlingen av fasta driftställen samt sådana finansiella instrument som undantagits från lagens tillämpningsområde och hänför sig till regleringen om vissa branschers förlusttäckningskapacitet. Enligt propositionen lämpar sig hybridregleringen i fortsättningen också i en situation där den stat där en filial är belägen inte behandlar filialen som ett fast driftställe vid beskattningen medan det vid beskattningen av huvudkontoret

anses att ett fast driftställe har uppkommit, dvs. när det är fråga om ett s.k. obeaktat fast driftställe. I en sådan situation justeras det skattemässiga resultatet genom att de inkomster som annars skulle räknas som inkomster för det fasta driftstället räknas som inkomster för det i Storbritannien belägna huvudkontoret. Ändringarna har föreslagits träda i kraft vid ingången av år 2020. Storbritanniens regering överväger alltså huruvida ändringar som gäller omvänd hybrid mismatchning är nödvändiga.

Luxemburg

Luxemburg publicerade den 21 december 2018 reglering om genomförande av direktivet. Enligt bestämmelserna kan utgifter och förluster från och med ingången av år 2019 inte dras av, om en hybrid mismatchning framkommer vid specificeringen av ett finansiellt instrument eller ett företag och arrangemanget har genomförts mellan en luxemburgsk skattskyldig och en annan part som har sin hemvist i en EU-medlemsstat. Regleringen tillämpas också när ett arrangemang mellan en luxemburgsk skattskyldig och ett subjekt i intressegemenskap i en annan EU-medlemsstat leder till en situation med icke-beskattnings på grund av en hybrid mismatchning. Dessa regler tillämpas inom unionen. Från och med år 2020 tillämpas regleringen också på arrangemang med parter som har sin hemvist i tredjeländer samt på fasta driftställen. Från och med januari 2022 kommer dessutom bestämmelser om omvänd hybrid mismatchning att tillämpas.

Frankrike

I Frankrike gäller för närvarande vissa hybridrelaterade bestämmelser. Avsikten är att hybridinstrumentreglerna i direktivet mot skatteflykt ska införlivas mer helhetsinriktat med den franska lagstiftningen år 2020.

I Frankrike begränsas ränteavdragsrätten genom en hybridbestämmelse som tillämpas på räntor som betalats till bolag i intressegemenskap. Bolag anses vara i intressegemenskap när ett bolag direkt eller indirekt äger minst 50 procent av kapitalet i ett annat bolag eller när ett bolag utövar ett faktiskt bestämmande inflytande i det andra bolaget. Vid bedömning av intressegemenskap beaktas också ett tredje bolags direkta eller indirekta bestämmande inflytande. Räntor som betalats till en part i intressegemenskap är inte avdragsgilla i Frankrike, om kredittagaren inte visar att ränteinkomsten beskattas med en skattesats som är minst 25 procent av företagsskattesatsen i Frankrike. Bestämmelsen tillämpas på både inhemska och utländska inkomsttagare. Om inkomsttagaren är utländsk beräknas tröskelvärdet som om inkomsttagaren hade fått inkomsten i Frankrike. Bestämmelsen tillämpas också på transparenta subjekt och på utländska företags fasta driftställen som är belägna i Frankrike.

Sverige

Sveriges riksdag antog den 14 juni 2018 en lag genom vilken bl.a. direktivregleringen om hybridarrangemang till en del införlivades med nationell rätt. Bestämmelserna trädde i kraft vid ingången av år 2019. Tidigare fanns det i Sverige inte några bestämmelser om beskattning av hybridarrangemang, bortsett från bestämmelser som går tillbaka på moder/dotterbolagsdirektivet och begränsar skattefriheten för vinstutdelning till bolag.

Genom bestämmelserna som trädde i kraft vid ingången av år 2019 begränsades avdragsrätten för ränteutgifter i vissa gränsöverskridande hybridsituationer. Ett företag fick inte dra av ränteutgifter, om ett företag i intressegemenskap som var beläget i en annan stat fick göra avdrag för samma ränteutgifter och räntebetalaren var ett företag i intressegemenskap. Sekundärt skulle

dubbla avdrag nekas i betalarens stat. Genom bestämmelserna begränsades ränteutgifternas avdragsgillhet också i situationer där en inkomst som motsvarar en avdragsgill ränteutgift inte tas upp till beskattning i en annan stat. I det fallet hade företaget inte rätt att dra av ränteutgifter som betalats till ett företag i intressegemenskap som var beläget i en annan stat, om motsvarande inkomst inte togs upp till beskattning i hemviststaten för företaget i intressegemenskap. Bestämmelserna kunde tillämpas om klassificeringen av finansiella instrument, betalningar eller bolag skilde sig åt mellan de olika staterna.

Sverige publicerade den 29 maj 2019 ett på direktivet baserat förslag enligt vilket hybridbestämmelserna ska utökas vid ingången av år 2020. Propositionen innehåller bestämmelser om hybrida arrangemang med fasta driftställen, kvittning av utgifter som grundar sig på hybridarrangemang samt dubbla avdrag vid dubbel hemhörighet. Vidare föreslås det att avräkningen av utländsk källskatt ska begränsas i hybridarrangemangssituationer. I propositionen utsträcks regleringens tillämpningsområde så att det omfattar också strukturerade arrangemang. I propositionen föreslås att det i direktivet tillåtna undantaget för banksektorn inte ska införas i Sverige vad gäller bestämmelsen om finansiella instrument.

Tyskland

Tyskland har gällande nationell hybridreglering om bl.a. vinstutdelning till hybridsubjekt och dubbla avdrag för negativ inkomst i koncerner. Merparten av dessa bestämmelser begränsar tillämpningen av de bestämmelser om skattefrihet för vinstutdelning som gäller tyska bolag. Enligt bestämmelserna förutsätter skattefriheten för vinstutdelning till samfund att vinstutdelningen inte har dragits av i det betalande bolagets beskattning. Dessutom begränsas skattefriheten för vinstutdelning till hybridsubjekt vid tillämpningen av skatteavtal. Enligt bestämmelsen tillämpas bestämmelsen om skattefrihet för vinstutdelning bara när vinstutdelningen betalas till företagssubjekt som är förenliga med den inhemska lagstiftningen. Då är skattefrihet inte tillämplig, om vinstutdelningen betalas till mottagare som kan jämföras med fysiska personer. Skattefriheten för vinstutdelning begränsas också när skatteavtal utnyttjas för åstadkommande av dubbla avdrag.

Vidare beaktas negativ inkomst för koncernens moderbolag inte i koncernens beskattning, om den negativa inkomsten beaktas i en annan stat på ett sätt som motsvarar beskattningen av moderbolaget i det tyska systemet. Denna bestämmelse hindrar bolag med hemvist i två stater från att dra av samma förlust både i Tyskland och i den andra staten.

Danmark

Danmark har länge haft nationell lagstiftning om hybridinstrument och hybridsubjekt. Dessutom finns det i Danmark särskilda bestämmelser för ingripande i bl.a. beskattningen av double dipping-situationer.

Enligt en bestämmelse om hybridsubjekt anses ett danskt bolag eller ett utländskt bolag med fast driftställe i Danmark vara skattemässigt transparent i Danmark, om bolaget i en annan stat betraktas som transparent och inkomsterna från bolaget inkluderas i det beskattningsbara resultatet för åtminstone ett utländskt företag i intressegemenskap som är beläget i staten i fråga. Utländska företag i intressegemenskap ska också utöva ett bestämmande inflytande i ett företag som hör till lagens tillämpningsområde, och den utländska jurisdiktionen ska vara belägen i en EU- eller EES-stat eller i en skatteavtalsstat. Om alla tillämpningsförutsättningar är uppfyllda, anses ett fast driftställe i Danmark uppkomma för de utländska aktieägarna i bolaget. Då är betalningar från det fasta driftstället till det utländska moderbolaget inte avdragsgilla, eftersom

de anses vara interna betalningar som samma juridiska person har gjort mellan det fasta driftstället och det utländska huvudkontoret. I regel är inte heller betalningar till andra utländska företag i intressegemenskap avdragsgilla, om bolagen i den stat där moderbolaget är beläget behandlas som transparenta subjekt och moderbolaget har ett bestämmande inflytande i både det bolag som gjort betalningen och det mottagande bolaget.

På motsvarande sätt föreskrivs det i en bestämmelse om omvända hybridsubjekt att vissa subjekt i Danmark som i allmänhet är transparenta ska omklassificeras som särskilda skattskyldiga. Detta förutsätter att utländska investerare direkt äger över 50 procent av subjektet eller har över 50 procent av rösträtten i det. Dessutom ska de utländska investerarnas skatterättsliga hemviststat anse att subjektet är en särskild skattskyldig, alternativt är bestämmelsen tillämplig om Danmark och hemviststaten inte har ett giltigt skatteavtal. Om dessa tillämpningsförutsättningar är uppfyllda och subjektet inte är föremål för undantag, ska subjektet betala dansk bolagsskatt i likhet med övriga särskilda skattskyldiga.

Vinstutdelning till ett danskt moderbolag är inte befriad från skatt, om den är avdragsgill för ett utländskt dotterbolag. Bestämmelsen gäller dock inte, om moder/dotterbolagsdirektivet är tillämpligt på fallet. Från och med år 2011 har bestämmelsen också varit tillämplig när avdrag görs i ett dotterbolag på lägre nivå och vinstutdelningen inte har beskattats i ett dotterbolag som befinner sig mellan det danska moderbolaget och det dotterbolag som har gjort avdraget. Dessutom regleras i Danmark användningen av hybridinstrument i situationer där instrumentet klassificeras som skuld i Danmark men som eget kapital inom en annan jurisdiktion. I motsatt situation är bestämmelsen inte tillämplig. Som en följd av att bestämmelsen tillämpas behandlas instrumentet som kapital när det danska bolagets beskattningsbara inkomst beräknas, vilket medför att ränteutgifter för skuld inte är avdragsgilla. För att bestämmelsen ska vara tillämplig måste det danska bolaget ha gett lån eller motsvarande utfästelse till en utländsk investerare som antingen har en avgörande möjlighet att påverka det danska bolagets verksamhet eller ska höra till samma koncern som det danska bolaget.

Danmark publicerade i oktober 2018 en proposition om genomförande av direktivet mot skatteflykt. I propositionen föreslås det att genomförandet ska vara i linje med vad som föreskrivs i direktivet och därmed också med OECD:s BEPS-rapporter. Enligt propositionen ska bestämmelserna om behandling av hybridsubjekt som transparenta och om klassificering av hybridinstrument som eget kapital upphävas. Däremot ska bestämmelsen om omvända hybridsubjekt bibehållas, eftersom den i stor utsträckning motsvarar artikel 9a i direktivet, men dess tillämpningsområde ska utvidgas. Bestämmelserna träder i kraft vid ingången av år 2020.

Enligt propositionen ska följande centrala begrepp som ingår i direktivet definieras i lag: hybrid mismatchning, rimlig tid för inkludering, mismatchning, dubbla avdrag, avdrag utan inkludering, skattelättnad, inkomst med dubbel inkludering, hybridsubjekt, finansiellt instrument, värdepappershandlare, hybridöverföring, hybridöverföring på marknaden, obeaktat fast driftställe, koncern för affärsredovisningsändamål, strukturerat arrangemang och närstående part. Definitionerna följer definitionerna i direktivet, bortsett från små språkliga skillnader som inte anses vara relevanta. Bestämmelserna är enligt propositionen tillämpliga bara på fall där det råder en stor risk för att skatter kringgås med hjälp av hybrida mismatchningar, som vid transaktioner mellan subjekt i intressegemenskap.

Dessutom föreslås det i propositionen att bl.a. företag och föreningar inte ska ha avdragsrätt i den mån en hybrid mismatchning leder till dubbla avdrag eller avdrag utan inkludering. Regleringen innefattar också kvittning av utgifter som anknyter till hybridarrangemang och bestämmelser om dubbel hemhörighet i överensstämmelse med direktivet.

Danmark har inte infört undantaget i artikel 9.4 a, där medlemsstaterna har getts tillfälle att undanta vissa hybridarrangemang från sekundärregeln i artikel 9.2. Inte heller har det tillfälliga undantag som gäller banksektorn införts. Den uttryckliga direktivbestämmelsen om avräkning av utländsk källskatt med anknytning till hybridöverföringar har inte införlivats med lagstiftningen, eftersom det redan enligt de nationella bestämmelserna är möjligt att få avräkning bara i proportion till den skattepliktiga nettoinkomsten avseende en betalning.

3 Målsättning och de viktigaste förslagen

Syftet med propositionen är att genomföra rådets direktiv (EU) 2017/952 om ändring av direktiv (EU) 2016/1164 vad gäller hybrida mismatchningar med tredjeländer. Genomförandet gäller dock inte artikel 9a, som kommer att behandlas i en separat proposition längre fram. I propositionen föreslås att direktivet ska genomföras genom ändringar i metodlagen och genom att det stiftas en separat nationell lag som gäller beskattning av de i direktivet avsedda hybridarrangemangen. Till de nuvarande nationella lagarna om inkomstbeskattning fogas enligt förslaget hänvisningsbestämmelser till den nya lagen.

Direktivet bygger på de rekommendationer som tagits fram inom åtgärd 2 i OECD:s BEPS-projekt. I överensstämmelse med skäl 28 till direktivet har rekommendationerna använts som hjälpmedel när propositionen utarbetats. Finland har också i sin egenskap av OECD-medlemsstat åtagit sig att beakta rekommendationerna. OECD:s rekommendationer ingår i den år 2015 publicerade rapporten *Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 - 2015 Final Report*²⁰ och den år 2017 publicerade rapporten *Neutralising the Effects of Branch Mismatch Arrangements, Action 2*²¹. Det gäller att använda rekommendationerna också när den föreslagna regleringen tolkas, vilket i Finland är ett vedertaget förfarande också när det gäller OECD:s anvisningar om internprissättning och kommentarstexten i modellskatteavtalet. Den ställning som anvisningarna om internprissättning har som källa vid tolkning av armslängdsprincipen framgår av högsta förvaltningsdomstolens avgöranden HFD:2013:36, HFD:2014:33 och HFD:2014:119. Den uppdaterade kommentarstexten i OECD:s modellskatteavtal kan enligt avgörandet HFD:2016:71 användas som tolkningskälla också vid bedömning av situationer som föregått uppdateringen av kommentarerna, förutsatt att kommentaren bara har förtydligats och det inte varit fråga om ändringar i sak. Om OECD:s ovannämnda rekommendationer om hybridarrangemang senare preciseras är det möjligt att i rätts- och beskattningspraxisen vid tolkning av hybridregleringen stödja sig på de preciserade rekommendationerna även för tidigare skatteårs vidkommande. På så sätt kan man emellertid gå till väga bara i den mån som de preciserade rekommendationerna endast är ställningstaganden som styr tolkningen av rekommendationerna och inte innehåller egentliga rekommendationsändringar.

De hänvisningar till OECD-rapporten som förekommer i detta avsnitt och detaljmotiveringar avser rapporten *Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 - 2015 Final Report*, och hänvisningarna i detaljmotivering gällande fasta driftställen rapporten *Neutralising the Effects of Branch Mismatch Arrangements, Action 2 (2017 Report)*. Den senare rapporten är en fortsättning på hybridrapporten som publicerades år 2015 och i den används samma termer och definitioner som i den första rapporten.

²⁰ <http://www.oecd.org/tax/beps/neutralising-the-effects-of-hybrid-mismatch-arrangements-action-2-2015-final-report-9789264241138-en.htm>

²¹ <http://www.oecd.org/tax/beps/neutralising-the-effects-of-branch-mismatch-arrangements-action-2-9789264278790-en.htm>

I propositionen används termerna hybridsituation eller hybridarrangemang om de situationer som direktivet täcker. Termerna avser situationer som den i propositionen föreslagna regleringen kan vara tillämplig på. Termen arrangemang har ingen självständig betydelse i propositionen.

I propositionen används termerna hybridbestämmelse eller hybridreglering om den reglering som ingår i direktivet och är tillämplig på hybridarrangemang. Termerna används för att hänvisa till de i propositionen föreslagna bestämmelserna om hybridarrangemang som innehåller helheter avseende enskilda arrangemang inklusive tillämpningsförutsättningar samt den helhet som alla dessa bestämmelser bildar.

I propositionen används begreppet jurisdiktion i överensstämmelse med direktivet. Med begreppet avses en stat eller ett område med självständig beskattningsrätt.

I propositionen används i enlighet med nuvarande nationella praxis termen transparent eller skattemässigt transparent när det är fråga om transparenta subjekt som avses i direktivet eller i OECD-rapporten.

Den föreslagna regleringen är en del av inkomstskattesystemet och hör till tillämpningsområdet för de bestämmelser i lagen om beskattningsförfarande som gäller deklarationsskyldighet och skattekontroll. Den skattskyldige avses vara skyldig att uppgi de uppgifter som behövs för tillämpning av regleringen.

Vid indelningen av de föreslagna bestämmelserna används i denna proposition nedannämnda begreppsapparat och klassificering, som i stor utsträckning följer klassificeringen i direktivet:

- Betalning enligt ett finansiellt instrument
- Avräkning av utländsk skatt i en hybridöverföringssituation
- Betalningar som görs av och till hybridsubjekt
- Avdrag för samma utgift hos två olika subjekt
- Avdrag för samma utgift hos ett enda subjekt – situationer med dubbel hemvist
- Situationer med fast driftställe
- Situationer med allokering av fasta driftställens inkomster och utgifter
- Situationer med fiktiva betalningar mellan ett fast driftställe och huvudkontoret eller mellan flera fasta driftställen
- Avdrag för samma utgift hos ett enda subjekt – situationer med fast driftställe
- Tillämpning av undantagandemetoden på inkomster för ett fast driftställe
- Kvittning av utgift som hänför sig till ett hybridarrangemang.

RP 68/2019 rd

Tabell. Direktivreglering, nationell reglering eller föreslagen bestämmelse samt OECD:s rekommendation

Klassificering som utgår från direktivet	Hybrid miss-matchnummer	Huvudsaklig direktivbestämmelse	Nationell bestämmelse/föreslagen bestämmelse	Rekommendation i OECD-rapporterna
Betalning enligt ett finansiellt instrument	D/NI	Art. 2.9 första stycket a	Lag om beskattning av vissa gränsöverskridande hybridarrangemang (Hybridlagen) 3 §	(2015) Recommendation 1: Hybrid financial instrument rule
Betalning enligt ett finansiellt instrument; hybridöverföring	D/NI	Art. 2.9 första stycket a och art. 2.9 tredje stycket l	Hybridlagen 3 §	(2015) Recommendation 1: Hybrid financial instrument rule
Avräkning av utländsk skatt i en hybridöverförings-situation	-	Art. 9.6	Lagen om undanröjande av internationell dubbelbeskattning 4 och 5 §	(2015) Recommendation 2.2: Restriction of foreign tax credits under a hybrid transfer
Betalning enligt ett finansiellt instrument; begränsning av skattefriheten för vinstutdelning	D/NI	Ändring av moder/dotterbolagsdirektivet (EU) 2015/121 och 2014/86/EU	Lagen om beskattning av inkomst av närings-verksamhet 6 a § 9 och 10 mom.	(2015) Recommendation 2.1: Denial of dividend exemption for deductible payments
Hybridsubjekt som betalningsmottagare	D/NI	Art. 2.9 första stycket b	Hybridlagen 4 §	(2015) Recommendation 4: Reverse hybrid rule
Hybridsubjekt som betalare	D/NI	Art. 2.9 första stycket e	Hybridlagen 5 §	(2015) Recommendation 3: Disregarded hybrid payments rule
Dubbla avdrag för samma utgift hos samma subjekt; hybridsubjektet är betalare	DD	Art. 2.9 första stycket g	Hybridlagen 6 § 1 och 2 mom.	(2015) Recommendation 6: Deductible hybrid payments rule;
Dubbla avdrag för samma utgift hos samma subjekt; situation med dubbel hemvist	DD	Art. 9b	Hybridlagen 6 § 3 mom.	(2015) Recommendation 7: Dual resident payer rule
Situationer med fast driftställe; befintlighet	D/NI	Art. 2.9 första stycket d	Hybridlagen 7 § 1 mom. 1 punkten	(2017) Recommendation 2: Branch payee mismatch rule (disregarded branch structures)
Situationer med fast driftställe; allokering av inkomst och utgift	D/NI	Art. 2.9 första stycket c	Hybridlagen 7 § 1 mom. 2 punkten	(2017) Recommendation 2: Branch payee mismatch rule (diverted branch payments)
Situationer med fast driftställe; fiktiva betalningar	D/NI	Art. 2.9 första stycket f	Hybridlagen 7 § 2 mom.	(2017) Recommendation 3: Deemed branch payments
Situationer med fast driftställe; dubbla avdrag, fast driftställe utomlands	DD	Art. 2.9 första stycket g	Hybridlagen 7 § 3 och 4 mom.	(2015) Recommendation 6: Deductible hybrid payments rule; (2017) Recommendation 4: Double deduction rule
Situationer med fast driftställe; dubbla avdrag, fast driftställe i Finland	DD	Art. 2.9 första stycket g	Hybridlagen 7 § 5 mom.	(2017) Recommendation 4: Double deduction rule
Situationer med fast driftställe; undantagsmetoden i skatteavtalet, fast driftställe i en EU-medlemsstat	-	Art. 9.5	Hybridlagen 7 § 6 mom.	-
Kvittning av utgift mot betalning som hänför sig till ett hybridarrangemang	Indirekt D/NI	Art. 9.3	Hybridlagen 8 §	(2015) Recommendation 8: Imported mismatches
Omvänd hybrid mismatchning		Art. 9a	Separat regeringsproposition senare	(2015) Recommendation 5.2: Limiting the tax transparency for non-resident investors

3.1 Alternativa genomförandesätt

Syftet med propositionen är att genomföra en EU-rättsakt nationellt. Det direktiv som ska genomföras är därför centralt för propositionens innehåll. Direktivet innehåller endast ett fåtal frivilliga bestämmelser där medlemsstaterna bland färdigt uppställda alternativ kan välja dem som lämpar sig bäst för de nationella systemen. En delorsak till detta är att direktivet redan på grund av den obligatoriska regleringen är en mycket komplex helhet. Till en annan del är orsaken att hybridregleringen är en bestämmelsehelhet som länkar samman inom olika jurisdiktioner tillämpade bestämmelser med varandra och avviker från skattesystemens normala bestämmelser om skatteplikt för inkomster och avdragsrätt för utgifter. Direktivregleringen utgör därför en noggrant avvägd helhet.

Av ovan angivna skäl följer den reglering som föreslås i propositionen så långt som möjligt regleringen i direktivet och de bakomliggande anvisningar som OECD har meddelat. På grund av ärendets karaktär är den reglering som föreslås i propositionen komplex, och ambitionen har därför varit att i propositionen iaktta proportionalitetsprincipen, vilken uttrycks i skäl 12 till direktivet, för att regleringens omfattning ska vara förenlig med målsättningen.

Vid direktivgenomförandet gäller det också att beakta den nuvarande nationella lagstiftningen och dess samverkan med regleringen i direktivet. Av denna samverkan kan följa att det är motiverat att nationellt genomföra regleringen i större utsträckning än vad som förutsätts i direktivet för att det i regleringen inte ska förekomma nationella luckor och därigenom nya skatteplaneringsmöjligheter. En lösning av det slaget som ingår i denna proposition är att också personbolag har inbegripits i bestämmelsernas.

Direktivet innehåller några frivilliga bestämmelser som medlemsstaterna kan välja att införliva med sin nationella lagstiftning. Bestämmelser om undantagen finns i direktivet i artikel 2.9 första stycke a i bestämmelsen i direktivet om tidsbegränsning gällande finansiella instrument, artikel 9.4 a i bestämmelsen om undantag från tillämpningsområde gällande s.k. sekundärregeln och 9.4 b undantag för banksektorn vid tillämpningen av bestämmelsen om finansiella instrument. De förslag gällande frivilliga bestämmelser behandlas senare i samband med den saken till vilken de anknyter sig.

3.2 Förhållande till den övriga regleringen samt inbördes tillämpningsordning

Väsentligt med tanke på tillämpning av den föreslagna regleringen är regleringens förhållande till den övriga regleringen. Detta beror på behovet av att undvika uppkomsten av dubbelbeskattning i situationer där t.ex. avdragsgillheten för en utgift kan begränsas med stöd av flera bestämmelser. Dessutom iakttas vid tillämpningen av hybridbestämmelser vissa principer enligt vilka t.ex. tillämpningen av hybridbestämmelsen om finansiella instrument är beroende av vissa andra bestämmelser som är tillämpliga i situationen. De sistnämnda principerna behandlas mer ingående i samband med respektive bestämmelse i detaljmotiveringen.

I skäl 30 till direktivet konstateras det att hybridreglering i allmänhet inte bör tillämpas, när bestämmelserna i ett annat direktiv leder till att mismatchningen av skatteresultat neutraliseras. I skälet hänvisas till denna del till rådets direktiv 2011/96/EU om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater, där det föreskrivs

om skattefrihet för vinstutdelning, vilken senare begränsades genom direktiv (EU) 2015/121 och 2014/86/EU. Hänvisningen gäller hybridbestämmelsen om finansiella instrument.²²

Enligt OECD-rapporten bör hybridbestämmelserna tillämpas primärt t.ex. i förhållande till den allmänna bestämmelsen om begränsning av ränteavdragsrätten. Detta är en följd av bestämmelsernas naturliga tillämpningsordning, dvs. av att betalningarnas karaktär av poster som inkluderas i skattebasen granskas i hybridbestämmelserna, medan storleken hos de poster som inkluderas i skattebasen granskas i bestämmelsen om begränsning av ränteavdragsrätten. Enligt rapporten kan begränsning av ränteavdragsrätten tillämpas på det räntebelopp som återstår efter att hybridbestämmelsen har tillämpats. I rapporten konstateras dessutom att det under vissa förutsättningar är möjligt att som inkomst som inkluderas i skattebasen betrakta också belopp som beaktats som bassamfundsinkomst vid beskattningen av den som äger betalningsmottagaren.²³

De föreslagna bestämmelserna avser bara i bestämmelserna uttryckligen avsedda hybridarrangemang när de lagstadgade tillämpningsförutsättningarna är uppfyllda. Till skillnad från t.ex. 18 a § i näringskattelagen, som gäller avdrag av ränteutgifter, eller 31 § i lagen om beskattningsförfarande, som gäller internprissättning, är det i regleringen inte fråga om allmänna bestämmelser om storleken hos de poster som inkluderas i skattebasen. Det är naturligt att vid beskattningen först bestämma vilka poster som ingår i skattebasen, och därför ska de föreslagna bestämmelserna i enlighet med OECD:s rapporter tillämpas i första hand i förhållande till bestämmelserna om ränteavdragsbegränsning och internprissättning. De föreslagna bestämmelserna ska tillämpas i första hand också i förhållande till den allmänna bestämmelse om förhindrande av kringgående av skatt som finns i 28 § i lagen om beskattningsförfarande. Den sistnämnda bestämmelsen är till sin karaktär en generalklausul i förhållande till vilken den föreslagna hybridregleringen har ställning av specialbestämmelse. Bestämmelserna om ränteavdragsbegränsning och internprissättning samt om allmänt förhindrande av skatteflykt kan ändå tillämpas, om tillämpningsförutsättningarna för dem är uppfyllda med beaktande av situationen efter att hybridbestämmelsen har tillämpats.

Förhållandet mellan bassamfundsregleringen och hybridregleringen är annorlunda än förhållandet mellan hybridregleringen och de ovannämnda bestämmelserna. Också i bassamfundsregleringen är det fråga om poster som inkluderas i skattebasen. Därför behandlas bassamfundsregleringen i OECD-rapporten i enlighet med sin karaktär som en del av anvisningarna om inkomst som inkluderas i skattebasen. Således behandlas också i denna proposition bassamfundsregleringens betydelse vid tillämpning av hybridregleringen mer ingående i avsnitt 3.3.1.

I OECD-rapporten togs det också ställning till i vilken inbördes ordning hybridbestämmelserna ska tillämpas. Enligt rapporten ska tillämpningen av hybridbestämmelserna först granskas med avseende på bestämmelsen om finansiella instrument. Om den inte är tillämplig och den hybrida mismatchningens skattemässiga resultat inte heller har neutraliserats på något annat sätt inom andra jurisdiktioner, ska situationen efter detta granskas med avseende på bestämmelserna om hybridsubjekt eller, på grundval av den 2017 OECD rapporten, med avseende på bestämmelserna om motsvarande fasta driftställen. I sista hand kan i situationen tillämpas regeln om kvittning av utgift eller regeln om dubbla avdrag. Tillämpningsordningen beskrivs i de exempel som ingår i rapporten.²⁴ Direktivet innehåller inte motsvarande tillämpningsordning, men det är

²² OECD 2015 paragraph 35 och exempel 1.1.

²³ OECD 2015 paragraph 291–292, 317 och exemplen 9.2.

²⁴ OECD 2015 paragraph 286–288.

ändamålsenligt att den ovan beskrivna ordningsföljden iakttas när de föreslagna bestämmelserna tillämpas.

3.3 Tillämpningsområde och begrepp

I detta avsnitt behandlas innehållet i och tillämpningen av omständigheter som är gemensamma för alla eller de flesta hybridarrangemang som avses i bestämmelserna. Efter det behandlas innehållet i var och en av de föreslagna bestämmelserna.

Hybridbestämmelsernas tillämpningsområde är sammanfallande i många avseenden, men i bestämmelserna ingår också element som är specifika för respektive bestämmelse. Tillämpningsområdet behandlas närmare i specialmotiveringen.

Vid hybridarrangemang hänför sig skattemässiga resultat som orsakas av hybrida mismatchningar normalt till situationer där parterna i ett arrangemang är belägna inom olika jurisdiktioner. En del situationer som ger upphov till hybrid mismatchning förekommer uttryckligen mellan huvudkontor och filial av samma företag, varvid det är fråga om olika jurisdiktioner. Ett i propositionen avsett arrangemang som ger upphov till hybrid mismatchning kan i praktiken dock föreligga mellan inte bara utländska utan också inhemska parter. Mellan inhemska parter kan en hybrid mismatchning uppstå t.ex. när en inhemsk aktör gör en betalning till ett inhemskt kommanditbolag vars ägare är utländska. Avsikten är att den föreslagna regleringen ska tillämpas också i sådana situationer.

I propositionen föreslås det att regleringen om hybridarrangemang ska tillämpas på aktörer som är skyldiga att betala samfundsskatt vid beskattningen i Finland. Bestämmelserna ska också tillämpas på fasta driftställen i Finland som begränsat skattskyldiga har samt på öppna bolag och kommanditbolag. Tillämpningsområdet är till denna del mer vidsträckt än i direktivet, vilket gäller endast skattskyldiga som omfattas av bolagsbeskattning och fasta driftställen. Det är nödvändigt att tillämpa regleringen på öppna bolag och kommanditbolag, vilka är näringsammanslutningar i beskattningen, för att bestämmelsen inte ska kunna kringgåas genom valet av bolagsform.

Direktivet tillämpas vid beskattningen av den skattskyldiges hela verksamhet som omfattas av bolagsskatt. I direktivet identifieras inte olika förvärvskällor och tillåts inte t.ex. undantag för olika branscher, med undantag för finanssektorn. Därför föreslås det i propositionen att regleringen ska tillämpas på hela den skattskyldiges verksamhet oberoende av förvärvskälla.

I propositionen föreslås att bestämmelserna om hybridarrangemang, med undantag för bestämmelsen om avräkning av utländsk skatt, ska tillämpas när det är fråga om hybridarrangemang mellan subjekt i intressegemenskap. De föreslagna bestämmelserna kan tillämpas också när det är fråga om ett s.k. strukturerat arrangemang. I lagen föreslås begreppet subjekt i intressegemenskap på samma sätt som begreppet närstående företag definieras i direktivet och en med direktivet överensstämmande definition av begreppet strukturerat arrangemang.

Hybridregleringen kan tillämpas om en hybrid mismatchning uppkommer i en situation. Definitionen av hybrid mismatchning grundar sig på regleringen i direktivet. Med begreppet avses enligt förslaget situationer där den skattemässiga behandlingen av ett finansiellt instrument, en betalning, ett subjekt eller ett fast driftställe skiljer sig åt vid beskattningen inom olika jurisdiktioner och skattemässiga resultat som avses i direktivet därför uppstår, dvs. inkomster beskattas inte eller utgifter och källskatter dras av flera gånger.

3.3.1 Utgift som dras av, inkomst som inkluderas i skattebasen och hybrid mismatchning

De föreslagna bestämmelserna ska tillämpas automatiskt på de hybridarrangemang som avses i lagens 3–8 §, och tillämpningen förutsätter inte att syftet är att kringgå skatt. Bestämmelserna ska dock tillämpas bara i den mån det genom arrangemanget till följd av hybrid mismatchning uppstår ett skattemässigt resultat som har sin grund i ett hybridelement i arrangemanget. I hybridbestämmelserna föreskrivs det om s.k. hybridelement vars inverkan och förekomst och därav följande hybrida mismatchning avgör huruvida det i situationen är fråga om en hybrid mismatchning som hör till bestämmelsens tillämpningsområde. Hybridelementen i de olika bestämmelserna varierar och behandlas nedan i samband med respektive bestämmelse. Med skattemässigt resultat avses att inkomst som motsvarar ett avdrag inte inkluderas i skattebasen eller att dubbla avdrag uppkommer. I denna proposition används också uttrycken icke-beskattning och inkomst beskattas inte om den förstnämnda effekten.

Element som är centrala för tillämpningen av den föreslagna hybridregleringen är hybrid mismatchning, utgifter som är avdragsgilla i beskattningen och inkomst som inkluderas i skattebasen; de anknyter till alla bestämmelser som föreslås. Dessutom anknyter begreppet inkomst med dubbel inkludering till de hybridbestämmelser som behandlas i 5-6 § och delvis också i 7 §.

Begreppen hybrid mismatchning, utgift som dras av, inkomst som inkluderas i skattebasen och inkomst med dubbel inkludering är relevanta i definitionerna av hybridarrangemang. Det är härvid fråga om förutsättningar för att tillämpa hybridregleringen. Begreppen utgift som dras av och inkomst som inkluderas i skattebasen är dessutom av betydelse som en del av två beskattningsmetoder som tillämpas på hybridarrangemang. I den ena metoden är det fråga om att neka avdragsrätt för en betalning som i normala fall är avdragsgill. I den andra metoden är det fråga om att inkludera inkomster i skattebasen.

Hybrid mismatchning

Tillämpningen av hybridregleringen förutsätter att en hybrid mismatchning uppstår i situationen. Med hybrid mismatchning avses i artikel 2.9 första stycket a–g i direktivet beskrivna situationer där klassificeringen av instrument, subjekt, fasta driftställen eller betalningar skiljer sig åt mellan olika jurisdiktioner, vilket resulterar i skattemässiga resultat som avses i direktivet, dvs. avdrag utan motsvarande inkludering, med andra ord icke-beskattning, och dubbla avdrag.

Konstaterandet av en hybrid mismatchning förutsätter att rätt betalningsmottagare och jurisdiktion identifieras. I allmänhet är betalningsmottagaren den som har rätt att få betalningen och jurisdiktionen den där betalningsmottagaren är allmänt skattskyldig. Om den direkta betalningsmottagaren är skattemässigt transparent gäller det att utreda förekomsten av en hybrid mismatchning också vad beträffar betalningsmottagarens förmånstagare. I en del fall kan den direkta betalningsmottagaren vara inhemsk, men en hybrid mismatchning kan ändå uppkomma i situationen. Så sker till exempel när den skattskyldige gör en betalning till ett inhemskt kommanditbolag vars delägare inte är skattskyldiga i Finland vad kommanditbolagets inkomst beträffar och kommanditbolaget vid beskattningen inom delägarnas jurisdiktion behandlas som särskild skattskyldig och inkomsten därför inte beskattas där. Om betalningsmottagarna är flera ska den hybrida mismatchningen granskas separat för vars och ens vidkommande. Om betalningen inkluderas bara delvis eller bara för några betalningsmottagares del, kan en partiell hybrid mismatchning anses uppkomma.²⁵

²⁵ OECD 2015 styckena 149–150 och 155.

Med tanke på tillämpning av bestämmelsen om finansiella instrument är det tillräckligt att en i bestämmelsen avsedd hybrid mismatchning kan uppstå i situationen. Förekomsten av en hybrid mismatchning bestäms i dessa situationer inte utifrån den faktiska beskattningen av betalningen, utan utifrån lagbestämmelserna om betalningen. Tillämpningen av andra bestämmelser om hybridarrangemang, dvs. bestämmelserna om hybridsubjekt, fasta driftställen och dubbla avdrag, förutsätter att det i situationen uppkommer ett i bestämmelsen avsett skattemässigt resultat som är ett resultat av hybrid mismatchning.

En hybrid mismatchning kan i praktiken uppkomma också på grundval av omständigheter som inte är förknippade med ett sådant hybridelement som är en förutsättning för att tillämpa bestämmelserna i denna proposition. Med detta hänvisas enligt skäl 16 till direktivet och enligt styckena 96 och 97 i OECD-rapporten t.ex. till situationer där betalningsmottagaren är ett subjekt som enligt lagstiftningen är befriat från skatt. Hybridregleringen ska inte tillämpas i situationer där den hybrida mismatchningen grundar sig på omständigheter som inte avses i regleringen.²⁶ Tillämpning av bestämmelsen om finansiella instrument härvid dock förhindras bara om en skattelättnad som beviljas betalningsmottagaren beror enbart på t.ex. betalningsmottagarens skattemässiga status och inte alls på det finansiella instrumentet. Det betyder, att hybridregeln gällande hybrida finansiella instrument kan tillämpas också i situationen, där betalningsmottagaren är ett subjekt som är befriat från skatt, om mismatchningen grundar sig på klassificeringen av det finansiella instrumentet.²⁷

Utgift som dras av

Tillämpningen av hybridbestämmelserna förutsätter att det är fråga om en betalning som är en avdragsgill utgift i beskattningen. I direktivet definieras det inte vilket slag av betalning som här avses. Enligt artikel 2.9 tredje stycket d avses med avdrag det belopp som behandlas som avdragsgillt från den beskattningsbara inkomsten enligt skattelagstiftningen. Enligt en definition i rekommendation 12 i OECD-rapporten avses med betalning alla former av betalbara prestationer, fränsett fiktiva betalningar.

Bestämmelserna i 3 §, 4 § 1 mom., 5 § 1 mom., 6 §, 7 § 1—5 mom. och 8 § kan enligt förslaget tillämpas på en utgift som är avdragsgill vid beskattningen i Finland. De föreslagna bestämmelser i propositionen som begränsar avdragsrätten för utgifter kan i Finland tillämpas på alla slag av utgifter som dras av i beskattningen. Dessa kan vara alla slag av löpande betalningar, t.ex. hyror, royaltyer, räntor och serviceavgifter, samt i situationer med dubbla avdrag, anskaffningsutgifter för egendom och avskrivningar. Tillämpningen av bestämmelserna förutsätter inte att betalningen också har en kassaflödeseffekt.

Inkomst som inkluderas i skattebasen

I situationer där det skattemässiga resultat som grundar sig på en hybrid mismatchning tar sig uttryck i icke-beskattning ska det inte anses att en hybrid mismatchning uppkommer i den mån som betalningen inkluderas i skattebas inom betalningsmottagarens jurisdiktion²⁸ och den kvittas inte mot en utgift som hänför sig till ett hybridarrangemang. Begreppet inkomst som inkluderas i skattebasen anknyter också till de sekundära bestämmelserna om hybridarrangemang,

²⁶ OECD 2015 styckena 122, 190 ja 232.

²⁷ Skäl 18 till direktivet och OECD 2015 stycken 289–290.

²⁸ Inkomsten anses inkluderad också när den inkluderas inom en annan jurisdiktion där inkomsten anses ha erhållits t.ex. på grund av att betalningsmottagaren är en sammanslutning.

enligt vilka eliminering av ett hybridarrangemangs inverkan förutsätter inkludering i skattebasen. Begreppet inkomst som inkluderas i skattebasen, som beskrivs i detta avsnitt, används på samma sätt i båda situationer.

I de bestämmelser som föreslås i propositionen går begreppet inkludering i skattebasen tillbaka på direktivet och OECD-rapporten, men i stället används begreppet skattepliktig inkomst till den del det är fråga om att inkludera inkomst i skattebasen med stöd av lagstiftningen i Finland. Till den del det i bestämmelserna är fråga om att inkomst inkluderas med stöd av lagstiftningen inom någon annan jurisdiktion används i bestämmelserna direktivets begrepp inkluderas i skattebasen. Begreppet inkluderas i skattebasen och den i propositionen tillämpade lösningen att i detta syfte till vissa delar använda begreppet skattepliktig inkomst behandlas nedan.

Med inkludering avses enligt i artikel 2.9 tredje stycket e i direktivet det belopp som beaktas när det gäller den skattepliktiga inkomsten enligt lagstiftningen inom betalningsmottagarens jurisdiktion. Inkomsten anses härvid vara inkluderad i skattebasen, trots att källskatt som källstaten uppbär eller motsvarande skatt som riktas till själva betalningen dras av från den.

Enligt avsnitt 12 i OECD-rapporten innebär inkludering²⁹ att betalningen är skattepliktig inkomst och att på den tillämpas samma skattesats som i betalningsmottagarens beskattning tillämpas också på andra motsvarande inkomster. Enligt OECD:s definition kan en betalning inte anses vara inkomst som inkluderas i skattebasen, om den är befriad från skatt eller t.ex. sänkt skattesats tillämpas på den, eller om en del av den dras av från betalarens inkomstskatt i form av s.k. indirekt avräkning. Enligt definitionen kan inkomst dock anses vara skattepliktig, även om källskatt som källstaten uppbär eller motsvarande skatt som riktas till själva betalningen dras av från den.

Inkomst kan enligt OECD-rapporten i regel anses vara inkluderad i skattebasen, även om det inom jurisdiktionerna tillämpas olika reglering vid värdering av inkomst. Enligt rapporten kan inkomst anses vara inkomst som inkluderas också när inkomsten inkluderas i skattebasen under olika skatteår. Skillnaderna i fråga om värdering och periodisering behandlas mer ingående nedan.³⁰

I den finska lagstiftningen om inkomstbeskattning används inte begreppen skattebas och inkomst som inkluderas i skattebasen, vilka ingår i direktivet och OECD-rapporten. I inkomstskattelagen och näringskattelagen används termerna inkomst eller inkomst för skatteåret samt skattepliktig inkomst. Begreppen inkomst och inkomst för skatteåret hänvisar härvid till inkomstbildningens helhetsbild och omfattar såväl bestämmelserna om skatteplikt för inkomster som bestämmelserna om avdragsrätt för utgifter. Begreppet skattepliktig inkomst hänvisar i beskattningen i Finland till belopp som inte är skattefria. Om en del av en betalning är skattefri benämns som skattepliktig inkomst bara det belopp som inte är skattefritt. Denna distinktion har införts t.ex. i 33 a § i inkomstskattelagen och 6 a § i näringskattelagen, där det föreskrivs om beskattning av vinstutdelning. Inkomst anses också vara skattepliktig även om källskatt som källstaten uppbär avräknas från den skatt som ska betalas på den. Det i Finland använda begreppet skattepliktig inkomst inbegriper även inkomster som omfattas av sänkt skattesats. Sänkt skattesats kan med stöd av 21 § i inkomstskattelagen omfatta inkomst för de i paragrafen nämnda delvis skattefria samfunden, t.ex. staten, kommuner, landskap och kyrkan, samt med stöd av 124 § i inkomstskattelagen inkomst för väglag och allmännyttiga samfund.

²⁹ Included in ordinary income och Ordinary income.

³⁰ OECD 2015 stycken 53 och 55.

I direktivet och OECD-rapporten används begreppet inkomst som inkluderas i skattebasen på ett sätt som i sak täcker begreppet skattepliktiga inkomster i den begreppsapparat som används i Finlands skattelagstiftning. Den nationella regleringen om sänkta skattesatser är inte relevant i detta avseende beroende på regleringens begränsade tillämpningsområde, med anledning av vilket sänkta skattesatser inte tillämpas i situationer som är relevanta med avseende på hybridregleringens syfte. För att den nationella regleringen ska förbli konsekvent används i de föreslagna bestämmelserna i propositionen begreppet skattepliktig inkomst, vilket redan ingår i Finlands skattelagstiftning, i stället för begreppet ”inkomst som inkluderas i skattebasen”, vilket har samma innebörd. Begreppet skattepliktig inkomst föreslås bli använt i bestämmelser där det avses en betalning som betraktas som skattepliktig inkomst vid beskattningen i Finland.

Begreppet inkomst med dubbel inkludering, vilket granskas nedan, skiljer sig från begreppet skattepliktig inkomst, dvs. inkomst som inkluderas i skattebasen. Skiljaktigheterna behandlas i följande delavsnitt.

Inkomst med dubbel inkludering

I vissa hybridarrangemang föreligger en situation där en hybrid mismatchning anses uppkomma bara om inkomsten i fråga inte inkluderas dubbelt. Kravet på dubbel inkludering gäller i 5–6 § och delvis också i 7 § avsedda situationer som grundar sig på icke-beskattning och situationer med dubbla avdrag. En hybrid mismatchning ska i dessa situationer inte avses uppkomma till den del dubbla avdrag görs men den inkomst från vilken avdraget görs samtidigt inkluderas dubbelt. Om avdrag inom den ena jurisdiktionens beskattning görs från andra inkomster än inom den andra jurisdiktionens beskattning, är det inte fråga om inkomst med dubbel inkludering. Det är inte fråga om inkomst med dubbel inkludering, om utgiften kan inom annan jurisdiktion dras av t.ex. i en resultat- eller förlustjämningsystem mot inkomst av ett annat företag och denna inkomst inte beskattas i båda jurisdiktioner.

Enligt artikel 2.9 tredje stycket g i direktivet avses med inkomst med dubbel inkludering varje inkomst som inkluderas enligt lagstiftningen inom de båda jurisdiktioner där mismatchningen har uppstått. Definitionen grundar sig på rekommendation 12 i OECD-rapporten, enligt vilken begreppet innebär detsamma som i det ovan behandlade begreppet inkomst som inkluderas i skattebasen, med den skillnaden att inkomst kan betraktas som inkomst med dubbel inkludering oberoende av om bestämmelser som avses undanröja ekonomisk dubbelbeskattning tillämpas på den, t.ex. indirekt avräkning av utländsk skatt eller skattefrihet för vinstutdelning. Också härvid förutsätts dock att avräkning eller skattefrihet kan fås bara till den del som inkomsten inom den andra jurisdiktionen varit skattepliktig inkomst som omfattats av normal skattesats.³¹

I propositionen används begreppet inkomst med dubbel inkludering i stället för t.ex. begreppet dubbelt skattepliktig inkomst, trots att uttrycket skattepliktig inkomst används i propositionen. Orsaken är att begreppet inkomst med dubbel inkludering inte motsvarar det i skattelagstiftningen i Finland ingående begreppet skattepliktig inkomst. Till skillnad från begreppet skattepliktig inkomst kan begreppet inkomst med dubbel inkludering innefatta också skattefria inkomster.

Bassamfundsinkomst som inkluderas i skattebasen

Enligt OECD-rapporten kan det anses att den tillämpningsföresättning som gäller inräknande i skattepliktig inkomst är uppfylld också när en betalning har räknats som skattepliktig inkomst

³¹ OECD 2015 stycken 125–126, 197–198 och exempel 6.3.

t.ex. med stöd av bassamfundsreglering eller annan motsvarande reglering. Syftet med detta är att undvika ekonomisk dubbelbeskattning. På bassamfundsinkomst tillämpas enligt rapporten samma principer som på andra inkomster som inkluderas i skattebasen: bassamfundsinkomst kan beaktas till den del den ingår i beskattningsbar inkomst och är föremål för skatt enligt normal skattesats utan kalkylerade skatteavdrag eller avräkningar, och inkomsten inte kvittas mot en utgift som hänför sig till ett hybridarrangemang.³²

Ur den i Finland tillämpliga hybridregleringens synvinkel kan bassamfundsinkomst beaktas när bassamfundsinkomsten i situationen i fråga beskattas här eller utomlands. Med avseende på bestämmelsernas inhemska tillämpningsordning betyder detta att bassamfundsregleringen i situationer där båda bestämmelserna skulle kunna vara tillämpliga vid beskattningen i Finland tillämpas i första hand i förhållande till regleringen om hybridarrangemang.

I Finland grundar sig bassamfundsregleringen på ett tillvägagångssätt där subjekten behandlas var för sig³³, enligt vilket hela det utländska bassamfundets inkomst beskattas som bassamfundsinkomst. Bassamfundsinkomst är här skattepliktig inkomst på motsvarande sätt som inkomst som samfundet får direkt, och t.ex. kalkylerade skatteavräkningar dras inte av från den. Av tillämpningen av bassamfundsregleringen följer att när t.ex. ett finskt samfund i sin beskattning drar av en utgift som baserar sig på en betalning till samfundets utländska bassamfund räknas den inkomst som motsvarar utgiften in i det finska samfundets inkomst som bassamfundsinkomst. Som bassamfundsinkomst för ett finskt samfund räknas också inkomster som dess utländska bassamfund får från andra håll. Bassamfundsreglering eller motsvarande reglering tillämpas också inom många andra jurisdiktioner. I exempelvis EU-staterna grundar sig bassamfundsregleringen på direktivet mot skatteflykt.

Inkomst som beskattas som bassamfundsinkomst ska i princip beaktas som skattepliktig inkomst. Om bassamfundsregleringen inte beaktades skulle tillämpning av hybridregleringen i de situationer som beskrivs ovan kunna leda till ekonomisk dubbelbeskattning. Tillämpning av bassamfundsregleringen i samband med hybridarrangemang leder i vanliga fall till att hybridarrangemangets skattemässiga resultat elimineras helt eller delvis, varvid det är befogat att anse att förutsättningarna för att tillämpa hybridbestämmelserna inte är uppfyllda till denna del.

Bassamfundsinkomst som beskattas enligt bassamfundsregleringen i Finland avses bli betraktad som skattepliktig inkomst som regleringen förutsätter. Om det är fråga om bassamfundsinkomst som beskattas utomlands, förutsätter inkludering av inkomsten i skattebasen att den skattskyldige undersöker innehållet i och tillämpningen av den utländska bassamfundsregleringen. Undersökningens närmare innehåll är beroende av omständigheterna i det enskilda fallet, men den bör omfatta åtminstone uppfyllandet av förutsättningarna för att tillämpa den utländska bassamfundsregleringen och till vilken del inkomsten räknas som bassamfundsinkomst och beskattas.

Skillnader som gäller värdering eller periodisering

Enligt skäl 22 till direktivet beskattningslösningar som har med periodisering eller värdering att göra inte i sig anses vara hybridelement som utlöser tillämpning av bestämmelserna. Värde-

³² OECD 2015 stycken 36–40, 127, 150–151, 199 samt exemplen 1,24, 4.3 och 6.4.

³³ S.k. entity approach.

rings- eller periodiseringslösningar kan ge upphov till hybrid mismatchning, men för att hybridbestämmelserna ska tillämpas förutsätts också då att det i situationen framkommer också ett hybridelement som den tillämpliga bestämmelsen förutsätter.

Värderings- och periodiseringsskillnader anses i sig alltså inte normalt leda till icke-beskattning av inkomster eller flerdubbla avdrag av utgifter på det sätt som avses i bestämmelserna. Å andra sidan hindrar inte heller den omständigheten att en hybrid mismatchning till följd av värderings- eller periodiseringsskillnader uppstår i situationen att bestämmelsen tillämpas, om den hybrida mismatchningen grundar sig också på ett hybridelement som avses i bestämmelsen. Den på värdering eller periodisering baserade skillnaden inverkar då inte heller på det belopp som till följd av att hybridbestämmelsen tillämpas läggs till inkomsten eller inte dras av. Detta betyder att det belopp som läggs till eller inte är avdragsgillt med anledning av att hybridbestämmelsen tillämpas inte normalt förändras på grund av värderings- eller periodiseringsskillnaden. I den föreslagna bestämmelsen ingår inte speciella bestämmelser om inflytanden av skillnader som gäller värdering eller periodisering av tillämpning av bestämmelsen. Inflytanden ska prövas fall till fall i beskattningen. I bestämmelsen om finansiella instrument föreskrivs det dock enligt direktivet separat om periodiseringsskillnader.³⁴

En hybrid mismatchning som grundar sig på värdering kan uppstå för att beloppet av avdrag och inkomst som hänför sig till samma betalning inte är lika stort vid beskattningen inom olika jurisdiktioner. Värderingsskillnaderna kan ha mycket olika slag av orsaker. Om de inte beror på att t.ex. klassificeringen av ett finansiellt instrument eller en betalning enligt det skiljer sig åt inom olika jurisdiktioner eller på att betalaren är ett hybridsubjekt, hör den hybrida mismatchningen inte till tillämpningsområdet för dessa hybridbestämmelser. Hybrida mismatchningar som orsakas av värderingsskillnader behandlas i exemplen 1.13—1.17 i OECD-rapporten.

En hybrid mismatchning som grundar sig på periodisering kan uppstå för att ett avdrag som hänför sig till samma betalning inom en jurisdiktion hänförs till ett annat skatteår än motsvarande inkomst inom en annan jurisdiktion. OECD-rapporten innehåller en speciell tolkningsanvisning enligt vilken, vid tillämpningen av bestämmelsen om dubbla avdrag, det överskjutande avdraget kan dras av under följande skatteår, om förutsättningarna för avdrag då är uppfyllda. Beloppet av dubbla avdrag skulle då, i följande år, vara mindre än beloppet av dubbelt inkluderad inkomst.³⁵ I propositionen föreslås inte en sådan bestämmelse samt bestämmelsen om slutliga avdrag som avses i stycke 202 i OECD 2015 rapporten och frivillig bestämmelsen i direktivet artikel 9.1. Tolkningsanvisningen i fråga i rapporten och bestämmelsen i direktivet anknyter till en mer vidsträckt fråga som handlar om slutliga förluster, och det faller sig naturligt att inte behandla den som en enskild sak utan som en del av lagstiftningsåtgärder som gäller denna mer vidsträckta helhet.

3.3.2 Om begreppen jurisdiktion och hemviststat

I direktivet används begreppet medlemsstat om EU-staterna, och i övrigt används begreppet jurisdiktion för att hänvisa till andra stater och jurisdiktioner. Begreppet jurisdiktion definieras inte i direktivet, men med beaktande av direktivets innehåll och syfte kan det anses vara fråga om en hänvisning till områden med beskattningsrätt.

I den internationella skatterätten är det vedertaget att använda begreppet hemviststat både i nationella bestämmelser och i skatteavtal. Med hemviststat avses då den stat eller den jurisdiktion

³⁴ OECD 2015 stycken 53–60, 120 och 195–196.

³⁵ OECD 2015 stycken 120, 129, 201 och exempel 6.1 och 6.3.

av annat slag där ett skattesubjekt är allmänt skattskyldig. I den internationella skatterätten tillämpas principer som är vedertagna vid bestämmandet av fysiska och juridiska personers, som betraktas som fristående skattesubjekt, hemviststat. Exempelvis bestäms hemviststaten för en juridisk person utgående från att den juridiska personen har etablerats eller registrerats i staten i fråga eller har sin faktiska ledning där.

Till skillnad från vad som är fallet med särskilda skattesubjekt finns det i den internationella skatterätten inte vedertagna termer för hemvistorten för skattemässigt osjälvständiga verksamhetsformer, t.ex. sammanslutningar. I nationella bestämmelser brukar sammanslutningar inte anses vara allmänt eller begränsat skattskyldiga, eftersom de inte är särskilda skattskyldiga. Det ovannämnda begreppet hemviststat, vilket används i beskattningen för en person som anses vara en särskild skattskyldig för att beskriva skattskyldigheten i en viss stat, lämpar sig därmed inte automatiskt för att användas i beskattningen av icke fristående subjekt. Om samma begrepp användes i bestämmelserna om både fristående och icke fristående subjekt skulle det uppstå oklarhet beträffande bestämmelsernas innehåll. Därför har det vid utarbetandet av propositionen inte ansetts vara möjligt att i de föreslagna bestämmelserna använda det redan i bruk varande begreppet hemviststat på ett sådant sätt att dess innebörd ändå skulle vara en annan som i nuläge.

I propositionen används inte heller begreppet stat, vilket i denna skattekontext skulle vara ännu diffusare än begreppet hemviststat. Av orsak som beskrivs ovan i propositionen används termen jurisdiktion som baserar sig på direktivet. Med jurisdiktion avses skatterättsligt hemviststat när vid tillämpningen av bestämmelsen t.ex. betalningsmottagaren eller betalaren eller hybridsubjekt är en särskild skattskyldig. Om den inte är fråga om en särskild skattskyldig, med jurisdiktion avses i regel jurisdiktion, där detta är belägen eller etablerat.

3.4 Hybridarrangemang med avseende på finansiella instrument

De hybridbestämmelser som anknyter till finansiella instrument tillämpas i situationer där en hybrid mismatchning framkommer i och med icke-beskattning av inkomst. Det är fråga om arrangemang där den hybrida mismatchningen grundar sig på olika klassificering av ett finansiellt instrument eller av en betalning enligt ett sådant i beskattningen. Den i propositionen föreslagna regleringen om hybridarrangemang med avseende på finansiella instrument grundar sig på obligatorisk reglering i direktivet.

Primärregeln i direktivet

Syftet med hybridbestämmelsen om finansiella instrument är att arrangemang som är likadana med avseende på beskattningen av betalaren ska likställas så att det finansiella instrumentets form eller klassificering inte påverkar arrangemangets skattemässiga utfall. Bestämmelsen ska gälla vilket instrument som helst, om en betalning som görs enligt det beskattas i Finland i överensstämmelse med reglerna om beskattning av skuld eller eget kapital.

Hybridarrangemang med avseende på ett finansiellt instrument granskas i bestämmelsen ur det perspektivet att betalaren är skattskyldig i Finland och det är fråga om betalningens avdragsgillhet här. I propositionen föreslås att betalningar enligt finansiella instrument inte ska vara avdragsgilla i beskattningen till den del inkomsten inte inkluderas i skattebasen inom betalningsmottagarens jurisdiktion.

Sekundärregeln i direktivet

I propositionen föreslås inte att lagen ska uppta sekundärregeln i artikel 9.2 b i direktivet, enligt vilken betalningen ska inkluderas i inkomsten inom betalningsmottagarens jurisdiktion. Sekundärregeln skulle i praktiken inte ha någon betydelse vid beskattningen av finländska betalningsmottagare, eftersom alla slag av inkomster i stor utsträckning är skattepliktiga i det nationella systemet. Undantag från principen att inkomsterna i stor utsträckning är skattepliktiga utgör vissa bestämmelser i näringskattelagen: 6 a §, där det föreskrivs om skattefrihet för vinstutdelning, dvs. dividend, 6 b §, där det föreskrivs om skattefrihet för överlåtelsevinst, 6 d §, där det föreskrivs om skattefrihet för överskott från andelslag och 16 § 6 punkten, där det föreskrivs om skattefrihet för dividendersättning. Av dessa kan närmast bara skattefriheten för vinstutdelning och dividendersättning vara relevant vid hybridarrangemang som gäller finansiella instrument. Sekundärregeln skulle förutsätta att skattefria belopp inkluderas i skattebasen och beskattas som andra motsvarande inkomster som betalningsmottagaren har. I Finland föreskrivs det emellertid för vinstutdelningens vidkommande redan för närvarande i 6 a § 9 och 10 mom. i näringskattelagen om situationer som hör till tillämpningsområdet för sekundärregeln. Med stöd av en hänvisningsbestämmelse i 6 d § 4 mom. i näringskattelagen tillämpas bestämmelserna också på överskott från andelslag.

Undantag som gäller banksektorn

I propositionen föreslås inte att det i artikel 9.4 b i direktivet angivna frivilliga undantag som gäller banksektorn ska införas. Enligt undantaget är det möjligt att under vissa förutsättningar utesluta ur bestämmelsens tillämpningsområde situationer där det är fråga om finansiella instrument som har emitterats med syftet att tillgodose de krav på förlusttäckningskapacitet som är tillämpliga på banksektorn. Undantaget kan tillämpas högst till utgången av år 2022.

I Finland skulle det undantag som anges i direktivet gälla koncerninterna finansiella instrument som inräknas i det med 8 kap. 7 § i lagen om resolution av kreditinstitut och värdepappersföretag (1194/2014) förenliga minimikravet för förlusttäckningskapacitet³⁶ och som kan betraktas som finansiella instrument som hör till tillämpningsområdet för den bestämmelse som föreslås i propositionen. Om undantaget infördes i Finland och resolutionsmyndigheten krävde att en koncern stärker sin förlusttäckningskapacitet genom att ett dotterbolag företar en gränsöverskridande försäljning till sitt moderbolag i koncernen eller till något annat koncernbolag av kapitalbasinstrument eller nedskrivningsbara skuldinstrument, och dotterbolaget för detta ändamål använde ett hybridinstrument vilket inräknas i dotterbolagets koncerninterna MREL-krav, skulle dotterbolaget under undantagets giltighetstid kunna dra av ränteutgifterna för det berörda instrumentet vid sin beskattning i Finland, trots att räntan inte räknats in i räntetagarens beskattningsbara inkomst.

Den bestämmelse om finansiella instrument som föreslås i propositionen ändrar inte den skattemässiga behandlingen av sådana instrument som uppfyller MREL-kravet och som vid beskattningen i Finland inte klassificeras som i bestämmelsen avsedda finansiella instrument till vilka ett hybridelement hänför sig.

Vid beredningen av propositionen har man bedömt att det i Finland inte finns behov av att föreskriva om det undantag som direktivet medger. För tillfället är den mest typiska strukturen bland de gränsöverskridande kreditinstitut som är verksamma i Finland en filialstruktur i stället

³⁶ Kravet för kapitalbas och nedskrivningsbara skulder, det s.k. MREL-kravet.

för en dotterbolagsstruktur. När man utöver detta beaktar att de till en koncern hörande fristående hypoteksbankerna är befriade från MREL-kraven även som specialföretag skulle användningsområdet för gränsöverskridande koncerninterna hybridinstrument som uppfyller MREL-kraven vara ytterst snävt.

Undantag som gäller värdepappershandlare

I propositionen föreslås införandet av att undantaget i artikel 2.9 andra stycket a i direktivet enligt vilket bestämmelsen om avsaknad av avdragsrätt för utgifter inte tillämpas vid beskattningen av värdepappershandlare i s.k. hybridöverföringssituationer. Begreppet hybridöverföring behandlas mer ingående i detaljmotiveringen.

Undantaget är inte en frivillig option utan en del av den tvingande direktivregleringen. Det föreslås att undantaget införas för att säkerställa korrekt genomförande av direktivet. Undantaget gäller endast hybridöverföringsarrangemang på marknaden, det vill säga arrangemang som genomförs på reglerade marknader. För att det är möjligt att tillämpa undantaget förutsätts dessutom att alla inkomster som värdepappershandlaren får i samband med överförda tillgångar räknas in i värdepappershandlaren skattepliktiga inkomst enligt de skattebestämmelser som tillämpas på värdepappershandlaren.

I direktivet avsedda värdepappershandlare är i typiska fall banker eller andra finansiella företag. På sådana företag tillämpas i Finland näringssskattelagens normala bestämmelser enligt vilka företagets utgifter i stor utsträckning är avdragsgilla och företagets inkomster i stor utsträckning är skattepliktiga. Ett betydande undantag från denna huvudregel utgör dock den lagstadgade fulla eller partiella skattefriheten för vinstutdelning.

På grund av skattefriheten för vinstutdelning är tillämpningsområdet av undantaget sådana situationer när inkomsten från hybridöverföring är skattepliktig inkomst i sin helhet.

Begränsad avräkning av källskatt vid hybridöverföring

Till den helhet som rör finansiella instrument hänför sig dessutom separat en situation som gäller flerfaldiga avräkningar av utländsk källskatt i samband med hybridöverföringar. I propositionen föreslås utgående från direktivet att avräkningen av källskatt ska begränsas i sådana situationer. Enligt förslaget ska utländsk skatt på inkomst som erhållits på basis av tillgångar som är föremål för hybridöverföring inte avräknas till den del den överstiger beloppet av skatt som betalas i Finland för inkomst som här beaktas som beskattningsbar. Bestämmelsen ska tillämpas, om samma utländska skatt kan dras av också inom en annan jurisdiktion och det är fråga om ett 1 § 5 mom. avsett strukturerat arrangemang.

3.5 Hybridsjektet

Bestämmelserna om betalningar till hybridsjekt och om betalningar som hybridsjekt gör tillämpas i situationer där en hybrid mismatchning tar sig uttryck i icke-beskattning. Det är fråga om arrangemang där den hybrida mismatchningen är ett resultat av hybridsjektets klassificering, dvs. skattemässiga status som särskild skattskyldig eller skattemässigt transparent subjekt. Den i propositionen föreslagna regleringen om hybridarrangemang som anknyter till klassificeringen av hybridsjekt baserar sig på den obligatoriska regleringen i direktivet.

Tillämpningen av bestämmelserna förutsätter att en hybrid mismatchning uppstår mellan parter i intressegemenskap eller till följd av ett strukturerat arrangemang. Bestämmelserna har syftet

att förebygga att hybridarrangemang utnyttjas t.ex. så att det till att en intressegemenskapsstruktur fogas ett skattemässigt transparent subjekt via vilket betalningen cirkulerar.

Betalningar till hybridsubjekt

I propositionen föreslås det i enlighet med primärregeln i direktivet att betalningar till hybridsubjekt inte ska vara avdragsgilla i beskattningen till den del inkomsten inte inkluderas i skattebasen inom betalningsmottagarens jurisdiktion. Bestämmelsen ska tillämpas när den hybrida mismatchningen beror på att betalningsmottagarens skattemässiga klassificering är en annan inom den jurisdiktion där betalningsmottagaren är belägen än inom den andra jurisdiktion där det subjekt som äger en andel i hybridsubjektet är beläget. Vidare förutsätts det att allokeringen av betalningar som gjorts till hybridsubjektet skiljer sig åt vid beskattningen av dels hybridsubjektet, dels personer som äger en andel i hybridsubjektet.

I propositionen föreslås dessutom i enlighet med sekundärregeln i direktivet att den skattskyldiges andel av hybridsubjektets inkomst som inte inkluderas i skattebasen vid beskattningen inom hybridsubjektets jurisdiktion ska vara skattepliktig inkomst för den skattskyldige. Bestämmelsen ska tillämpas i den mån en betalning som motsvarar inkomsten har dragits av i en annan skattskyldigs beskattning. Förutsättningarna för tillämpning av bestämmelsen motsvarar tillämpningsförutsättningarna för bestämmelsen om avsaknad av avdragsrätt för utgifter.

Betalningar som hybridsubjekt gör

I propositionen föreslås i enlighet med primärregeln i direktivet att en utgift som ett hybridsubjekt betalat inte ska vara avdragsgill i beskattningen till den del betalningen inte inkluderas i skattebasen inom betalningsmottagarens jurisdiktion. Bestämmelsen ska tillämpas när den hybrida mismatchningen beror på att betalarens skattemässiga klassificering är en annan vid beskattningen inom den jurisdiktion där betalaren är belägen än vid beskattningen inom betalningsmottagarens jurisdiktion.

I propositionen föreslås ytterligare i enlighet med sekundärregeln i direktivet att en betalning som ett utländskt subjekt har gjort och som en skattskyldig har erhållit ska vara skattepliktig inkomst för den skattskyldige till den del subjektet drar av betalningen i sin beskattning. Förutsättningarna för att tillämpa bestämmelsen motsvarar tillämpningsförutsättningarna för bestämmelsen om avsaknad av avdragsrätt för utgifter.

3.6 Dubbla avdrag för samma utgift

Hybridregleringen i direktivet och i OECD:s rapporter innefattar tre olika situationer där hybridbestämmelsen gäller dubbla avdrag för samma utgift. Samma utgift kan för det första dras av vid beskattningen av subjekt som är belägna inom två olika jurisdiktioner; det är då fråga om avdrag som hybridsubjektet och en sådan person som har en andel i hybridsubjektet gör. För det andra kan samma utgift dras av vid beskattningen av ett subjekt inom två jurisdiktioner; det är då fråga om att samma subjekt bedriver affärsverksamhet inom två olika jurisdiktioner, dvs. situationer med filialer och fasta driftställen. För det tredje kan avdrag av samma utgift ske vid beskattningen inom två olika jurisdiktioner av en skattskyldig med dubbel hemvist. Det är fråga om arrangemang där den hybrida mismatchningen grundar sig på att avdrag inom två jurisdiktioner tillåts på basis av samma utgift utan att den inkomst från vilket avdraget görs är samma inom båda jurisdiktionerna. Den i propositionen föreslagna regleringen om hybridarrangemang med dubbla avdrag grundar sig på den obligatoriska regleringen i direktivet.

Till skillnad från övriga hybridsituationer som behandlas i denna proposition innefattar regleringen om dubbla avdrag ingen sekundärregel enligt vilken inkomsten ska räknas in i den beskattningsbara inkomsten. I regleringen om dubbla avdrag är det i både primär- och sekundärregeln fråga endast om att begränsa utgiftsavdraget.

Dubbla avdrag i situationer med hybridsubjekt

I propositionen föreslås att en utgift som dras av också inom en annan jurisdiktion inte ska vara avdragsgill till den del avdraget görs från inkomst som inte har inkluderats i den beskattningsbara inkomsten inom båda jurisdiktionerna. Bestämmelsen är förpliktande för vardera jurisdiktionen, varför det i bestämmelsen om dubbla avdrag föreslås bli föreskrivet om begränsning av det avdrag som både hybridsubjektet och en sådan person som har en andel i hybridsubjektet gör. Primärt begränsar bestämmelsen det avdrag som görs vid beskattningen av den personen som har en andel i hybridsubjektet.

Dubbla avdrag i situationer med dubbel hemvist

I propositionen föreslås att en utgift som en skattskyldig drar av också inom en annan jurisdiktion inte ska vara avdragsgill till den del avdraget görs från inkomster som inte har inkluderats i den beskattningsbara inkomsten inom båda jurisdiktionerna. Bestämmelsen tillämpas på avdrag som skattskyldiga med dubbel hemvist gör inom två olika jurisdiktioner. Direktivbestämmelsen om dubbel hemhörighet förpliktar båda jurisdiktionerna.

3.7 Situationer med fast driftställe

Med hybridarrangemang med avseende på fasta driftställen avses situationer där det framkommer motsvarande skattemässiga resultat till följd av hybrid mismatchning som i de andra hybridarrangemang som behandlas ovan. Sådana kan framkomma när en skattskyldig bedriver affärsverksamhet inom en annan jurisdiktion annat än via ett dotterbolag och huvudkontorets respektive filialens jurisdiktion tillämpar olika skattebestämmelser som gäller uppkomst av beskattningsbar inkomst och avdragsgill utgift eller förekomst av fast driftställe. Hybridsituationer med fast driftställe uppkommer när det råder skillnader mellan beskattningen av huvudkontoret respektive filialen vad beträffar allokeringen av inkomster och utgifter, behandlingen av fiktiva betalningar eller avgöranden om förekomst av fast driftställe.

I propositionen föreslås bestämmelser som är tillämpliga på fyra olika hybridarrangemang med fast driftställe. I bestämmelserna är det fråga om avsaknad av avdragsrätt för utgifter. Den föreslagna regleringen grundar sig huvudsakligen på den obligatoriska regleringen i direktivet.

Sekundärregeln om beaktande som inkomst

I propositionen föreslås inte att sekundärregeln i artikel 9.2 b i direktivet, enligt vilken en betalning ska inkluderas i inkomsten inom betalningsmottagarens jurisdiktion om ett hybridarrangemang leder till ett avdrag som inte har nekats inom betalarens jurisdiktion, ska införas. Från sekundärregeln i artikel 9.2 b får med stöd av artikel 9.4 a undantas de i direktivet angivna situationerna med fast driftställe, dvs. situationer enligt artikel 2.9 första stycket b, c, d och f. I

2017 års OECD-rapport föreslås inte någon sekundärregel i fråga om situationer med fast driftställe. I stället föreslås i rapporten att den på fasta driftställen tillämpade skattefriheten ska begränsas enbart till inkomster som blir beaktade i hemviststatens beskattning³⁷.

Användningen av sekundärregeln om beaktande som inkomst skulle vara begränsad i Finland, eftersom både utländsk inkomst och inkomst från ett fast driftställe i Finland nästan utan undantag beskattas i Finland redan med stöd av gällande reglering, som beskrivs i avsnitt 2.1.2. Hybridregleringen är en komplex regleringshelhet, och därför är det inte ändamålsenligt att införa en separat bestämmelse om beaktande som inkomst utöver vad som i Finlands nationella reglering och i skatteavtalen redan för närvarande föreskrivs om beskattning av fasta driftställen.

Förekomst av fast driftställe samt allokering av inkomster och utgifter

I propositionen föreslås att en utgift under vissa förutsättningar inte ska vara avdragsgill, om den betalas till ett företag som har en filial. Bestämmelsen ska tillämpas till den del betalningen inte inkluderas i skattebas inom betalningsmottagarens jurisdiktion och detta beror på att uppkomsten av ett fast driftställe tolkas olika inom olika jurisdiktioner och inkomsten allokeras olika.

I propositionen föreslås dessutom att en betalning till ett företags fasta driftställe inte ska vara avdragsgill i beskattningen till den del betalningen inte inkluderas i skattebasen för detta fasta driftställe eller för något annat fast driftställe inom företaget eller för huvudkontoret. Orsaken till hybrid mismatchning är då att inkomsten allokeras på olika sätt inom olika jurisdiktioner.

Tillämpningen av de föreslagna bestämmelserna förutsätter att betalaren och det företag som har filialen eller filialerna är subjekt i intressegemenskap med varandra eller att betalningen grundar sig på ett strukturerat arrangemang. Bestämmelsen syftar till att förebygga att hybridarrangemang utnyttjas t.ex. så att betalningar i en intressegemenskapsstruktur cirkulerar via en eller flera filialer, varvid anknyttande hybrid mismatchning utnyttjas.

Fiktiva betalningar

I propositionen föreslås att det vid beskattningen av ett i Finland beläget fast driftställes inkomst inte ska vara möjligt att dra av en fiktiv betalning som gjorts till huvudkontoret eller till ett annat fast driftställe som tillhör företaget, till den del betalningen inte inkluderas i företagets skattebas inom någon jurisdiktion. Den hybrida mismatchningen är härvid en följd av att det är fråga om en fiktiv betalning och motsvarande inkomst inte identifieras vid beskattningen inom en annan jurisdiktion.

Dubbla avdrag i en situation med fast driftställe

I situationer med dubbla avdrag kan uppstå också mellan huvudkontor och fast driftställe. Det är fråga om situationer där ett fast driftställe i sin beskattning drar av en utgift och huvudkontoret drar av samma utgift i sin egen beskattning och den inkomst som utgiften dras av från inte är samma.

³⁷ OECD 2017 stycke 82.

I propositionen föreslås det att en utgift som ett företags utländska fasta driftställe drar av i sin beskattning inom sin jurisdiktion inte ska vara avdragsgill till den del utgiften i det fasta driftställets jurisdiktion dras av från en inkomst som inte räknas in i huvudkontorets inkomst i Finland. Bestämmelsen innehåller den i artikel 9.1 a i direktivet angivna primärregeln. I propositionen föreslås dessutom att en utgift i ovannämnda situation inte heller ska vara avdragsgill när utgiften i Finland dras av mot sådan inkomst som inte beskattas utomlands. Denna bestämmelse innehåller den sekundärregel som anges i artikel 9.1 b i direktivet. Tillämpningsföresättningsarna är desamma i båda bestämmelserna.

3.8 Skatteavtal där undantagandemetoden ingår

I propositionen föreslås det att inkomst från ett fast driftställe, vilken med stöd av ett mellan Finland och en annan EU-stat ingånget avtal om förhindrande av dubbelbeskattning är skattefritt i Finland, trots avtalet inte ska befrias från skatt i Finland. Det är fråga om en situation där det inom jurisdiktionen för företagets huvudkontor anses att filialen utgör ett fast driftställe i beskattningen, medan det vid beskattningen inom filialens jurisdiktion anses att inget fast driftställe uppkommer. Syftet med bestämmelsen är att förebygga att den på skatteavtal grundade undantagandemetoden utnyttjas vid hybridarrangemang med fast driftställe.

Bestämmelsen ska innehålla den i artikel 9.5 i direktivet angivna regeln. Bakgrunden till direktivets bestämmelse är de anvisningar för beskattning av hybridarrangemang, Guidance on hybrid permanent establishment mismatches concerning two Member States och Guidance on hybrid permanent establishment mismatches concerning a Member State and a third state, som utarbetats i EU:s uppförandekodgrupp för företagsbeskattning.³⁸

Enligt direktivet kan bestämmelsen tillämpas endast på skatteavtal som medlemsstater i EU har ingått med varandra. Bestämmelsen innebär att skatteavtalsbestämmelser åsidosätts, vilket inte är möjligt i nationell lagstiftning. I detta fall har EU:s medlemsstater uttryckligen kommit överens om bestämmelsen i direktivet, men eftersom skatteavtalen är primära har bestämmelsen inte ens i direktivet kunnat utsträckas till andra situationer än sådana som råder mellan medlemsstater.

Finlands nationella reglering om beskattning av fasta driftställen, vilken beskrivs i avsnitt 2.1.2, leder till att inkomst för en allmänt skattskyldigs utomlands belägna fasta driftställe räknas in i den beskattningsbara inkomsten för ett huvudkontor med hemvist i Finland som beskattas här med iakttagande av bestämmelserna om näringsbeskattning. Av de skatteavtal som Finland har ingått är för närvarande endast skatteavtalen med Frankrike och Egypten sådana där det bestäms att undantagandemetoden ska tillämpas i Finland på ett fast driftställes inkomst. När propositionen överlämnas är den föreslagna bestämmelsen tillämplig bara på situationer där skatteavtalet med Frankrike tillämpas. Vad beträffar det avtal som ingåtts med Egypten är det möjligt att fråga undantagandemetoden bara om avtalet ändras.

3.9 Kvittning av utgift mot betalning som hänför sig till ett hybridarrangemang

I propositionen föreslås det att en utgift inte ska vara avdragsgill till den del betalningsmottagaren på grundval av arrangemang som avses i denna proposition direkt eller indirekt i sin beskattning kan kvitta den erhållna betalningen mot en utgift — som är sådan att motsvarande betalning inte räknas in i den beskattningsbara inkomsten inom en annan jurisdiktion eller

³⁸ <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-5814-2018-REV-5/en/pdf>

— som dessutom kan dras av en gång till inom en annan jurisdiktion.

Syftet med bestämmelsen om kvittning av utgifter som hänför sig till hybridarrangemang är att förebygga att andra hybridbestämmelser kringgås. Bestämmelsen om kvittning ska gälla arrangemang där den inom en annan jurisdiktion uppnådda effekten av ett hybridarrangemang flyttas till en jurisdiktion som tillämpar hybridregleringen och det härvid tillgrips ett arrangemang som inte hör till tillämpningsområdet för de övriga hybridbestämmelser som beskrivs i denna proposition. Ett arrangemang som avses i bestämmelsen om kvittning kan också benämnas finansiering av betalningar som hänför sig till hybridarrangemang. Syftet med bestämmelsen är att förebygga arrangemang mellan företag i intressegemenskap och strukturerade arrangemang som har syftet att undgå att andra hybridbestämmelser tillämpas.

4 Propositionens konsekvenser

4.1 Ekonomiska konsekvenser

Den föreslagna regleringen handlar om att eliminera skattefördelar som grundar sig på kringgående av skatt. Det främsta syftet med regleringen är att förebygga arrangemang där samma utgifter dras av flera gånger eller inkomster inte beskattas, särskilt vid transaktioner mellan subjekt i intressegemenskap. Att öka skatteintäkterna är inte ett egentligt syfte för regleringen. I praktiken blir de situationer där bestämmelserna tillämpas och t.ex. avdrag för en utgift nekas i beskattningen få, om regleringens syfte uppnås.

Genom hybridbestämmelserna länkas beskattningen av en betalning i Finland till beskattningen av en betalning inom andra jurisdiktioner. Till följd av bestämmelsernas uppbyggnad tillämpar alltid någon jurisdiktion bestämmelserna, varvid den skattefördel som ett hybridarrangemang ger uteblir och en eventuell ökning av skatteintäkterna uppträder inom den jurisdiktion som har tillämpat regeln. Utgångspunkten är alltså att bestämmelserna fungerar, även om det händer att någon jurisdiktion inte tillämpar dem.

En bedömning av propositionens ekonomiska konsekvenser skulle förutsätta uppgifter om de hybridarrangemang som för närvarande är genomförda i beskattningen. I finsk beskattnings- och rättspraxis har t.ex. olika koncerninterna finansierings- eller förmögenhetsarrangemang i vanliga fall inte bedömts med avseende på hybridarrangemang. De i beskattnings- och rättspraxis framkomna situationer där den föreslagna hybridregleringen skulle ha kunnat bli tillämplig har bedömts utgående från de enskilda fallen med beaktande av förutsättningarna i samband med respektive tillämpade bestämmelse.

Det finns ingen omfattande praxis när det gäller att vid bedömningen av hybridsituationer tillämpa de i avsnitt 2 beskrivna bestämmelser som för närvarande ingår i Finlands skattesystem och som skulle kunna lämpa sig också för beskattning av hybridarrangemang. Det är möjligt att en del situationer som har bedömts med avseende på de gällande bestämmelserna kan bli föremål för mer heltäckande bedömning efter hybridregleringens ikraftträdande, med utgångspunkt i hybridregleringen. I beskattningspraxis har det i stor utsträckning framkommit t.ex. olika situationer där den beskattningsbara inkomsten har minskats i Finland genom att ränta betalats till utländska bolag eller genom att andelen främmande kapital i den skattskyldiges finansieringsstruktur ökats. Det är möjligt att inkomster som motsvarar ränteutgifterna inte i alla situationer har beaktats i betalningsmottagarens beskattning. Elimineringen av de skattefördelar som hybridarrangemang för med sig minskar antagligen de skattskyldigas villighet att organisera koncerninterna transaktioner på ett sätt som resulterar i skatteavdrag för betalaren, även om inkomsten inte är skattepliktig för mottagaren eller skattesatsen för den är mycket låg.

OECD har i sin rapport Hybrid Mismatch Arrangements: Tax Policy and Compliance Issues, March 2012³⁹, på ett allmänt plan gjort bedömningen att hybridarrangemang äventyrar skattebasen inom många jurisdiktioner. Enligt rapporten är det dock omöjligt att entydigt konstatera vilken jurisdiktion som har gått miste om skatteintäkter till följd av arrangemanget. I rapporten har det konstaterats att hybridarrangemang har en negativ inverkan på konkurrensen, effektiviteten, beskattningens enhetlighet och transparensen.

Med anledning av vad som konstateras ovan innehåller propositionen ingen uppskattning av konsekvenserna för skatteintäkterna. Det har inte varit möjligt att bilda sig en heltäckande uppfattning om hur pass allmänna de i hybridregleringen avsedda arrangemangen är i nuläget och vilken ekonomisk betydelse de har. I en del hybridsituationer har det redan för närvarande varit möjligt att tillämpa de i avsnitt 2 beskrivna bestämmelserna som begränsar arrangemangens skattemässiga resultat. Med anledning av detta består de konsekvenser för skatteintäkterna som de föreslagna bestämmelserna har delvis av den inverkan som återstår efter tillämpning av de nuvarande bestämmelserna och som kan elimineras genom hybridregleringen. Då det i praktiken är så att de situationer som framkommit i rätts- och beskattningspraxis inte alls har bedömts med avseende på hybridarrangemang är det omöjligt att lägga fram en uppskattning av denna återstående inverkan, och detsamma gäller en uppskattning av konsekvenserna som helhet. Utifrån de situationer och erfarenheter som för närvarande är kända är det dock sannolikt att genomförandet av regleringen kan ha konsekvenser som är i någon mån positiva för skatteintäkterna i Finland. De föreslagna ändringarna bedöms också för sin del leda till en stabilare skattebas och ökad enhetlighet i företagsbeskattningen.

4.2 Konsekvenser för myndigheternas verksamhet

Enligt Skatteförvaltningens bedömning kommer de föreslagna ändringarna att påverka bl.a. skattekontrollen, informationssystemen, informationsflödena, blanketterna, informationsutbytet och de anvisningar som meddelas. Till följd av arrangemangens gränsöverskridande karaktär väntas regleringen ställa krav också på Skatteförvaltningens internationella samarbete.

Skatteförvaltningen har i sitt yttrande ansett att tidtabellen för den föreslagna lagstiftningens ikraftträdande är synnerligen stram med avseende på alla effekter som realiseras inom Skatteförvaltningen. Tidtabellen har ansetts vara en stor utmaning särskilt med avseende på deklareringen och utarbetandet av anvisningar som hänför sig till regleringen, Kostnaderna för externt personarbete som behövs för att genomföra ändringen i Skatteförvaltningens it-system uppskattas till 115 000 euro.

4.3 Konsekvenser för de skattskyldiga

Den föreslagna regleringen handlar om att eliminera skattefördelar som bygger på kringgående av skatt, och regleringens primära målsättning är att förebygga arrangemang som resulterar i sådana skattefördelar. Om målet uppnås kan de situationer där de föreslagna bestämmelserna tillämpas därför bli få. De skattskyldiga behöver dock åtminstone känna till den föreslagna regleringens innehåll och iaktta de anmälningsskyldigheter som följer av den, vilket innebär att de skattskyldigas administrativa börda växer. Om den föreslagna regleringen är tillämplig vid

³⁹ <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/hybridmismatcharrangementstaxpolicy-andcomplianceissues.htm>.

beskattningen av en skattskyldig kan det också innebära att den skattskyldiges skattebelopp stiger till den nivå där det bör vara enligt de normala principerna och avsikten som hör ihop med skattesystemet tillämpas.

Vid utarbetandet av propositionen har det inte heller varit möjligt att noggrant bedöma omfattningen av regleringens konsekvenser ur de skattskyldigas perspektiv. Det beror på att de situationer där regleringen tillämpas kan vara komplexa och vanligtvis baserar sig på omständigheter som är sådana att det för närvarande inte finns något kunskapsunderlag för bedömning av dem. Regleringen omfattar ändå sådana villkor för tillämpningen med vars hjälp det är möjligt att beskriva den krets av skattskyldiga som regleringen kan vara tillämplig på, och den vägen kan man göra en grov uppskattning av hur pass omfattande regleringens konsekvenser blir. Värt att notera angående konsekvenserna för de skattskyldiga är utöver konsekvenserna i Finland den internationella koppling som är en väsentlig del av regleringen. Regleringen grundar sig på ett direktiv som i sin tur bygger på OECD:s rekommendationer. När det är fråga om en internationell transaktion är det sannolikt att reglering som motsvarar den föreslagna regleringen tillämpas också inom de andra jurisdiktioner till vilka transaktionen hänför sig.

En större administrativ börda uppkommer för företag med en struktur som medför att regleringen kan bli tillämplig, och särskilt när regleringen är tillämplig på beskattningen av företaget. Detta väntas stödja den förebyggande verkan som är förenlig med målet för bestämmelserna tillsammans med den omständigheten att den skattefördel som arrangemanget resulterar i uteblir. Tillämpningen av bestämmelserna leder då till att det skattemässiga resultat som baserar sig på hybridarrangemanget elimineras, dvs. neutraliseras. Företagets skattebörda kan då vara på samma nivå som i ett företag som inte har genomfört ett arrangemang. Det företag som har genomfört arrangemanget skulle emellertid behöva bära den administrativa börda som hör samman med regleringen och tillämpning av den. Regleringens konsekvenser gäller alla företag som bestämmelserna tillämpas på, oberoende av om företaget har eftersträvat skattefördelar genom arrangemanget eller inte. Tillämpningen av bestämmelserna förutsätter inte att det kan visas att företaget har eftersträvat skattefördelar.

Vid en granskning av regleringens konsekvenser för de skattskyldiga i Finland ska utgångspunkten för det första vara företag som bedriver internationell verksamhet. Regleringen inverkar åtminstone indirekt på alla företag med internationella transaktioner. Sådana företag ska känna till innehållet i regleringen om hybridarrangemang på motsvarande sätt som den övriga skattelagstiftningens innehåll. Den föreslagna regleringen gäller företag med internationella ägarintressen, eftersom regleringen tillämpas i situationer mellan företag i intressegemenskap. Bestämmelserna tillämpas dessutom på strukturerade arrangemang, men det är inte möjligt att beakta sådana arrangemang vid bedömningen av konsekvensernas omfattning. Utifrån bestämmelsen om strukturerade arrangemang kan regleringen behöva tillämpas också av företag som inte är i intressegemenskap. Den administrativa börda som anknyter till regleringen väntas dock vara liten i situationer där företaget inte har en sådan struktur som medför att regleringen kan bli tillämplig.

Det bedöms att regleringen vanligtvis kommer att lämna sig för beskattning av större multinationella företag. I stora företag förutsätter klarläggandet av otaliga internationella transaktioner och av de skattebestämmelser som tillämpas på dem inom olika jurisdiktioner inte bara att dessa uppgifter samlas in utan också att de analyseras och rapporteras i beskattningen.

I Statistikcentralens statistik Finländska dotterbolag utomlands finns uppgifter om finska företags dotterbolag och filialer som är belägna utomlands. Uppgifterna gäller antalet, verksamheten och lokaliseringen. Med dotterbolag avses i statistiken utländska företag där moderföretaget i

en koncern som är belägen i Finland har ett direkt eller indirekt bestämmande inflytande. Med bestämmande inflytande avses att det andra företaget, direkt eller indirekt, innehar mer än hälften av aktieägarnas rösträtt. Med filial avses en utomlands belägen lokal enhet som inte är en egen juridisk person och som är beroende av ett företag där finländare har ett bestämmande inflytande. Enligt statistiken bedrev finska företag affärsverksamhet utomlands i sammanlagt 5 070 dotterbolag och filialer år 2017. Mätt med antalet anställda bedrevs affärsverksamhet främst i EU-länderna inom näringsgrenarna maskin- och metallvaruindustri samt elektronik- och elindustri; störst var denna affärsverksamhet i Sverige. Näst störst var affärsverksamheten inom samma näringsgrenar i Asien och Oceanien. Av de finska företagens omsättning hörde över hälften från EU-länderna, framför allt från Sverige. Från Asien och Oceanien hörde 16 procent av omsättningen.

Statistikcentralens statistik Utländska dotterbolag i Finland upptar de dotterbolag till utländska företag som är verksamma i Finland, deras näringsgrenar, de institutionella enheter som innehar det slutliga bestämmande inflytandet i dessa dotterbolag samt hemländerna. Enligt statistiken fanns det i Finland år 2017 sammanlagt 4 308 dotterbolag till utländska företag. Av dem var omkring en fjärdedel dotterbolag till svenska företag, och dessa var också de största aktörerna sett till antalet anställda och omsättningen. Mätt med antalet anställda och omsättningen var parti- och detaljhandel samt informations- och kommunikationsverksamhet de främsta näringsgrenarna.

5 Beredningen av propositionen

Propositionen har beretts vid finansministeriet. Finansministeriet lämnade riksdagen 9.11.2016 utredningen om direktivförslag.⁴⁰ Statsrådet lämnade utkastet om regeringens proposition till yttranden 12.6.2019.⁴¹

Yttranden om utkastet till regeringens proposition lämnades av Skatteförvaltningen, Skatteförvaltningens enhet för utredning av grå ekonomi, Finnwatch ry, Finlands Näringsliv EK, Finans Finland (FA), Centralhandelskammaren, Finlands Advokatförbund rf, Finlands Fackförbunds Centralorganisation FFC rf, Suomen Veroasiantuntijat ry, Företagarna i Finland, Skattebetalarnas Centralförbund rf, professor Reijo Knuutinen, professor Juha Lindgren och biträdande professor Tomi Viitala.

I de flesta yttranden föreslogs det att termerna i utkastet och definitionerna av dem skulle preciseras. I yttrandena fästes vikt särskilt vid termerna fiktiv betalning, skattebas och inkludering. I en del av yttrandena ansågs det att termer som redan är i bruk i lagstiftningen och i beskattningspraxis bör användas i så stor utsträckning som möjligt. Till denna del hänvisades det t.ex. till termerna subjekt och samfund, transparent, hemviststat och betalning. Vissa påpekanden gjordes också angående en precisering av följande termer och definitioner: strukturerat arrangemang, hybrid mismatchning, intressegemenskap och finansiellt instrument. Dessutom föreslogs det att lagförslaget skulle preciseras till den del som gäller klassificering av den skattskyldige. I yttrandena föreslogs dessutom tekniska preciseringar av olika paragrafer.

⁴⁰ E-skrivelse om ett förslag till rådets direktiv om ändring av direktiv (EU) 2016/1164 vad gäller gäller hybridarrangemang med tredje länder, https://www.eduskunta.fi/SV/vaski/KasittelytiedotValtiopijaasia/Sidor/E_114+2016.aspx

⁴¹ <https://vm.fi/sv/projekt?tunnus=VM080:00/2019>

I flera yttranden föreslås det att de föreslagna bestämmelsernas inbördes tillämpningsordning skulle preciseras. Vidare önskades det att tillämpningsordningen för de föreslagna bestämmelserna och sådana bestämmelser som för närvarande ingår i skattelagstiftningen, t.ex. ränteavdragsbegränsningen och bassamfundsregleringen, skulle preciseras.

I yttrandena önskades det att de situationer som avses i bestämmelserna skulle åskådliggöras tydligare genom exempel och hänvisningar till OECD:s rapporter. Till en del önskades preciseringar av exemplen i förslaget. I några yttranden föreslogs preciseringar av den föreslagna 8 § och motiveringen till den.

I yttrandena önskades det att förslaget ska ta upp anmälningen och rapporteringen av de uppgifter som tillämpningen av bestämmelserna förutsätter.

I några yttranden önskades det att tolv månadersgränsen i samband med bestämmelsen om finansiella instrument skulle lindras och att undantaget beträffande värdepappershandlare skulle tas in i bestämmelsen. Dessutom önskades en precisering av vilket skatteårs inkomst utgiften ska läggas till när tidsgränsregeln tillämpas.

I ett yttrande önskades en precisering av den begränsning som gäller avräkning av källskatt så att normal avräkning av källskatt i filialstrukturer inte försvåras.

I ett yttrande föreslogs det att den föreslagna ändringen av metodlagen skulle preciseras i fråga om det relationstal som tillämpas när avräkningens högsta belopp beräknas.

I propositionen har omständigheter som lyfts fram under remissbehandlingen beaktats. De föreslagna bestämmelserna, termerna i dem och definitionerna av dem har preciserats. Dessutom har ett stort antal exempel som gäller tillämpningen av olika bestämmelser getts. Bestämmelsernas inbördes tillämpningsordning och förhållande till annan reglering har preciserats. Utifrån yttrandena har också konsekvensbedömningen getts större utrymme.

DETALJ MOTIVERING

1 Lagförslag

1.1 Lagen om beskattning av vissa gränsöverskridande hybridarrangemang

1 §. Tillämpningsområde. Enligt 1 mom. i lagen föreskrivs om avdragsgillhet för utgifter och skatteplikt för inkomster som anknyter sig till hybrida mismatchningar och som är undantag från bestämmelserna om avdragsrätt för utgifter och skatteplikt för inkomster. Bestämmelserna i lagen utvidgar dock inte avdragsrätten för utgifter i förhållande till vad som för närvarande föreskrivs i inkomstskattelagen, näringskattelagen eller inkomstskattelagen för gårdsbruk.

Enligt 2 mom. 1 punkten ska lagen tillämpas på skattskyldiga som omfattas av samfundsbeskattning. Med samfund avses vid tillämpning av regleringen samfund enligt 3 § i inkomstskattelagen. Lagen ska tillämpas också på ett fast driftställe som en begränsat skattskyldig har i Finland. En förutsättning för tillämpningen är att utgiften eller inkomsten hänför sig till detta fasta driftställe.

Enligt 2 punkten ska lagen, med undantag för 5 § 1 mom. och 6 § 2 mom., tillämpas också på öppna bolag och kommanditbolag vid fastställandet av beskattningen. Nämda bestämmelser gäller hybridsubjekt och i situationer som avses i dem bör ett hybridsubjekt som är betalare vara en särskild skattskyldig inom sin egen jurisdiktion och transparent inom beskattning i betalningsmottagarens jurisdiktion för att bestämmelsen ska vara tillämplig. Bestämmelsen är inte tillämplig när ett öppet bolag eller kommanditbolag är betalare, eftersom en hybrid mismatchning som utgör en förutsättning för tillämpning av bestämmelserna inte uppkommer när betalaren är transparent också inom sin egen jurisdiktion.

I 3 mom. föreskrivs det att förutom ett arrangemang där mismatchningen uppstår i beskattning av en person inom två jurisdiktioner, lagen tillämpas när hybrida mismatchningen uppstår i situationer avsedda i bestämmelsen, mellan en skattskyldig och en person ingående i samma koncern för affärsredovisningsändamål eller en skattskyldig och en person i intressegemenskap med skattskyldig. Förutom skulle 8 § tillämpas när mismatchningen uppstår mellan personer som är i intressegemenskap med skattskyldig. I momentet föreskrivs också om situationer, där skattskyldig anses vara i intressegemenskap med en annan person.

Begreppet intressegemenskap baserar sig på artikel 2.4 i direktivet (där termen närstående företag används i direktivs svensk översättning). Till denna del gäller det att notera att direktivet mot skatteflykt ändrats genom direktivet. Den definitionen av intressegemenskap som baserar sig på direktivet mot skatteflykt används också i den definition av fristående företag som ingår i 18 b § i näringskattelagen, där det föreskrivs om begränsning av ränteavdragsrätten, samt i bassamfundslagen. Till följd av de ändringar som gjorts i artikeln ingår i definitionen också element som gäller endast hybridreglering.

Intressegemenskapen grundar sig på de i direktivets definition avsedda parternas direkta eller indirekta andel i varandra, alldeles som i ovannämnda bestämmelse om ränteavdragsbegränsning och i bassamfundslagen. Vid hybridarrangemang kan intressegemenskap dessutom grunda sig på att parterna agerar tillsammans samt på inflytande på den andra parten eller på hörande till samma koncern för affärsredovisningsändamål. I OECD-rapporten bildas definitionen av intressegemenskap till denna del av de engelskspråkiga termerna och begreppen related persons, control group och acting together, vilka behandlas i avsnitt 11.

I detta moment används det termen person i intressegemenskap på grund av det särdrag av de bestämmelserna gällande hybrid arrangemang. Detta beror på att det används i lagen termen subjekt så att det inte hänvisar till fysiska personer. När de hänvisas också på fysiska personer, används termen person. Definitionen av intressegemenskap i direktivet innehåller också fysiska personer.

Begreppet intressegemenskap är relevant med tanke på de i denna proposition avsedda hybridarrangemangen för det första när en hybrid mismatchning som utgör en förutsättning för tillämpning av bestämmelserna i denna lag uppstår mellan en skattskyldig och en person som är i intressegemenskap med den skattskyldige. Med skattskyldig avses då den person i vars beskattning tillämpningen av hybridbestämmelsen granskas, och i enlighet med regleringens tillämpningsområde kan begreppet också referera till ett öppet bolag, kommanditbolag eller fast driftställe.

Intressegemenskapen är dessutom av betydelse när en hybrid mismatchning uppstår mellan personer i intressegemenskap men ingetdera av dem är en skattskyldig i vars beskattning tillämpning av regleringen granskas. Med detta hänvisas till en situation enligt 8 §, där en utgift som hänför sig till ett hybridarrangemang kvittas vid beskattningen av en skattskyldig som inte deltar direkt i en transaktion som leder till en hybrid mismatchning.

Med begreppet koncern för affärsredovisningsändamål i 3 mom. avses en koncern bestående av alla subjekt som är fullt integrerade i den koncernredovisning som upprättats i enlighet med internationella redovisningsstandarder eller bokföringslagen (1336/1997).

En i momentet avsedd intressegemenskap förekommer också när en fysisk person äger minst 50 procent av ett företag. Enligt definitionen av intressegemenskap kan flera subjekt sinsemellan vara i intressegemenskap och ett eller flera subjekt och en fysisk person sinsemellan. Intressegemenskap existerar mellan t.ex. två företag, om en fysisk person äger minst 50 procent av vardera företaget antingen direkt eller indirekt, t.ex. via ett holdingbolag.

Huvudregeln i momentet är att minimigränsen i definitionen är 50 procent, eftersom denna bestämmelse som grundar sig på artikel 2.4 sista stycket a i direktivet ska tillämpas i samband med 3 §, vilken gäller annat än finansiella instrument. Den i direktivet angivna andelen 50 procent ska tillämpas när det är fråga om en betalning till eller från ett hybridsubjekt enligt artikel 2.9 första stycket b och c, situationer med fast driftställe enligt artikel 2.9 första stycket c och d, dubbla avdrag enligt artikel 2.9 första stycket g, kvittning av en utgift som hänför sig till ett hybridarrangemang enligt artikel 9.3 eller tillämpning av artikel 9a.

I direktivet definieras det inte hur indirekt ägande ska beräknas när definitionen av intressegemenskap tillämpas. Det är meningen att ägandet ska beräknas proportionellt genom att ägandet i varje steg multipliceras. Om det relativa ägandet understiger 50 procent är det inte fråga om en i momentet avsedd intressegemenskap.

Med begreppet betydande inflytande i 4 punkten underpunkt e avses situationer där ett subjekt kan utöva ett bestämmande inflytande i ett annat, t.ex. på grund av en betydande investering. Betydande inflytande kan basera sig också på t.ex. rätten att utse mer än hälften av medlemmarna i det andra subjektets styrelse eller ett motsvarande organ eller på någon annan möjlighet att utöva ett faktiskt bestämmande inflytande i den andra parten. Ett i bestämmelsen avsett betydande inflytande anses också existera i situationer enligt 31 § 2 mom. 4 punkten i lagen om beskattningsförfarande. Enligt de nämnda bestämmelserna kan inflytande grunda sig på den ena partens rätt att utse fler än hälften av medlemmarna i den andra partens styrelse eller ett därmed

jämförbart organ, och en part kan ha bestämmande inflytande över den andra parten också när parterna har en gemensam ledning eller den ena parten annars utövar ett faktiskt bestämmande inflytande över den andra parten.

I 4 mom. preciseras 3 mom. 1—3 punkten på grund av artikel 2.4 tredje stycket b i direktivet. Enligt bestämmelsen anses intressegemenskap uppkomma också på grundval av att en person som agerar tillsammans med en annan person när det gäller röster eller kapitalinnehav i ett subjekt innehar ett ägarintresse i samtliga röster eller det kapitalinnehav i det subjektet som innehas av den andra personen.

Direktivet innehåller ingen närmare beskrivning av en situation där personer kan anses agera tillsammans. I kapitel 11 i OECD-rapporten 2015 beskrivs situationer där bestämmelsen kan bli tillämplig samt exempel på dem.

Med att agera tillsammans avses situationer där flera personer kan anses agera tillsammans när det gäller vissa andelar, kapitalinnehav eller rösträtt. Syftet med bestämmelsen är att hybridbestämmelsernas tillämplighet inte ska förhindras enbart av den anledningen att de i 3 mom. punkterna 1—3 avsedda förutsättningarna i fråga om innehav och rösträtt inte är uppfyllda när ägandet eller rösträtten har splittrats mellan flera personer som ändå agerar i samförstånd med avseende på detta ägande, t.ex. i ett hybridarrangemang. Utan den särskilda bestämmelsen i denna punkt skulle tillämpningen av hybridbestämmelsen kunna förhindras av att ingen i punkterna 1—3 avsedd intressegemenskap förekommer i situationen.

Agerandet tillsammans kan basera sig t.ex. på ett delägaravtal eller något motsvarande arrangemang. Det agerande tillsammans som avses i bestämmelsen förutsätter ändå att delägaravtalet eller något annat arrangemang har en väsentlig inverkan på ägandet eller rösträtten i fråga.⁴²

Bestämmelsen kan vara tillämplig också t.ex. när familjemedlemmar agerar tillsammans. Som familjemedlemmar kan betraktas t.ex. en persons make eller maka eller den som personen lever med i en äktenskapsliknande relation, syskon, halvsyskon, släktingar i upp- eller nedstigande led till personen eller till den som personen är gift med eller lever med i en äktenskapsliknande relation, och personer som är gifta med eller lever i en äktenskapsliknande relation med dessa personer. Till familjemedlemmar kan dessutom räknas dödsbon i vilka den fysiska personen eller någon av de ovannämnda personerna har en andel.

I 5 mom. definieras begreppet strukturerat arrangemang. Definitionen grundar sig på artikel 2.11 i direktivet. Bestämmelserna i momentet om hybridarrangemang kan tillämpas, om det är fråga om ett strukturerat arrangemang. Den ovan behandlade tillämpningsförutsättning som grundar sig på intressegemenskap och den tillämpningsförutsättning som grundar sig på ett strukturerat arrangemang ska inte tillämpas samtidigt, utan tillämpning av hybridbestämmelserna kan beroende på situationen grunda sig på endera förutsättningen. För att ett arrangemang ska betraktas som strukturerat förutsätts det inte heller att en i 1—3 punkten avsedd intressegemenskap existerar.

Enligt artikel 2.11 i direktivet avses med strukturerat arrangemang ett arrangemang som involverar en hybrid mismatchning, där mismatchningen har prissatts i villkoren för arrangemanget eller ett arrangemang som har utformats för att leda fram till en hybrid mismatchning. Begreppet strukturerat arrangemang granskas i kapitel 10 i OECD-rapporten 2015. De strukturerade arrangemangen har i denna översikt delats upp i två kategorier: sådana där det är fråga om att

⁴² OECD 2015 stycken 373—376 och exempel 11.4

den hybrida mismatchningen har prissatts i villkoren för arrangemanget och sådana som har utformats för att leda fram till en hybrid mismatchning.

Enligt OECD-rapporten är det fråga om att den hybrida mismatchningen har prissatts i villkoren för arrangemanget, om den hybrida mismatchningen har beaktats vid beräkningen av avkastningen på arrangemanget. Testet bygger på en faktaöversikt och på den juridiska bedömningen av fakta, och det fokuserar endast på de villkor för arrangemanget som gäller risk- och avkastningsfördelningen utan att beakta omständigheter utanför detta, t.ex. förhållandet mellan parterna.

Den sistnämnda situationen, alltså ett arrangemang som har utformats för att leda fram till en hybrid mismatchning, grundar sig däremot också på bedömning av omständigheterna. Ett sådant arrangemang kan vara förknippat med t.ex. följande fakta eller omständigheter: arrangemanget har utformats för att leda fram till en hybrid mismatchning, arrangemanget marknadsförs som en produkt som inbegriper en skattefördel och skattefördelen består helt eller delvis av en hybrid mismatchning eller innehåller egenskaper som ändrar arrangemanget, exempelvis avkastningen på det, om ingen hybrid mismatchning är tillgänglig.

Ett arrangemang betraktas ändå inte som strukturerat, om den skattskyldige eller den person som är i intressegemenskap med den skattskyldige inte kan ha förväntats känna till den hybrida mismatchningen och ingendera av dem blev delaktig av en skattefördel. Enligt OECD-rapporten anses den skattskyldige och den part som är i intressegemenskap med den skattskyldige då inte vara parter i arrangemanget, och därför anses arrangemanget vid beskattningen av dem inte vara strukturerat. Delaktiga i arrangemanget är enligt rapporten de aktörer som medverkar i arrangemanget så att de kan förväntas förstå vad arrangemanget handlar om och vilket skattemässigt resultat som är förknippat med det.⁴³

2 §. Definitioner. I 1 punkten definieras begreppet subjekt. I definition av subjekt i intressegemenskap används i direktivet termen subjekt i stället för termen företag. Termen subjekt förekommer i artikel 2.9 första och tredje stycket i direktivet. Termen subjekt är av betydelse också vid fastställandet av andra parter och aktörer med anknytning till hybridarrangemang, om dessa aktörers skattemässiga situation beträffande arrangemanget beaktas när regleringen tillämpas. Varken direktivet eller OECD-rapporten upptar en definition av begreppet.

Det föreslås enligt direktivet att termen subjekt ska ingå i lagen i begreppet subjekt i intressegemenskap för att det av själva lagen ska framgå att subjektets juridiska form inte är avgörande för tillämpning av definitionen. Med subjekt avses en mängd olika inhemska och internationella subjekt, oberoende av deras juridiska form. Ett subjekt kan ha samfunds- eller bolagsform men därutöver vara också t.ex. en fond, stiftelse, trust eller juridiskt åtskild förmögenhetsmassa eller exempelvis ett mellanting mellan bolag och fond. Vid tillämpningen av denna lag avses med subjekt utöver särskilda skattskyldiga också skattemässigt transparenta subjekt.

I 2 punkten definieras begreppet hybridsubjekt. Definitionen grundar sig på artikel 2.9 tredje stycket i. Begreppet hybridsubjekt hänför sig till de hybridarrangemang som avses i 4—6 § och kan också anknyta till arrangemang enligt 8 §.

⁴³ OECD 2015 styckena 341—343.

Med hybridsubjekt avses enligt förslaget ett subjekt eller arrangemang, oberoende av juridisk form, vars behandling som särskild skattskyldig eller transparent subjekt skiljer sig åt vid beskattningen inom två olika jurisdiktioner.

I 3 punkten definieras begreppet person. Enligt direktivet artikel 2.9 tredje stycket h avses med person en fysisk person eller ett subjekt. Enligt den definition av person som finns i kap. 12 i OECD-rapporten avses med person varje fysisk eller juridisk person samt sammanslutning av personer. I den föreslagna bestämmelsen avses med person de ovannämnda. Personbegreppet kan tillämpas oberoende av om de berörda aktörerna har ställning av juridisk person eller inte.

I 1 mom. 4 punkten definieras begreppet hybrid mismatchning. Med hybrid mismatchning avses enligt förslaget dubbla avdrag för en utgift och avdrag utan inkludering som framkommer i situationer som det föreskrivs om i denna lag.

I 1 mom. 5 punkten definieras begreppet skattskyldig. Med skattskyldiga avses aktörer som enligt 1 § 1 och 2 mom. hör till lagens tillämpningsområde. Med begreppet skattskyldig hänvisas i denna lag också till personbolag som avses i nämnda bestämmelse och som inte är särskilda skattskyldiga i Finlands skattesystem.

3 §. Hybridarrangemang med avseende på ett finansiellt instrument. I paragrafen föreskrivs att en utgift som hänför sig till ett hybridarrangemang som grundar sig på ett finansiellt instrument inte ska vara avdragsgill. Bestämmelsen ska tillämpas i situationer där en hybrid mismatchning visar sig i form av icke-beskattning och grundar sig på klassificeringen av det finansiella instrumentet eller av en betalning enligt det. I bestämmelsen är det fråga om en situation där betalaren är skattskyldig i Finland och om rätten att dra av en utgift.

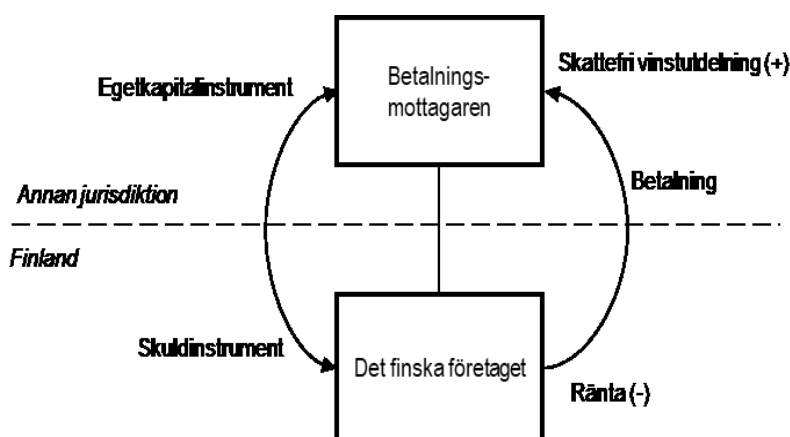
I 1 mom. föreskrivs det att en betalning enligt ett finansiellt instrument inte ska vara avdragsgill i beskattningen till den del den inte inkluderas i skattebasen inom betalningsmottagarens jurisdiktion. Tillämpningen av bestämmelsen förutsätter att en sådan hybrid mismatchning är en följd av skillnader mellan betalarens och betalningsmottagarens jurisdiktion när det gäller den skattemässiga klassificeringen av det finansiella instrumentet eller av betalningar enligt det. Tillämpningen av bestämmelsen förutsätter dessutom att en hybrid mismatchning uppstår mellan parter i intressegemenskap, varvid betalaren och betalningsmottagaren ska vara i intressegemenskap med varandra på det sätt som avses i 1 § 3 mom. Bestämmelsen kan dessutom vara tillämplig när det är fråga om ett strukturerat arrangemang på det sätt som avses i 1 § 5 mom.

I direktivet beskrivs situationer med betalningar enligt finansiella instrument i artikel 2.9 första stycket a. De situationer som hör till tillämpningsområdet avgränsas genom bestämmelsen i artikel 2.9 andra stycket c och anknytande artikel 2.10 och 2.11. Tillämpningsområdet har dessutom avgränsats genom definitionerna i artikel 2.9 tredje stycket. Vidare har medlemsstaterna i artikel 9.4 b getts möjlighet att tillämpa en frivillig option för banksektorns del. Vad beträffar s.k. hybridöverföringar har bestämmelsens tillämpningsområde avgränsats genom en bestämmelse i artikel 2.9 andra stycket a som gäller värdepappershandlare. I OECD-rapporten 2015 ingår rekommendationerna om betalningar enligt finansiella instrument i avsnitten 1 och 2.

I OECD-rapporten beskrivs 37 olika situationer där det kan bli aktuellt att tillämpa rekommendationen om finansiella instrument. Det enklaste exemplet på en situation där den föreslagna bestämmelsen är tillämplig är följande:

Exempel 1

Ett finansiellt instrument klassificeras som skuld i ett finskt företags beskattning, och den betalning som företaget har gjort enligt det finansiella instrumentet klassificeras som avdragsgill ränta. Betalningsmottagaren är belägen inom en annan jurisdiktion, och i beskattningen där klassificeras instrumentet som egetkapitalinstrument och betalningen som skattefri vinstutdelning. Situationen kan åskådliggöras genom nedanstående figur.



Parterna i arrangemanget och hybrid mismatchning

Tillämpningen av bestämmelsen förutsätter att inkomsten som motsvarar ett avdrag inte inkluderas i skattebasen inom betalningsmottagarens jurisdiktion på det sätt som beskrivs i avsnitt 3.3.1. Tillämpningen av bestämmelsen förutsätter att en hybrid mismatchning blir följden av de bestämmelser som tillämpas inom beskattningen betalarens och betalningsmottagarens jurisdiktion och att den grundar sig på hur instrumentet och betalningen klassificeras i beskattningen inom denna jurisdiktion. Regleringen är tillämplig, om klassificeringen av det finansiella instrumentet eller av betalningen redan i sig ger upphov till en hybrid mismatchning⁴⁴. Det skattemässiga resultat som är följer av hybridarrangemanget baserar sig på instrumentets egenskaper. Tillämpningen av bestämmelsen förutsätter därför inte att det klarläggs hur betalningarna enligt instrumentet de facto har beskattats inom den andra jurisdiktionen.

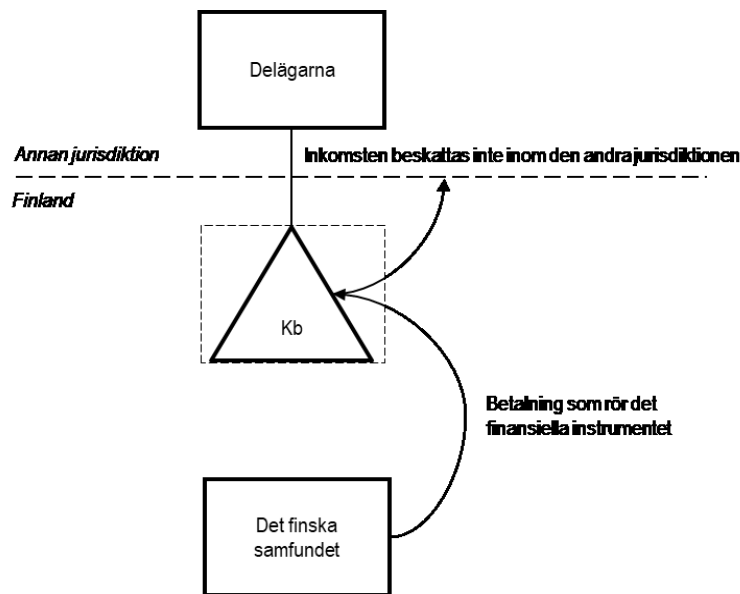
I denna situation kan betalningsmottagarna vara flera, varvid utredningen av avsaknaden av avdragsrätt förutsätter att alla betalningsmottagares skattemässiga behandling klarläggs. Bestämmelsen tillämpas också när mismatchningen uppstår därför att betalningsmottagaren är en sammanslutning, vars delägare är en aktör, som klassificeras som ett hybridsubjekt.

Tillämpningen av bestämmelsen förutsätter inte att betalningen görs från en jurisdiktion till en annan. Bestämmelsen kan bli tillämplig även om betalningen görs mellan två finska subjekt, om detta leder till en hybrid mismatchning som avses i bestämmelsen. Följande är ett enkelt exempel:

⁴⁴ OECD 2015 stycke 95.

Exempel 2

Ett finskt samfund gör en betalning till ett inhemskt kommanditbolag i intresse-gemenskap vars delägare inte är skattskyldiga i Finland för kommanditbolagets inkomst. Vid beskattningen inom delägarnas jurisdiktion betraktas kommanditbolaget som en särskild skattskyldig, och därför beskattas inkomsten inte där. Situationen kan åskådliggöras genom nedanstående figur:



I en sådan situation som avbildats ovan kan också bestämmelsen i den föreslagna 4 § om betalningar till hybridsubjekt bli tillämplig. I enlighet med hybridbestämmelsernas inbördes tillämpningsordning som beskrivs i avsnitt 3.2 tillämpas i situationen i första hand bestämmelsen i 3 § om finansiella instrument, och om den inte är tillämplig kan situationen bedömas också utgående från 4 §.

I enlighet med skäl 30 till direktivet ska det anses att ingen hybrid mismatchning uppstår, om den hybrida mismatchningen neutraliseras inom betalningsmottagarens jurisdiktion utifrån någon annan reglering än hybridregleringen, om en sådan reglering är tillämplig på betalningen i fråga. I direktivet hänvisas till denna del till rådets direktiv 2011/96/EU om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater, vilket låg till grund för skattefriheten för vinstutdelning som senare begränsades genom rådets direktiv (EU) 2015/121 och 2014/86/EU. Enligt dessa begränsningar kan bestämmelserna om skattefrihet för vinstutdelning inte tillämpas, om betalningen är avdragsgill för betalaren eller om det är fråga om ett arrangemang som inte är genuint och som har syftet att utan grund utnyttja fördelarna med direktivet. På motsvarande sätt uppstår inte heller någon hybrid mismatchning när likartad annan reglering tillämpas inom betalningsmottagarens jurisdiktion. Detta betyder att bestämmelsen i 3 § inte ska tillämpas, om den hybrida mismatchningen har eliminerats på ovannämnda sätt.

I 2 mom. föreskrivs i överensstämmelse med direktivet att en betalning anses vara inkluderad i skattebasen, om den inkluderas i skattebas under en kommande beskattningsperiod som börjar inom tolv månader från utgången av det skatteår till vilket betalningen hör i betalarens beskattning. Bestämmelsen betyder i praktiken att inkomsten anses vara inkluderad i skattebasen, om den under det skatteåret då avdrag görs, i enlighet med den andra jurisdiktionens gällande skattelagstiftning som tillämpas på betalningen inom den andra jurisdiktionen, inkluderas i skattebasen inom den tidsgräns som anges i bestämmelsen. Tidsgränsens utgång varierar i praktiken från fall till fall, bl.a. beroende på de bestämmelser om hur beskattningsperioden bestäms som tillämpas inom den andra jurisdiktionen. En sådan fast utformning av tidsgränsningen i bestämmelsen har uppskattats bäst motverka hybrida mismatchningar och säkra skattekontrollen.

Bestämmelsen motsvarar bestämmelsen om en rimlig tid i artikel 2.9 första stycket a) i direktivet. Enligt direktivet ska en betalning i enlighet med ett finansiellt instrument anses som inkluderad i inkomst inom rimlig tid om betalningen inkluderas av betalningsmottagarens jurisdiktion under en beskattningsperiod som inleds inom 12 månader från utgången av betalarens beskattningsperiod, eller det rimligen kan förväntas att betalningen kommer att inkluderas av betalningsmottagarens jurisdiktion under en kommande beskattningsperiod och att betalningsvillkoren motsvarar vad man kan förvänta sig mellan fristående företag.

Betalning enligt ett finansiellt instrument

I 3 mom. definieras begreppet finansiellt instrument. Definitionen grundar sig på artikel 2.9 tredje stycket j i direktivet, enligt vilket med finansiellt instrument avses varje instrument i den mån det ger upphov till avkastning på investeringar eller eget kapital som beskattas i enlighet med bestämmelserna för beskattning av skulder, eget kapital eller derivat i lagstiftningen inom antingen betalningsmottagarens eller betalarens jurisdiktion och omfattar en hybridöverföring. Definitionen i direktivet är generell och överläter till medlemsstaterna att klassificera instrumentet och betalningen i den nationella skattelagstiftningen, alldeles som rekommendationen i OECD-rapporten. Enligt stycke 28 i OECD-rapporten kan betalningar till sin typ vara hordana som helst, inberäknat förbindelser som gäller betalning. Definitionen i direktivet innehåller inte hänvisningar till exempelvis definitioner i EU-regleringen om finansmarknadssektorn.

Direktivet och OECD-rapporten hänvisar på det sätt som beskrivs ovan till den nationella beskattningsregleringen i fråga om definitionen av finansiellt instrument och betalning enligt det. Tillämpningen av bestämmelsen förutsätter därför att betalningen vid beskattningen i Finland anses vara en betalning enligt ett finansiellt instrument. Det spelar däremot ingen roll huruvida det i andra jurisdiktioner anses vara fråga om en betalning enligt ett finansiellt instrument.

I Finlands skattelagstiftning ingår ingen allmän definition av begreppet finansiellt instrument, och inte heller av begreppet betalning som grundar sig på främmande eller eget kapital. Den skattemässiga behandlingen av olika instrument och av betalningar enligt dem grundar sig på tolkningsriktlinjer som dragits upp i rätts- och beskattningspraxis. Instrument och betalningar definieras i beskattningen som eget eller främmande kapital från fall till fall, utgående från deras karaktär.

När den föreslagna bestämmelsen tillämpas har det finansiella instrumentets juridiska form ingen avgörande betydelse. Av betydelse är att en betalning enligt ett finansiellt instrument i beskattningen behandlas som en betalning som grundar sig på främmande eller eget kapital. Tillämpningen av bestämmelsen förutsätter inte att det finansiella instrumentet eller betalningen enligt det omklassificeras i beskattningen.

Hybridöverföringar

I 3 mom. föreskrivs också om hur begreppet hybridöverföringar ska definieras när denna lag tillämpas. Med hybridöverföring avses enligt förslaget ett sådant arrangemang för att överföra ett finansiellt instrument i anslutning till vilket en hybrid mismatchning uppstår. Definitionen bygger på artikel 2.9 tredje stycket 1 i direktivet. Enligt direktivets definition avses ett arrangemang för att överföra ett finansiellt instrument där den underliggande avkastningen på det finansiella instrument som överförs, för skatteändamål behandlas som att det erhållits samtidigt av fler än en part i detta arrangemang. Hybridöverföringar klassificeras i direktivet som finansiella instrument, och bestämmelsen om finansiella instrument ska tillämpas på dem.

På motsvarande sätt som definitionen av finansiellt instrument är också definitionen av hybridöverföring allmänt hållen i direktivet, och det har överlåtits till medlemsstaternas nationella skattelagstiftning. Definitionen i direktivet innehåller inte hänvisningar exempelvis till definitioner i EU:s reglering av finansmarknadssektorn. Motsvarande tillvägagångssätt har använts också i OECD:s rekommendation, trots att det i styckena 23 och 24 samt 72—78 i rapporten konstateras att bestämmelsen särskilt avser avtal om återköp eller lån av värdepapper. Hybrid mismatchningar som avses i bestämmelsen kan emellertid framkomma också i samband med arrangemang för överföring av andra finansiella instrument, exempelvis säkerhetsöverlåtelse.

Ett i bestämmelsen i 1 mom. om finansiella instrument förutsatt hybridelement som leder till en hybrid mismatchning ingår i hybridöverföringssituationer på så sätt att de bestämmelser som ska tillämpas vid överförarens respektive överföringsmottagarens beskattning skiljer sig åt när det gäller vem som anses få den underliggande avkastningen på de tillgångar som överförs, i allmänhet vinstutdelning eller ränta. Den ena parten i en hybridöverföring kan då i sin beskattning dra av sådan erhållen avkastning på tillgångar som parten i enlighet med avtalet har överfört till den andra parten, medan beloppet kan bli obeskattat i denna andra parts beskattning eftersom det betraktas som skattefri avkastning som erhållits direkt på grundval av de berörda tillgångarna. Bestämmelsen om finansiella instrument kan vara tillämplig på en betalning som har utgjort ersättning för underliggande avkastning på överförda tillgångar, om denna ersättning är avdragsgill i beskattningen.

Exempel 3

Vid lån av värdepapper överlåter långivaren tillfälligt värdepapper som långivaren äger till en låntagare, som betalar ett arvode för överföringen och återställer värdepapperen när lånet löper ut. Låntagaren betalar till långivaren förutom arvodet också den vinstutdelning och ränta som låntagaren fått utgående från värdepapperen. I beskattningen kan det anses att vinstutdelning eller annan avkastning som erhållits på grundval av värdepapperen hör till låntagaren eller långivaren beroende på om låneavtalet i beskattningen behandlas på samma sätt som en normal värdepappersöverlåtelse eller inte. I beskattningen gäller det också att ta ställning till avdragsgillheten för ersättning som låntagaren betalar till långivaren för vinstutdelning eller annan avkastning på värdepapperen.

Om lånet i långivarens beskattning behandlas som ett lån i enlighet med dess ekonomiska karaktär betraktas långivaren som ägare till värdepapperen. Långivaren anses då också få avkastningen på värdepapperen, som när det gäller t.ex. vinstutdelning kan vara skattefri för långivaren. Samtidigt kan lånet i låntagarens beskattning behandlas som en överlåtelse i enlighet med dess juridiska karaktär, varvid låntagaren också anses som ägare till värdepapperen. Då också låntagaren

anses få avkastningen på värdepapperen, som när det gäller vinstutdelning kan vara skattefri för låntagaren. Dessutom är den ersättning för avkastningen på värdepapperen som låntagaren betalar till långivaren en avdragsgill avtalsbaserad ersättning i låntagarens beskattning. I en sådan situation uppkommer alltså ett skatteavdrag utan inkludering som inte skulle uppkomma om lånet behandlades på samma sätt i både låntagarens och långivarens beskattning.

I Finland har det för beskattningens del inte föreskrivits om någon allmän definition av överföring av finansiella instrument, och inte heller om allmänna principer för beskattning av sådana överföringar. I 6 § 6 och 7 mom. i näringskattelagen finns särskilda bestämmelser om på ett avtal om återköp eller lån av värdepapper baserad överföring av värdepapper i eget kapital som har tagits upp till handel på en reglerad marknad eller obligationslån eller en jämförbar gäldenärsförbindelse som överförts till värdeandelssystemet och erbjudits till allmänheten för teckning. Regleringen gäller enbart beskattning av den egentliga värdepappersägaren. Enligt regleringen betraktas en avtalsbaserad överlåtelse inte vid beskattningen som en överlåtelse som realiserar överlåtelsevinst eller överlåtelseförlust, och återställandet av värdepapperen ger inte upphov till en anskaffningsutgift.

Med avtal om återköp av värdepapper avses i nämnda bestämmelser i näringskattelagen avtal genom vilka värdepapper säljs med bindande återköpsvillkor och med avtal om lån av värdepapper avtal genom vilka ägaren av värdepapperen mot annat vederlag än köpeskillingen för dessa för en bestämd tid överlåter äganderätten till värdepapperen till den andra avtalsparten, som efter nämnda tid är skyldig att återställa motsvarande värdepapper till den ursprungliga ägaren. Tillämpningen av regleringen förutsätter dessutom att den ursprungliga ägaren ska få ersättning för värdepapperens avkastning under avtalstiden, att det vederlag som ska betalas inte är beroende av värdeutvecklingen på de värdepapper som avtalet gäller, att värdepapperen avtalsenligt ska återställas till den ursprungliga ägaren inom ett år efter den första överlåtelsen, att avtalen clearas hos en clearingorganisation eller en utländsk clearingorganisation enligt lagen om värdeandelssystemet och om clearingverksamhet (749/2012) eller hos någon annan clearingorganisation som bedriver clearingverksamhet inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet och att den skattskyldige inte i sin bokföring har behandlat transaktionen som en överlåtelse.

Avtal om återköp eller lån av värdepapper enligt 6 § 6 och 7 mom. i näringskattelagen är typiska hybridöverföringar som avses i direktivet. De ska anses höra till tillämpningsområdet för bestämmelsen i 1 mom. om finansiella instrument. För att kraven i direktivet ska uppfyllas bestämmelsen ska tillämpas också på andra avtal som handlar om motsvarande tillfällig överföring av tillgångar.

Bestämmelsen om finansiella instrument kan vara tillämplig vid beskattningen av en finsk betalare i en hybridöverföringssituation, om ersättningen för underliggande avkastning på överförda värdepapper är avdragsgill här enligt den nationella regleringen. Den nationella regleringen upptar i nuläget några bestämmelser om betalningar med anknytning till hybridöverföringar som granskas nedan.

Ersättning som på grundval av ett ovan beskrivet i lag avsett låneavtal, återköpsavtal eller annat avtalsarrangemang erhållits för vinstutdelning på de värdepapper som avtalet omfattar behandlas i nuläget som vinstutdelning, enligt 33 d § 3 mom. i inkomstskattelagen. Om vinstutdelning som erhållits direkt skulle ha varit skattefri för mottagaren, är också den som ersättning erhållna betalningen skattefri på motsvarande sätt. I lag går ersättningen under benämningen dividend-

ersättning. För övriga inkomsttypers vidkommande innehåller skattelagstiftningen inga särskilda bestämmelser om hur ersättning som erhållits i stället för avkastning ska behandlas i beskattningen.

I 31 § 5 mom. i inkomstskattelagen föreskrivs det att dividendersättning som betalats enligt ett avtal om lån eller återköp eller något annat avtalsarrangemang inte är avdragsgill. Bestämmelsen gäller bara betalningar som gjorts i stället för vinstutdelning. Ersättningar som till sitt belopp motsvarar vinstutdelning och som den skattskyldige enligt ett avtal om återköp eller lån av aktier eller ett annat sådant avtal eller ett avtalskomplex bestående av två eller flera med varandra sammanhängande avtal har betalt i stället för vinstutdelningen och genom vilka rätten till vinstutdelningen för viss tid eller tills vidare har övergått på den skattskyldige, är enligt denna bestämmelse inte avdragsgilla utgifter till den del den vinstutdelning i stället för vilken den skattskyldige har betalt dividendersättning utgör skattefri inkomst för den skattskyldige.

Enligt 16 § 6 punkten i näringskattelagen är dividendersättning inte avdragsgill till den del den vinstutdelning i stället för vilken dividendersättningen har betalats är skattefri inkomst. Inte heller till denna del föreskrivs det i lag om den skattemässiga behandlingen av andra inkomsttyper.

Utgående från vad som sägs ovan blir bestämmelsen om finansiella instrument i 1 mom. i regel inte tillämplig i situationer där det är fråga om dividendersättning som inte är avdragsgill enligt nuvarande lag. Detta beror på att dividendersättning inte är avdragsgill i beskattningen till den del den vinstutdelning i stället för vilken den har betalats är skattefri inkomst. Bestämmelsen kan däremot bli tillämplig på annan ersättning för underliggande avkastning på tillgångar som överförs genom en hybridöverföring.

I 4 mom. föreskrivs om undantaget som gäller värdepappershandlare. Definitioner i direktivets bestämmelse är generell och detaljer har överlämnats till den nationella lagstiftningen av medlemsstaterna. Definitionen i direktivet innehåller inte hänvisningar till exempelvis definitioner i EU-regleringen om marknaden om finansiella instrument.

När bestämmelsen lämpar sig, ska en utgift enligt ett finansiellt instrument vara avdragsgill med avvikelse från 1 och 3 mom. Enligt punkt 1 i mom. ska en tillämpningsförutsättning vara att det gäller en hybridöverföring som genomförs på en reglerad marknad. Transaktioner med värdepapper kan också utföras utanför en handelsplats men sådana arrangemang kan inte anses som arrangemang på marknaden i mening av direktivet. Därmed ska de inte vara i tillämpningsområdet av undantaget.

Enligt punkt 2 ska tillämpningen av undantaget förutsätta också att den skattskyldige är en värdepappershandlare för vilken inkomsten från hybridöverföring är skattepliktig inkomst i sin helhet. Enligt definitionen i artikel 2.9 tredje stycke k i direktivet avses det med värdepappershandlaren en person eller ett subjekt som bedriver verksamhet som består i att regelbundet köpa och sälja finansiella instrument på eget konto i syfte att skapa vinst. På reglerade marknader kan handelsparter vara till exempel tillhandahållare av investeringstjänster. Som värdepappershandlare i meningen av lågpunkten ska avses sådana handelsparterna. Som ovan konstateras ska tillämpningsområdet av undantaget vara på grund av skattefriheten för vinstutdelning närmast sådana situationer när inkomsten från hybridöverföring är skattepliktig inkomst i sin helhet.

I 5 mom. föreskrivs det om den definition av intressegemenskap som är tillämplig i samband med bestämmelsen om finansiella instrument och avviker från definitionen av intressegemenskap i 1 § 3 mom. 1-3 punkten. Enligt 5 mom. ska den definition av intressegemenskap tillämpas

så, att procentandelen är 25 i stället för 50. Undantaget anknyter till bestämmelsen i artikel 2.4 tredje stycket a i direktivet.

Intressegemenskapen som granskas i samband med bestämmelsen om finansiella instrument kan beskrivas genom ett exempel: A Ab har tre helägda dotterbolag, som i sin tur äger 30 procent var av det utländska subjektet X. A Ab är då i en sådan direkt intressegemenskap som avses i underpunkt 1 § 3 mom. 1 punkten med alla sina dotterbolag och i indirekt intressegemenskap med X. Dotterbolagen är i intressegemenskap med varandra på det sätt som avses i underpunkt 1 § 3 mom. 3 punkten och i direkt intressegemenskap med A Ab på det sätt som avses i underpunkt 1 § 3 mom. 2 punkten. X är i en i 1-punkten avsedd direkt intressegemenskap med alla dotterbolag och en i underpunkt 1 § 3 mom. 2 punkten avsedd indirekt intressegemenskap med A Ab.

4 §. Hybridssubjekt som betalningsmottagare. I paragrafen föreskrivs om avsaknad av avdragsrätt för utgifter och om beaktande av betalningar som inkomst i situationer där betalningsmottagaren betraktas som hybridssubjekt och som transparent i beskattning inom sin egen jurisdiktion. Bestämmelsen ska tillämpas i situationer där en hybrid mismatchning tar sig uttryck i icke-beskattning. I denna bestämmelse baserar sig den hybrida mismatchningen på att betalningsmottagaren klassificeras olika i beskattningen, dvs. på att betalningsmottagaren är ett hybridssubjekt och betalningen till följd av detta allokeras olika inom olika jurisdiktioner. I bestämmelsen är det fråga om avdragsgillheten för utgifter i en situation där betalaren är skattskyldig i Finland. I bestämmelsen är det också fråga om beaktande av betalningar som beskattningsbar inkomst för en skattskyldig i Finland utgående från att den skattskyldige i Finland har en andel i det hybridssubjekt som tagit emot betalningen.

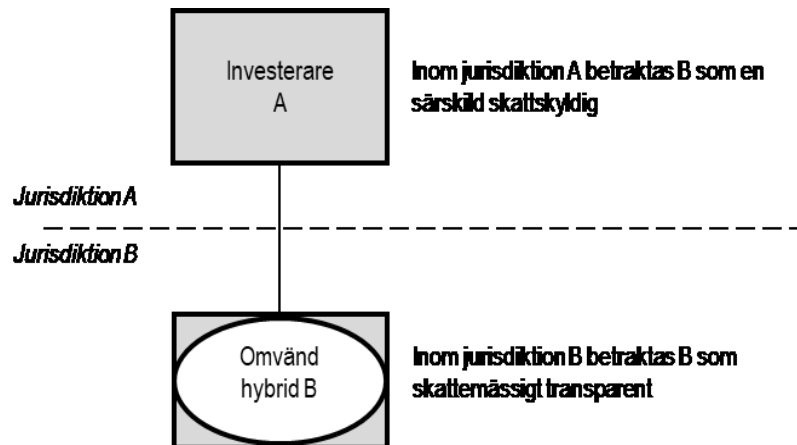
I 1 mom. föreskrivs att en betalning till ett hybridssubjekt inte ska vara avdragsgill i beskattningen till den del den inte inkluderas i skattebasen inom betalningsmottagarens jurisdiktion. Tillämpningen av bestämmelsen förutsätter att den hybrida mismatchningen är ett resultat av att betalningen vid beskattningen inom hybridssubjektets jurisdiktion allokeras till personer som har en andel i hybridssubjektet och vid beskattningen inom de sistnämndas jurisdiktion allokeras till hybridssubjektet. Tillämpningen förutsätter dessutom att den hybrida mismatchningen uppstår mellan parter i intressegemenskap, varvid hybridssubjektet och betalaren ska vara i intressegemenskap som avses i 1 § 3 mom. Bestämmelsen kan dessutom vara tillämplig när det är fråga om ett strukturerat arrangemang på det sätt som avses i 1 § 5 mom.

I direktivet beskrivs situationer med betalningar till hybridssubjekt i artikel 2.9 första stycket b. De situationer som hör till tillämpningsområdet avgränsas genom bestämmelsen i artikel 2.9 andra stycket c och anknytande bestämmelser i artikel 2.10 och 2.11. Tillämpningsområdet avgränsas dessutom genom definitionerna i artikel 2.9 tredje stycket. I detta moment är det fråga om primärregeln i artikel 9.2 a i direktivet. Rekommendation 4 i OECD-rapporten 2015 gäller betalningar till hybridssubjekt och i rapporten används termen omvänd hybrid⁴⁵ om betalningar till hybridssubjekt. Enligt OECD:s definition är en omvänd hybrid ett subjekt som anses vara skattemässigt transparent inom den jurisdiktion där det etablerats men en särskild skattskyldig inom investerarens jurisdiktion. Definitionen kan åskådliggöras genom följande exempel.

⁴⁵ Reverse hybrid.

Exempel 4

Vid beskattningen inom jurisdiktion A anses subjektet B vara en särskild skattskyldig, medan ur jurisdiktion B:s synvinkel är subjekt B transparent vid beskattningen. B är därmed ett hybridsubjekt som avses i direktivet, alltså det som enligt OECD:s definition är en omvänd hybrid (reverse hybrid).



Parterna i arrangementet, erlagd betalning och hybrid mismatchning

Bestämmelsen ska tillämpas på en i avsnitt 3.3.1 avsedd utgift som är avdragsgill vid beskattningen i Finland och som ett samfund eller någon annan aktör som avses i 1 § drar av i beskattningen här. Bestämmelsen ska tillämpas när betalningsmottagaren är ett hybridsubjekt som definieras i 2 §. Med den i definitionen av hybridsubjekt avsedda jurisdiktion där hybridsubjektet anses vara ett skattesubjekt avses i en situation enligt denna paragraf det område där en person som har en andel i hybridsubjektet är belägen. Om denna är särskild skattskyldig, är jurisdiktionen i regel dess skattemässiga hemviststat. Den i definitionen avsedda andra jurisdiktion där hybridsubjektets inkomster eller utgifter behandlas som en eller flera andra personers inkomster eller utgifter avser hybridsubjektets jurisdiktion dvs. den jurisdiktion där hybridsubjektet är beläget. Med belägen avses detsamma som det i direktivet använda uttrycket etablerat eller registrerat. Tillämpningen av bestämmelsen förutsätter att skattelagstiftningen inom dessa jurisdiktioner jämförs, och det är möjligt att Finland inte är någondera av de jämförda jurisdiktionerna.

Med person som har en andel i hybridsubjektet ska när bestämmelsen tillämpas avses förutom delägare eller förmånstagare alla personer till vilka en betalning som hybridsubjektet erhållit kan allokteras. I OECD-rapporten används till denna del termen Investor och med den avses en person som direkt eller indirekt har en andel i form av rösträtt eller kapitalinnehav i ett subjekt.⁴⁶ Vid tillämpningen avses med person en fysisk person eller ett subjekt, i enlighet med artikel 2.9 tredje stycket h i direktivet och 2 § 3 punkten.

I bestämmelsen avses alltså situationer där ett hybridsubjekt vid beskattningen inom sin jurisdiktion behandlas som transparent, varvid dess inkomster i beskattningen anses höra till delägarna eller förmånstagarna i stället för till subjektet. Typiska hybridsubjekt är t.ex. truster och

⁴⁶ OECD 2015 stycke 158 och avsnitt 12.

sammanslutningar⁴⁷. Bestämmelsen kan tillämpas i situationer av detta slag, om hybridsubjektet dessutom inom delägarnas eller förmånstagarnas jurisdiktioner behandlas som en särskild skattskyldig och delägarna eller förmånstagarna inte beskattas för inkomster som hybridsubjektet erhållit.

Tillämpningen av bestämmelsen förutsätter att den betalning som motsvarar avdraget inte inkluderas i betalningsmottagarens skattebas så som beskrivs i avsnitt 3.3.1. I denna situation kan betalningsmottagarna vara flera, varvid utredningen av avsaknaden av avdragsrätt förutsätter att alla betalningsmottagares skattemässiga behandling klarläggs. Bestämmelsen tillämpas också när mismatchningen uppstår därför att betalningsmottagaren är en sammanslutning, vars delägare är en aktör, som klassificeras som ett hybridsubjekt.

I den situation som avses i bestämmelsen kan hybridsubjektet vara beläget i Finland eller inom någon annan jurisdiktion. Det är inte en förutsättning för tillämpningen att betalningen görs mellan två jurisdiktioner. Bestämmelsen kan bli tillämplig även om betalningen görs mellan två finländska subjekt, om följderna av detta är en hybrid mismatchning som avses i bestämmelsen.⁴⁸

Förekomsten av en i bestämmelsen avsedd hybrid mismatchning kan i praktiken konstateras utifrån att ingen hybrid mismatchning i den aktuella situationen skulle ha uppstått till den del betalningen hade gjorts direkt till en person eller ett subjekt som äger en andel i hybridsubjektet. Ingen hybrid mismatchning ska anses uppstå till den del en person som har en andel i hybridsubjektet och som en andel av den betalning som gjorts till hybridsubjektet allokteras till är t.ex. ett skattefritt subjekt. I denna situation påverkas den skattemässiga behandlingen inte av att betalningen går via hybridsubjektet.

En person som har en andel i ett hybridsubjekt kan vara belägen i Finland eller någon annan jurisdiktion. Bestämmelsen kan bli tillämplig också t.ex. när ett finskt samfund gör en betalning till ett utländskt subjekt som vid beskattningen inom sin jurisdiktion anses vara transparent men vid beskattningen av subjektets finländska delägare anses vara en särskild skattskyldig. Också sekundärregeln i 2 mom. om beaktande som inkomst vid beskattningen av den person som har en andel i hybridsubjektet kan då vara tillämplig i situationen, men primärt ska 1 mom. tillämpas.

OECD-rapporten innehåller fyra olika exempel på situationer där det gäller att undersöka om betalningar till hybridsubjekt är avdragsgilla. I förenklad form kan tillämpningssituationen för bestämmelsen vara följande:

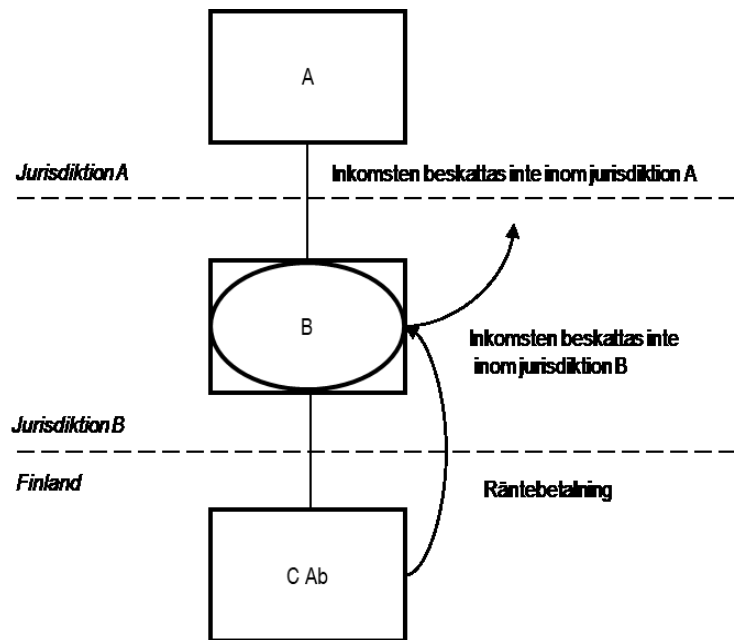
Exempel 5

Ett subjekt som är beläget inom jurisdiktion A äger subjektet B som har sin hemvist inom jurisdiktion B, och B äger i sin tur det finska företaget C Ab. C Ab betalar ränta till B och kan dra av räntan i sin beskattning. B är transparent vid beskattningen inom sin jurisdiktion och ränteinkomsten som B erhållit allokteras där till A. A beskattas inte för denna inkomst inom jurisdiktion B. Inom jurisdiktion A anses B vara en särskild skattskyldig och A beskattas inte för B:s inkomster. A är en särskild skattskyldig inom sin jurisdiktion och inte befriad från skatt. Således beskattas inkomsten inte alls inom jurisdiktionerna A eller B.

⁴⁷ OECD 2015 styckena 160 och 161.

⁴⁸ Se exempel 2.

Om C Ab hade betalat räntan direkt till A, skulle ränteutgiftsavdraget som C Ab gjorde ha motsvarats av en skattepliktig ränteinkomst för A. När C Ab riktar räntebetalningen till B uppkommer i situationen ett avdrag utan inkludering därför att B är ett hybridsubjekt och dess ränteinkomst allokeras på olika sätt inom jurisdiktionerna A och B. Exemplet kan åskådliggöras genom nedanstående figur.



I 2 mom. föreskrivs att en sådan andel i inkomsten för ett utländskt subjekt som inte inkluderas i skattebasen inom subjektets jurisdiktion ska vara skattepliktig inkomst för den skattskyldige till den del en betalning som motsvarar inkomsten dras av vid beskattningen av ett annat subjekt. Liksom när det gäller 1 mom. förutsätter tillämpningen av bestämmelsen att den hybrida mismatchningen är en följd av att betalningen vid beskattningen inom hybridsubjektets jurisdiktion allokeras till personer som har en andel i hybridsubjektet och inom de sistnämndas jurisdiktion allokeras till hybridsubjektet. Vidare förutsätter tillämpningen på samma sätt som i 1 mom. att den hybrida mismatchningen uppstår mellan parter i intressegemenskap, varvid hybridsubjektet och betalaren ska vara i intressegemenskap som avses i 1 § 3 mom. Bestämmelsen kan dessutom vara tillämplig när det är fråga om ett strukturerat arrangemang på det sätt som avses i 1 § 5 mom.

Bestämmelsen är sekundär i förhållande till både den regel som föreslås i 1 mom. och en regel som motsvarar 1 mom. och tillämpas inom en annan jurisdiktion. Om betalaren i den i bestämmelsen angivna situationen är skattskyldig i Finland, ska i första hand 1 mom. tillämpas i situationen.

De bestämmelser i direktivet som motsvarar 2 mom. är desamma som beträffande 1 mom. med undantag för den bestämmelse som ska tillämpas på beskattningen av arrangemanget. I detta moment är det fråga om sekundärregeln i artikel 9.2 b, som i denna situation är tillämplig i

Finland därför att den i 1 § avsedda aktören har en andel i hybridsubjektet. Rekommendation 4 i OECD-rapporten innehåller inte sekundärregeln.

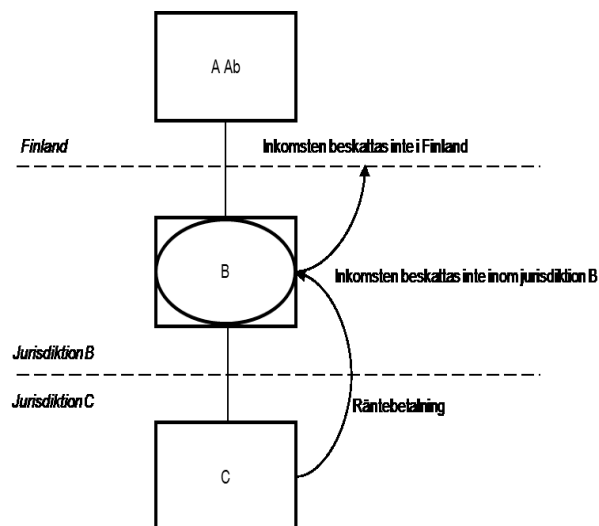
Av avsnitt 2.1.1 framgår att beskattningen av finländska delägare i typiska fall grundar sig på prövning från fall till fall när delägaren har en andel i ett utländskt transparent subjekt. Principerna i rätts- och beskattningspraxis sammanfaller till en del med 2 mom. Det föreslagna 2 mom. ska i fortsättningen tillämpas i situationer som hör till dess tillämpningsområde, medan de nuvarande principerna alltså kan tillämpas i situationer som faller utanför momentets tillämpningsområde.

OECD-rapporten innehåller inte exempel på situationer enligt 2 mom. eftersom rapporten inte upptar någon rekommendation angående en sådan bestämmelse. Tillämpningen av bestämmelsen kan dock åskådliggöras genom följande exempel som är en modifierad version av exemplet i samband med 1 punkten i momentet:

Exempel 6

A Ab, som är finskt, äger subjektet B som har sin hemvist inom jurisdiktion B. Ett subjekt med hemvist inom jurisdiktion C är i intressegemenskap med B och betalar ränta till B och kan dra av räntan i sin beskattning. B är transparent vid beskattningen inom sin jurisdiktion och den ränteinkomst som B erhållit allokeras där till A Ab. A Ab beskattas inte för denna inkomst inom jurisdiktion B. Vid beskattningen av A Ab i Finland behandlas B som en särskild skattskyldig, och A Ab beskattas inte för B:s inkomster.

Om subjektet med hemvist inom jurisdiktion C hade betalat räntan direkt till A, skulle en för A Ab skattepliktig ränteinkomst ha motsvarat det ränteutgiftsavdrag som gjordes inom jurisdiktion C. När räntan betalas till B uppstår ett avdrag utan inkludering därför att B är ett hybridsubjekt och dess ränteinkomst allokeras på olika sätt vid beskattningen i Finland och beskattningen inom jurisdiktion B. Exemplet kan åskådliggöras genom nedanstående figur.



5 §. Hybridsubjekt som betalare. I paragrafen föreskrivs det om avsaknad av avdragsrätt för utgifter och om beaktande av betalningar som inkomst i situationer där betalaren betraktas som hybridsubjekt och transparent i beskattning inom betalningsmottagarens jurisdiktion. Bestämmelsen ska tillämpas i situationer där en hybrid mismatchning visar sig i form av icke-beskattning. Den hybrida mismatchningen är i denna bestämmelse ett resultat av olika klassificering av betalaren vid beskattningen, dvs. att betalaren är ett hybridsubjekt och att betalningen därför inte inkluderas i skattebas inom betalningsmottagarens jurisdiktion. I bestämmelsen är det fråga om rätten att göra avdrag för utgiften i en situation där betalaren är skattskyldig i Finland. I bestämmelsen är det också fråga om beaktande av utgiften som beskattningsbar inkomst för en skattskyldig i Finland på grundval av att den skattskyldige i Finland kan anses ha fått en i bestämmelsen avsedd betalning av ett hybridsubjekt.

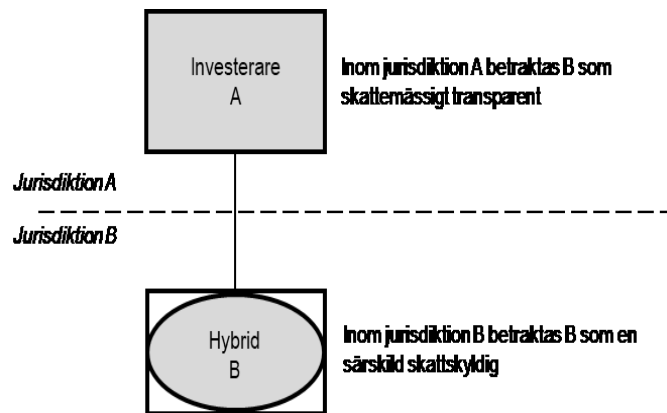
I en situation enligt 4 § är betalningsmottagaren ett hybridsubjekt, medan det i 5 § är betalaren som är ett hybridsubjekt. Definitionen av hybridsubjekt är samma i båda situationerna, med hybridsubjektet i 4 § är transparent inom sin jurisdiktion och en särskild skattskyldig i 5 §.

I 1 mom. föreskrivs att en utgift som ett hybridsubjekt har betalat inte ska vara avdragsgill i beskattningen till den del betalningen inte inkluderas i skattebas inom betalningsmottagarens jurisdiktion. Tillämpningen av bestämmelsen förutsätter att den hybrida mismatchningen är en följd av att betalaren är en särskild skattskyldig vid beskattningen inom sin jurisdiktion och ett transparent subjekt vid beskattningen inom betalningsmottagarens jurisdiktion och att betalningen därför inte beaktas i beskattning inom betalningsmottagarens jurisdiktion. Tillämpningen förutsätter dessutom att den hybrida mismatchningen uppstår mellan parter i intressegemenskap, varvid hybridsubjektet och betalningsmottagaren ska vara i intressegemenskap som avses i 1 § 3 mom. Bestämmelsen kan dessutom vara tillämplig när det är fråga om ett strukturerat arrangemang på det sätt som avses i 1 § 5 mom.

I direktivet beskrivs situationer med betalningar som hybridsubjekt gör i artikel 2.9 första stycket e. Det är fråga om situationer där en betalning som görs av ett hybridsubjekt ger upphov till ett avdrag utan inkludering. De situationer som hör till tillämpningsområdet avgränsas i artikel 2.9 andra stycket b och c och i artikel 2.10 och 2.11 som anknyter till den sistnämnda. Tillämpningsområdet avgränsas dessutom genom definitionerna i artikel 2.9 tredje stycket. I detta moment är det fråga om primärregeln i artikel 9.2 a i direktivet. I OECD-rapporten 2015 ingår motsvarande bestämmelser i rekommendation 3, där används termen hybrid payer. Enligt OECD:s definition är ett hybridsubjekt ett subjekt som anses vara en särskild skattskyldig inom den jurisdiktion där det etablerats, men skattemässigt transparent inom betalningsmottagarens jurisdiktion. Definition kan åskådliggöras genom föllande exempel:

Exempel 7

Vid beskattningen inom jurisdiktion A anses subjektet B vara transparent, medan ur jurisdiktion B:s synvinkel är B en särskild skattskyldig. B är därmed ett hybridsubjekt som avses i direktivet, alltså det som enligt OECD:s definition är en hybrid payer.



Parterna i arrangemanget, erlagd betalning och hybrid mismatchning

Bestämmelsen ska tillämpas när betalaren är ett hybridsubjekt enligt definitionen i 2 §. Den i definitionen av hybridsubjekt avsedda jurisdiktion där hybridsubjektet anses vara ett skattesubjekt avser i denna paragraf det område där hybridsubjektet är beläget. Hybridsubjekt är en särskild skattskyldig i denna bestämmelse, då jurisdiktion är dess skattemässiga hemviststat. Den i definitionen avsedda andra jurisdiktion där hybridsubjektets inkomster eller utgifter behandlas som en eller flera andra personers inkomster eller utgifter avser betalningsmottagarens jurisdiktion. Om denna person är särskild skattskyldig, är jurisdiktionen i regel dess skattemässiga hemviststat. Tillämpningen av bestämmelsen förutsätter att skattelagstiftningen inom dessa jurisdiktioner jämförs, och Finland är hybridsubjektets jurisdiktion i en situation enligt 1 mom.

Bestämmelsen ska tillämpas på en i avsnitt 3.3.1 avsedd utgift som är avdragsgill vid beskattningen i Finland och som ett samfund eller någon annan aktör som avses i 1 § drar av i sin beskattning här. Tillämpningen förutsätter också att en betalning som motsvarar avdraget inte inkluderas i skattebas inom betalningsmottagarens jurisdiktion på det sätt som beskrivs i avsnitt 3.3.1. Dessutom förutsätts det att det inte är fråga om inkomsten som inkluderats dubbelt såsom avses i 3 mom.

I denna situation kan betalningsmottagarna vara flera, varvid utredningen av avsaknaden av avdragsrätt förutsätter att den skattemässiga behandlingen av samtliga betalningsmottagare utreds. När betalningsmottagaren är t.ex. en sammanslutning inkludering borde också prövas i beskattning av personer som har andel i sammanslutning.

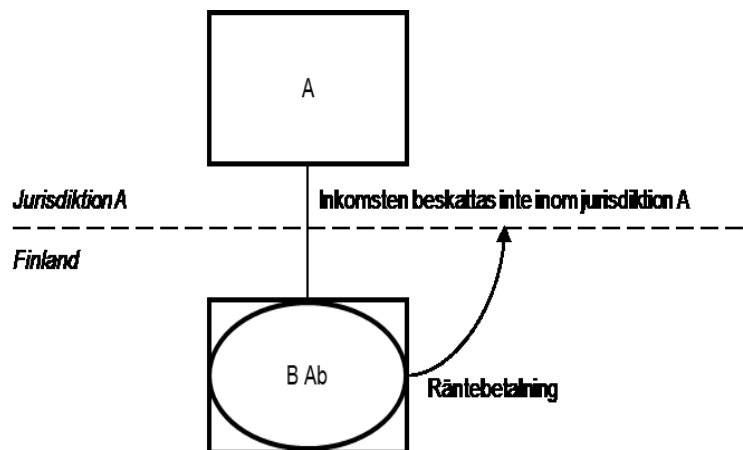
En situation som anges i bestämmelsen kan uppkomma, om t.ex. ett finskt bolag som ett utländskt moderbolag äger inte beaktas i det utländska moderbolagets beskattning⁴⁹ utan inom moderbolagets, dvs. betalningsmottagarens, jurisdiktion anses vara exempelvis ett fast driftställe och transaktionerna mellan dessa elimineras i beskattningen. Skattereglering av denna typ förekommer t.ex. i Förenta staterna.

⁴⁹ S.k. disregarded entity.

OECD-rapporten innehåller två olika exempel på situationer där det gäller att pröva om en betalning som ett hybridsubjekt har gjort är avdragsgill. I förenklad form kan en situation där bestämmelsen är tillämplig vara följande⁵⁰:

Exempel 8

Bolaget A som är beläget inom jurisdiktion A äger B Ab, som har sin skatterättsliga hemvist i Finland. B Ab behandlas som ett skattemässigt transparent hybridsubjekt inom jurisdiktion A, men som särskild skattskyldig vid beskattningen i Finland. B Ab betalar ränta till A och drar av räntan vid sin beskattning i Finland. Vid beskattningen inom jurisdiktion A inkluderas betalningen inte i skattebasen, och inte heller räknas där B Ab:s inkomst som inkomst för A. I situationen uppkommer avdrag utan inkludering eftersom B Ab är ett hybridsubjekt och B Ab:s inkomst inte inkluderas i skattebasen inom jurisdiktion A. Exemplet kan åskådliggöras genom nedanstående figur:



En i praktiken mera allmänt förekommande situation är sannolikt att B Ab:s nettoinkomst åtminstone till en del räknas in i A:s inkomst inom jurisdiktion A. Det gäller då att pröva till vilken del det är fråga om inkomst med dubbel inkludering för vars del avdrag inte nekas.

I 2 mom. föreskrivs det att en betalning från ett utländskt subjekt ska vara skattepliktig inkomst för en skattskyldig till den del subjektet drar av betalningen i sin beskattning. Liksom i 1 mom. förutsätter tillämpningen av bestämmelsen att den hybrida mismatchningen är ett resultat av att betalaren är en särskild skattskyldig vid beskattningen inom sin jurisdiktion och ett transparent subjekt i betalningsmottagarens, alltså den i 1 mom. avsedda skattskyldiges, beskattning. På samma sätt som i 1 mom. förutsätter tillämpningen dessutom att den hybrida mismatchningen uppstår mellan parter i intressegemenskap, varvid hybridsubjektet och betalningsmottagaren ska vara i intressegemenskap med varandra som avses i 1 § 3 mom. Bestämmelsen kan dessutom vara tillämplig när det är fråga om ett strukturerat arrangemang på det sätt som avses i 1 § 5 mom. Bestämmelsen är sekundär i förhållande till den regel som tillämpas inom betalarens jurisdiktion och motsvarar bestämmelsen i 1 mom.

⁵⁰ OECD 2015 exempel 3.1, se även exempel 6.5.

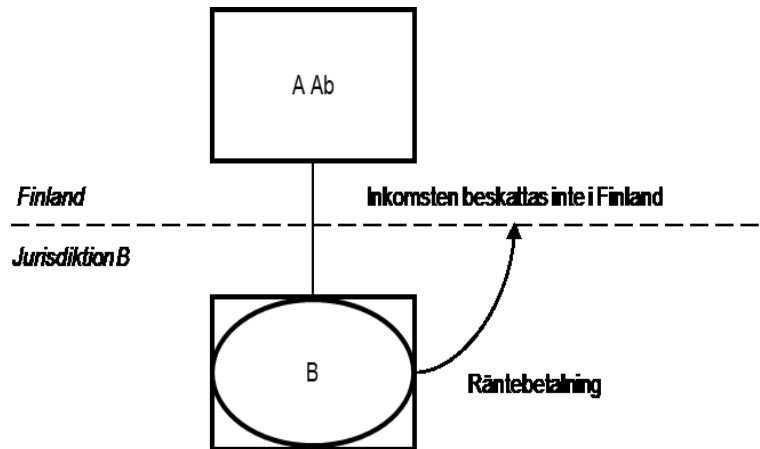
De bestämmelser i direktivet som motsvarar 2 mom. är desamma som beträffande 1 mom. med undantag för den bestämmelse som ska tillämpas på beskattningen av arrangemanget. I detta moment är det fråga om sekundärregeln i artikel 9.2 b, som i denna situation blir tillämplig i Finland därför att betalningsmottagaren är en aktör som avses i 1 §. Sekundärregeln motsvarar sekundärregeln i rekommendation 3 i OECD-rapporten 2015.

Av avsnitt 2.1.1 framgår att det är typiskt att beskattningen av finländska delägare grundar sig på prövning från fall till fall när delägaren har en andel i ett utländskt transparent subjekt. Principerna i rätts- och beskattningspraxis sammanfaller till en del med 2 mom. Det föreslagna 2 mom. ska i fortsättningen tillämpas i situationer som hör till dess tillämpningsområde, medan de nuvarande principerna alltså kan tillämpas i situationer som faller utanför momentets tillämpningsområde.

Tillämpningen av bestämmelsen kan åskådliggöras genom följande exempel.

Exempel 9

A Ab, som är finskt, äger subjektet B med hemvist inom jurisdiktion B. B betalar ränta till A och drar av räntan i sin beskattning. B är en särskild skattskyldig vid beskattningen inom sin jurisdiktion. Vid beskattningen av A Ab i Finland betraktas B som skattemässigt transparent, och A Ab beskattas inte för den ränteinkomst som A Ab har erhållit av B. I situationen uppkommer ett avdrag utan inkludering därför att B är ett hybridsubjekt och ränteinkomst som erhållits från det inte beaktas vid betalningsmottagarens beskattning i Finland. Exemplet kan åskådliggöras genom nedanstående figur:



I Finland är inkomsterna i stor utsträckning skattepliktiga och de skattskyldiga har inte möjlighet att i förväg uttryckligen välja hur något utländskt subjekts skattemässiga ställning ska bestämmas. Detta avviker därmed t.ex. från Förenta staternas ovannämnda disregarded entity-reglering, där transaktioner mellan ett moderbolag i Förenta staterna och ett utländskt dotterbolag elimineras i beskattningen. I praktiken skulle situationer som beskrivs i detta exempel vara mycket sällsynta i Finland med hänsyn till nuvarande nationella reglering samt rätts- och beskattningspraxis, och inkomsterna skulle i regel vara skattepliktiga.

I 3 mom. föreskrivs att bestämmelsen i 1 och 2 mom. dock inte ska tillämpas till den del den inkomst som inkluderas i betalarens skattebas inkluderas i skattebasen också inom betalningsmottagarens jurisdiktion. Det sistnämnda innebär att betalningen i betalarens beskattning kan dras av från inkomst med dubbel inkludering, vilken behandlas i avsnitt 3.3.1. En sådan situation kan uppkomma, om ett transparent subjekts inkomst beskattas som inkomst för betalningsmottagaren.

6 §. Dubbla avdrag. I paragrafen föreskrivs att en utgift inte är avdragsgill när samma utgift kan dras av vid beskattningen av ett subjekt med hemvist inom två olika jurisdiktioner eller vid beskattningen av ett subjekt inom två jurisdiktioner. Dubbla avdrag för samma utgift kan också uppkomma i situationer med fast driftställe på det sätt som avses i 7 §.

Bestämmelsen ska tillämpas i situationer där en hybrid mismatchning tar sig uttryck i dubbla avdrag. Den hybrida mismatchningen är i denna bestämmelse en följd av att en andra utgift dras av i hybridsubjektets beskattning eller av att utgiften dras av dubbelt vid beskattningen av en skattskyldig med dubbel hemvist.

I 1 mom. föreskrivs att en utgift som dras av också inom en annan jurisdiktion inte är avdragsgill till den del avdraget görs från inkomster som inte inkluderats i skattebasen inom dessa båda jurisdiktioner. Tillämpningen av bestämmelsen förutsätter att den hybrida mismatchningen är en följd av att utgiften dras av en andra gång vid beskattningen av ett sådant subjekt som är en särskild skattskyldig vid beskattningen inom sin jurisdiktion och transparent vid beskattningen i Finland. Tillämpningen förutsätter dessutom att den hybrida mismatchningen uppstår mellan parter i intressegemenskap, varvid hybridsubjektet och den skattskyldige som har en andel i hybridsubjektet, ska vara i intressegemenskap med varandra såsom avses i 1 § 3 mom. Bestämmelsen kan dessutom vara tillämplig när det är fråga om ett strukturerat arrangemang på det sätt som avses i 1 § 5 mom.

I direktivet föreskrivs om dubbla avdrag i artikel 2.9 första stycket g. De situationer som hör till tillämpningsområdet avgränsas i artikel 2.9 andra stycket b och c och i artikel 2.10 och 2.11 som anknyter till den sistnämnda. Dessutom avgränsas tillämpningsområdena genom definitionerna i artikel 2.9 tredje stycket. I detta moment är det fråga om primärregeln i artikel 9.1 a i direktivet. I OECD-rapporten 2015 finns motsvarande bestämmelser i rekommendation 6.

Bestämmelsen i paragrafen innehåller likartade element som bestämmelsen i 5 § om betalningar som ett hybridsubjekt gör. I båda bestämmelserna bildas det skattemässiga resultatet för ett hybridarrangemang som hör till deras tillämpningsområde av dubbla avdrag och samtidig icke-beskattning. I vardera är inkomstunderlaget olikt och det är fråga om beskattning av två olika subjekt. Situationen enligt denna paragraf är dock annorlunda därför att den hybrida mismatchningen inte uppstår mellan betalaren och betalningsmottagaren. Betalningsmottagarens skattemässiga behandling saknar betydelse när bestämmelsen om dubbla avdrag tillämpas.⁵¹

Parterna i arrangemanget, betalning och hybrid mismatchning

Bestämmelsen ska tillämpas på en utgift som är avdragsgill vid beskattningen i Finland enligt avsnitt 3.3.1 och som ett samfund eller någon annan aktör som avses i 1 § drar av i beskattningen

⁵¹ OECD 2015 styckena 208–210.

här. Till skillnad från övriga hybridbestämmelser kan ett i bestämmelsen avsett avdrag i situationer med dubbla avdrag uppkomma också t.ex. utgående från en avskrivning av anskaffningsutgifter.⁵²

Bestämmelsen ska tillämpas när ett hybridsubjekt i sin beskattning drar av en utgift och samma utgift dessutom dras av i Finland vid beskattningen av en person som har en andel i hybridsubjektet. Med en person som har andel i hybridsubjektet avses, förutom delägare eller förmånstagare, alla personer till vilka en betalning som hybridsubjektet erhållit kan allokeras. I OECD-rapporten används till denna del termen Investor och med den avses en person som direkt eller indirekt har en andel i form av rösträtt eller kapitalinnehav i ett subjekt.⁵³ Det avdrag som görs i beskattningen avgränsas i bestämmelsen i överensstämmelse med direktivet primärt vid den skattskyldiges beskattning i Finland.

Tillämpningen av bestämmelsen förutsätter att dubbla avdrag de facto uppkommer. Tillämpningen förutsätter att den inkomst som utgiften dras av från inte är samma inom båda jurisdiktionerna, alltså att inkomsten inte inkluderats dubbelt. Den hybrida mismatchningen uppstår härvid till den del det dubbla avdraget är större än samma inkomst som inkluderas i skattebasen inom vardera jurisdiktionen och från vilket avdraget görs. Maximibeloppet av dubbla avdrag är alltså beloppet av samma inkomst som motsvarar avdraget och räknas som beskattningsbar inkomst i båda staterna. Klarläggandet av maximibeloppet förutsätter att betalningarna jämförs inkomst- och utgiftsspecifikt inom vardera jurisdiktionen. När tillämpningen av hybridbestämmelsen i Finland prövas i denna situation är Finland den ena av de jurisdiktioner som jämförs.⁵⁴

Förekomsten av dubbla avdrag och dubbel inkludering ska avgöras med stöd av skattelagstiftningen inom de jurisdiktioner som hybridsituationen gäller. Prövningen ska inte göras utgående från hur företaget hanterar eller anger betalningarna t.ex. i sin bokföring inom olika jurisdiktioner. Inte heller spelar t.ex. den omständigheten att betalningen klassificeras på olika sätt inom olika jurisdiktioner.⁵⁵

OECD-rapporten innehåller fem olika exempel på situationer där det kan bli aktuellt att granska bestämmelsen om dubbla avdrag. I förenklad form kan det bli aktuellt att granska tillämpningen i följande situation:

⁵² OECD 2015 styckena 188 och 192.

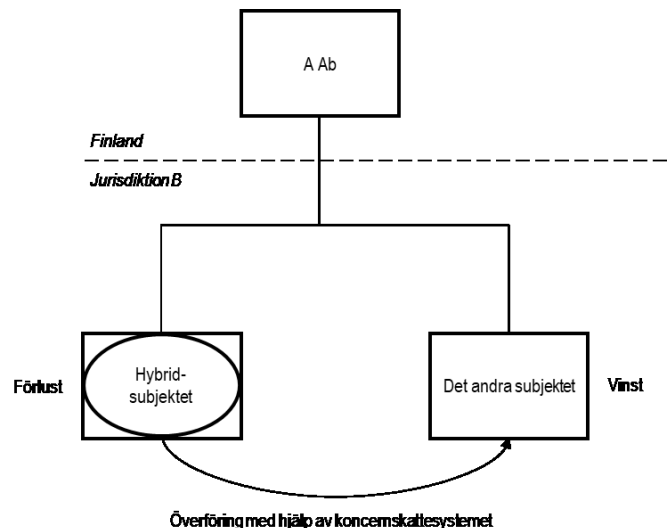
⁵³ OECD 2015 stycke 158 ja avsnitt 12.

⁵⁴ OECD 2015 stycke 184.

⁵⁵ OECD 2015 styckena 195–199.

Exempel 10

Det i Finland allmänt skattskyldiga bolaget A Ab äger ett subjekt med hemvist inom jurisdiktion B som vid beskattningen i Finland anses vara transparent så att dess inkomster och utgifter vid beskattningen i Finland beaktas som inkomster och utgifter för A Ab. Inom jurisdiktion B anses subjektet dock vara en särskild skattskyldig och enligt det koncernskattesystem som tillämpas där kan ett subjekts utgifter överföras så att de dras av från ett annat subjekts inkomster. Det subjekt som A Ab äger inom jurisdiktion B går med förlust och förlusten överförs vid beskattningen inom jurisdiktion B för att dras av från vinstresultatet för ett annat subjekt som A Ab äger inom samma jurisdiktion. Detta andra subjekt anses vid beskattningen både i Finland och inom den andra jurisdiktionen vara en särskild skattskyldig, varvid dess inkomster inte beskattas som inkomster för A Ab i Finland. Hybridsubjektets utgifter dras i denna situation av dubbelt, men från olika inkomster. Exemplet kan åskådliggöras genom nedanstående exempel.



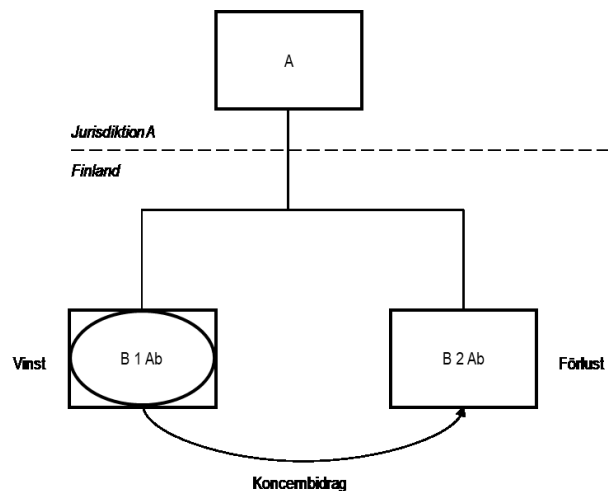
I 2 mom. föreskrivs att en utgift som dragits av dubbelt på det sätt som avses i 1 mom. inte heller ska vara avdragsgill när hybridsubjektet är beläget i Finland. Tillämpningen av bestämmelsen förutsätter dessutom att den hybrida missmatchningen uppstår mellan parter i intressegemenskap, varvid hybridsubjektet och det utländska subjekt som drar av samma utgift ska vara i intressegemenskap med varandra såsom avses i 1 § 3 mom. Bestämmelsen kan dessutom vara tillämplig när det är fråga om ett strukturerat arrangemang på det sätt som avses i 1 § 5 mom. Bestämmelsen är sekundär i förhållande till en inom den andra jurisdiktionen tillämpad regel som motsvarar 1 mom. Såsom ovan konstateras bedöms det att den i exempel 10 beskrivna situationen i praktiken är sällsynt till följd av Finlands allmänna skattebestämmelser. En situation där hybridsubjektet har hemvist i Finland kan uppkomma t.ex. när skattelagstiftningen i den

andra jurisdiktionen innehåller bestämmelser om hur ett utländskt subjekt kan lämnas obeaktat i beskattningen⁵⁶. En sådan situation kan åskådliggöras genom nedanstående exempel:

Exempel 11

Det utländska bolaget A som är beläget inom jurisdiktion A äger bolaget B 1 Ab, som har skatterättslig hemvist i Finland. Vid beskattningen inom jurisdiktion A anses B 1 Ab vara transparent så att dess inkomster och utgifter i beskattningen inom jurisdiktion A beaktas som inkomster och utgifter för A. Därmed är B 1 Ab ett hybridsubjekt. Dessutom äger det utländska bolaget A ett annat bolag med skatterättslig hemvist i Finland, B 2 Ab, som vid beskattningen inom jurisdiktion A emellertid anses vara en särskild skattskyldig.

I Finland anses både B 1 Ab och B 2 Ab vara särskilda skattskyldiga. För B 1 Ab har skattepliktig inkomst uppkommit, medan förlust i beskattningen har uppkommit för B 2 Ab. Vid beskattningen inom jurisdiktion A beaktas B 1 Ab:s inkomster, ingående koncernbidrag som avdrag, men inte B 2 Ab:s förlust, varken erhållen koncernbidrag som inkomst, eftersom endast B 1 Ab är skattemässigt transparent vid beskattningen inom A. Om B 1 Ab lämnar B 2 Ab koncernbidrag är det fråga om en situation där hybridsubjektets utgifter dras av dubbelt men från olika inkomster, eftersom B 2 Ab:s inkomster inte beaktas i A:s inkomster. Exemplet kan åskådliggöras genom nedanstående figur:



I direktivet är de bestämmelser som motsvarar 2 mom. samma som i fråga om 1 mom., med undantag för den bestämmelse som ska tillämpas på beskattningen av arrangemanget. I detta moment är det fråga om sekundärregeln i artikel 9.1 b i direktivet, vilken i denna situation blir tillämplig därför att hybridsubjektet är skattskyldigt i Finland.

⁵⁶ S.k. disregarded entity.

I 3 mom. föreskrivs att en utgift som den skattskyldiga med dubbel hemvist drar av också inom en annan jurisdiktion inte är avdragsgill till den del avdraget görs från inkomster som inte inkluderats i skattebasen inom båda jurisdiktionerna. I Finland kan bestämmelsen om dubbla avdrag för skattskyldiga med dubbel hemvist bli tillämplig vid beskattningen av en allmänt skattskyldig här, om denne har sin skatterättsliga hemvist också inom en annan jurisdiktion. Om den andra jurisdiktionen är en EU-medlemsstat ska bestämmelsen tillämpas bara om den skattskyldiges hemvist inte anses ligga i Finland, enligt ett mellan Finland och den staten ingånget giltigt avtal om undanröjande av dubbelbeskattning.

I artikel 9b i direktivet beskrivs dubbla avdrag som uppkommer vid beskattningen av skattskyldiga med dubbel hemvist. De situationer som hör till bestämmelsens tillämpningsområde avgränsas genom definitionerna i artikel 2.9 tredje stycket i direktivet. Ingen avgränsning som rör intressegemenskap eller strukturerat arrangemang anknyter till bestämmelsen, eftersom det i situationen är fråga om beskattning av en enda skattskyldig. I OECD-rapporten 2015 ingår motsvarande bestämmelser i rekommendation 7.

Med skattskyldiga med dubbel hemhörighet avses enligt artikel 9b i direktivet en skattskyldig som är skattemässigt hemmahörande inom två eller flera jurisdiktioner. En skattskyldig som avses i bestämmelsen är allmänt skattskyldig inom två jurisdiktioner. Den allmänna skattskyldigheten bestäms inom vardera jurisdiktionen enligt den lagstiftning som tillämpas där. Situationer med dubbel hemvist orsakas i vanliga fall av att olika bestämmelser om hur skattskyldighet uppkommer tillämpas inom olika jurisdiktioner. Skattskyldighet kan uppkomma t.ex. på basis av registrering eller ledningens lokalisering. Vid tillämpning av hybridbestämmelsen om dubbla avdrag ska den skattskyldige anses ha hemvist inom sin jurisdiktion på det sätt som avses i bestämmelsen också när den skattskyldige är en del av en skattemässig konsolideringsgrupp och de skattskyldiga som hör till gruppen inte beskattas som särskilda skattskyldiga.⁵⁷

Bestämmelsen ska tillämpas på en i avsnitt 3.3.1 avsedd utgift som är avdragsgill vid beskattningen i Finland och som ett samfund eller någon annan aktör som avses i 1 § drar av i beskattningen här. Till skillnad från övriga hybridbestämmelser kan ett avdrag som avses i bestämmelsen i situationer med dubbla avdrag uppkomma också t.ex. på basis av en avskrivning av anskaffningsutgifter.⁵⁸ Tillämpningen förutsätter att den inkomst som utgiften dras av från inte är samma inom båda jurisdiktionerna, alltså att inkomsten inte inkluderats dubbelt.

Bestämmelsen om skattskyldiga med dubbel hemvist förpliktar båda jurisdiktionerna. I artikel 9b i direktivet föreskrivs det särskilt om situationer där båda jurisdiktionerna är medlemsstater. Avdrag ska då nekas i den medlemsstat där den skattskyldige enligt avtalet om undanröjande av dubbelbeskattning mellan dessa två medlemsstater inte anses ha sin hemvist.

OECD-rapporten innehåller ett exempel på en situation med dubbla avdrag för skattskyldiga med dubbel hemvist. I exemplet tas många olika element upp. I förenklad form kan en situation där bestämmelsen tillämpas utgående från gällande reglering i Finland vara följande:

Exempel 12

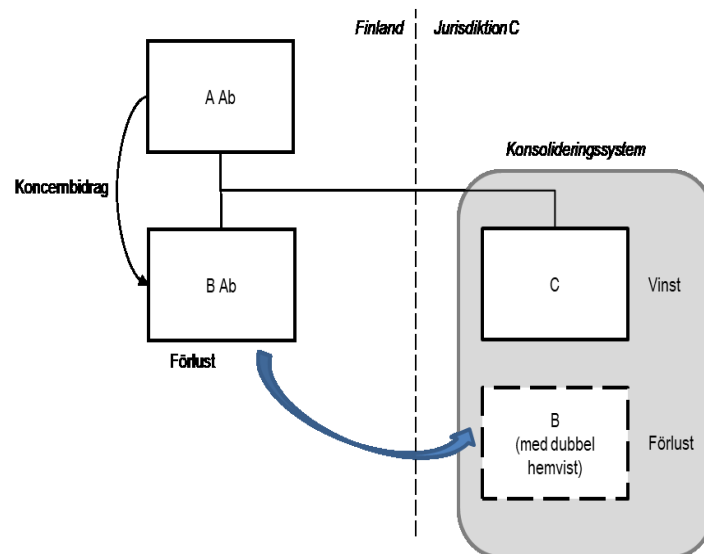
A Ab, som är ett finskt bolag, äger det finska B Ab och ett annat bolag inom jurisdiktion C. B Ab är allmänt skattskyldigt i Finland. Samtidigt anses B Ab

⁵⁷ OECD 2015 stycke 231.

⁵⁸ OECD 2015 styckena 188 och 192.

vara allmänt skattskyldigt inom jurisdiktion C, där också dotterbolaget C är allmänt skattskyldigt. I Finland lämnar A Ab koncernbidrag till B Ab. B Ab:s förlustresultat kvittas mot C:s vinst inom jurisdiktion C, men koncernbidrag tas inte upp.

Till följd av B Ab:s status som skattskyldig med dubbel hemvist dras dess utgifter av från olika skattebaser inom två olika jurisdiktioner. En hybrid mismatchning uppkommer både i Finland och inom jurisdiktion C. Exemplet kan åskådliggöras genom nedanstående figur:



7 §. Situationer med fast driftställe. I paragrafen föreskrivs om avsaknad av avdragsrätt för utgifter i situationer där den hybrida mismatchningen är ett resultat av att det inom huvudkontorets respektive filialens jurisdiktioner tillämpas olika skattebestämmelser om hur beskattningsbara inkomster och avdragsgilla utgifter bestäms eller om förekomsten av fasta driftställen i skattehänseende. Paragrafen upptar de fyra olika hybridarrangemang med avseende på fast driftställe som behandlas i direktivet samt en bestämmelse om att sådan befrielse från skatt på inkomst från ett fast driftställe som grundar sig på ett skatteavtal med en EU-medlemsstat inte ska tillämpas i samband med hybridarrangemang, trots avtalet.

Allmänt om hybridsituationer med fast driftställe samt begrepp

Med hybridarrangemang med fast driftställe avses i denna proposition situationer där det framkommer motsvarande skattemässiga resultat till följd av hybrid mismatchning som i de övriga hybridarrangemang som behandlas ovan. De skattemässiga resultaten kan ta sig uttryck i dubbla avdrag eller icke-beskattning. Situationer med fast driftställe kan uppträda när en skattskyldig bedriver affärsverksamhet inom en annan jurisdiktion på något annat sätt än via ett dotterbolag.

I propositionen används begreppen huvudkontor, filial och fast driftställe. Med huvudkontor avses ett företag som bedriver affärsverksamhet inom en annan jurisdiktion. I de situationer som avses i propositionen kan huvudkontoret finnas i Finland eller utomlands. Med filial avses affärsverksamhet som bedrivs inom en annan jurisdiktion. Med fast driftställe avses en filial som

för huvudkontoret utgör ett fast driftställe inom en annan jurisdiktion med stöd av skattelagstiftningen inom antingen båda jurisdiktionerna eller bara den ena av dem. Begreppet fast driftställe motsvarar i denna proposition begreppet fast driftställe sådant det anammats i internationell skatterätt. I de situationer som avses i propositionen kan filialer och fasta driftställen vara belägna i Finland eller inom någon annan jurisdiktion. Om det i en bestämmelse är fråga om ett fast driftställe i Finland avses med detta ett med 13 a § i inkomstskattelagen förenligt fast driftställe.

Hybridsituationer med fast driftställe uppstår när beskattningen av huvudkontoret respektive filialen skiljer sig åt beträffande allokeringen av inkomster och utgifter, behandlingen av fiktiva betalningar eller avgörandet av huruvida ett fast driftställe uppkommer. I regleringen om hybridsituationer med fast driftställe gäller det att granska situationerna ur det perspektiv som huvudkontorets och filialens eller det fasta driftställets jurisdiktion anlägger, men också ur det perspektiv som en från dessa fristående betalare anlägger. En hybridsituation med ett fast driftställe vilken motsvarar en betalning till ett hybridsubjekt (4 §) uppstår när en betalning som gjorts till ett fast driftställe inte beaktas som inkomst i vare sig huvudkontorets eller det fasta driftställets beskattning. Hybridbestämmelsen om avsaknad av avdragsrätt för utgiften är då av betydelse också vid beskattningen av en sådan betalare som i den berörda situationen är varken huvudkontor eller fast driftställe. En hybridsituation med fast driftställe motsvarande en betalning som ett hybridsubjekt (5 §) gjort uppstår när ett fast driftställe gör eller förmodas göra en avdragsgill betalning till huvudkontoret, men betalningen inte beaktas som inkomst i huvudkontorets beskattning. Dessutom kan det framkomma situationer där den i 8 § behandlade bestämmelsen om kvittning är tillämplig.

Vid beskattningen av fasta driftställen och huvudkontor kan det också uppkomma situationer där samma utgift dras av dubbelt. Dubbla avdrag framkommer då i situationer där ett fast driftställe drar av en utgift i sin beskattning och huvudkontoret drar av samma utgift i sin egen beskattning och den inkomst från vilken utgiften dras av inte är samma. Dubbla avdrag kan uppkomma av olika orsaker beroende på situationen. I en situation där ett fast driftställets inkomst är helt befriad från skatt inom huvudkontorets jurisdiktion kan dubbla avdrag uppkomma t.ex. därför att huvudkontoret och filialen har gemensamma utgifter som båda drar av i beskattningen. Om åter det fasta driftställets inkomst beskattas inom huvudkontorets jurisdiktion är den vanligaste situationen som ger upphov till dubbla avdrag att det fasta driftstället inom sin jurisdiktion är en del av en skattemässig konsolideringsgrupp. Då kan en utgift som hör till det fasta driftstället kvittas mot inkomst som andra enheter i gruppen har förvärvat, men denna inkomst räknas inte in i den beskattningsbara inkomsten för huvudkontoret som är beläget inom en annan jurisdiktion. I bestämmelsen avsedda dubbla avdrag kan uppkomma också t.ex. när det gäller förluster som överförs i samband med företagsarrangemang.

Den vanligaste anledningen till att hybridsituationer med fast driftställe uppstår är att det fasta driftställets inkomst inte beskattas inom huvudkontorets jurisdiktion. Om huvudkontoret beskattas för globala inkomster inom dess jurisdiktion, blir också det fasta driftställets samtliga inkomster beaktade i beskattningen. Då uppstår det i vanliga fall inte situationer där inkomster som det fasta driftstället har inte beskattas. En av lösningarna med avseende på bestämmelserna om hybridarrangemang med fast driftställe är därför att skattefrihet för det fasta driftställets inkomster antingen inte tillämpas alls inom huvudkontorets jurisdiktion eller inte tillämpas till den del det fasta driftställets jurisdiktion inte har räknat in betalningen i den beskattningsbara inkomsten. Att beskatta det fasta driftställets inkomst inom huvudkontorets jurisdiktion är dock inte alltid möjligt, t.ex. på grund av bestämmelserna i ett skatteavtal om undanröjande av dubbelbeskattning.

Förekomst av fast driftställe

I 1 mom. 1 punkten föreskrivs det att en betalning till ett subjekt som har en filial inte ska vara avdragsgill i beskattningen till den del betalningen inte inkluderas i skattebasen inom betalningsmottagarens jurisdiktion. Bestämmelsen ska tillämpas i situationer där den hybrida mismatchningen tar sig uttryck i icke-beskattning. Den hybrida mismatchningen är då en följd av att filialen inom jurisdiktionen för det betalningsmottagande subjektets huvudkontor anses utgöra ett fast driftställe vid beskattningen och att inkomsten anses höra till detta fasta driftställe, medan det vid beskattningen inom filialens jurisdiktion anses att inget fast driftställe uppkommer. Uppkomsten av en hybrid mismatchning förutsätter dessutom att inkomsten för det fasta driftstället inte beskattas inom huvudkontorets jurisdiktion. Tillämpningen av bestämmelsen förutsätter att den hybrida mismatchningen uppstår mellan parter i intressegemenskap, varvid betalningsmottagaren och betalaren ska vara i intressegemenskap med varandra såsom avses i 1 § 3 mom. Bestämmelsen kan dessutom vara tillämplig när det är fråga om ett strukturerat arrangemang på det sätt som avses i 1 § 5 mom.

I direktivet beskrivs ovannämnda situation i artikel 2.9 första stycket d. Situationerna i tillämpningsområdet avgränsas genom bestämmelsen i artikel 2.9 andra stycket c och anknyttande artikel 2.10 och 2.11 samt genom definitionerna i artikel 2.9 tredje stycket. I detta moment är det fråga om primärregeln i artikel 9.2 a i direktivet. I OECD:s rapport från år 2017 ingår motsvarande bestämmelser i rekommendation 2, där bestämmelsen benämns branch payee mismatch-regeln.

Bestämmelsen ska tillämpas på en utgift som är avdragsgill vid beskattningen i Finland enligt avsnitt 3.3.1 och som ett samfund eller någon annan aktör som avses i 1 § drar av här i beskattningen. Tillämpningen av bestämmelsen förutsätter att den hybrida mismatchningen är en följd av att inkomsten allokeras till en filial och av olika tolkning inom olika jurisdiktioner av huruvida ett fast driftställe uppkommer. Tillämpningen förutsätter att skattelagstiftningen inom huvudkontorets och filialens jurisdiktioner jämförs, och det är möjligt att Finland inte är någondera av de jurisdiktioner som jämförs. I den situation som behandlas i bestämmelsen kan filialen vara belägen i Finland eller inom någon annan jurisdiktion. Huvudkontoret är beläget inom en annan jurisdiktion. Tillämpningen av bestämmelsen förutsätter inte att betalningen görs mellan två olika jurisdiktioner. Bestämmelsen kan därmed tillämpas även om betalningen görs av en betalare i Finland till ett utländskt företags filial som är belägen i Finland. Situationen är jämförbar med situationen i 4 §, där det är fråga om en betalning till ett hybridsubjekt. På motsvarande sätt som i 4 § kan förekomsten av en i bestämmelsen avsedd hybrid mismatchning konstateras utgående från att ingen hybrid mismatchning i den aktuella situationen skulle ha uppstått till den del betalningen hade gjorts till huvudkontoret.

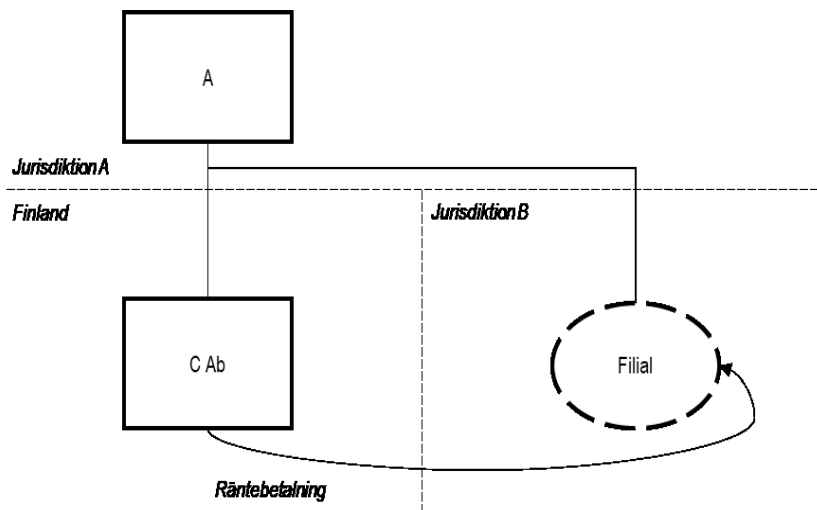
Med filial avses i denna situation enligt artikel 2.9 tredje stycket n varje arrangemang som enligt lagstiftningen inom huvudkontorets jurisdiktion behandlas som om det utgör ett fast driftställe och som enligt lagstiftningen inom den andra jurisdiktionen inte behandlas som om det utgör ett fast driftställe. I den svenska versionen av direktivet används begreppet obeaktat fast driftställe, och i den engelska versionen samt i OECD-rapporten används begreppet disregarded permanent establishment.

I exempel 1 i OECD-rapporten tas många faktorer som är av betydelse för bestämmelsens tillämpning upp. I förenklad form kan en situation där bestämmelsen tillämpas vara följande:

Exempel 13

Ett subjekt inom jurisdiktion A äger det finska bolaget C Ab och bedriver affärsverksamhet i en filial som är belägen inom jurisdiktion B. C Ab betalar ränta till filialen och får dra av räntan i beskattningen. Vid beskattningen inom jurisdiktion B anses filialen inte utgöra ett fast driftställe. Inom jurisdiktion A anses filialen vid beskattningen utgöra ett fast driftställe och den ränta som betalats till filialen allokeras vid beskattningen till det fasta driftstället. Inom jurisdiktion A befrias det fasta driftställets inkomst från skatt. Filialens ränteinkomst beskattas inte inom jurisdiktionerna A och B.

I situationen uppstår ett avdrag utan inkludering. Om finska C Ab i stället hade betalat räntan direkt till A, skulle C Ab:s ränteutgiftsavdrag ha motsvarats av skattepliktig ränteinkomst för A. Exemplet kan åskådliggöras genom nedanstående figur.



Allokering av inkomster och utgifter

I 1 mom. 2 punkten föreskrivs det att en betalning som en skattskyldig har gjort till ett fast driftställe som tillhör ett annat subjekt inte ska vara avdragsgill vid beskattningen till den del den inte inkluderas i skattebasen för det fasta driftstället eller för ett annat fast driftställe som tillhör subjektet eller för subjektets huvudkontor. Bestämmelsen ska tillämpas i situationer där den hybrida mismatchningen visar sig i form av icke-beskattning. Den hybrida mismatchningen är då en följd av att inkomsten inom jurisdiktionen för huvudkontoret för det subjekt som är betalningsmottagare anses tillhöra det fasta driftstället, medan den vid beskattningen inom jurisdiktionen för det fasta driftstället anses tillhöra huvudkontoret. Den hybrida mismatchningen kan också vara en följd av att inkomst allokeras olika mellan ett subjekts två fasta driftställen som är belägna inom olika jurisdiktioner. Tillämpningen av bestämmelsen förutsätter att den hybrida mismatchningen uppstår mellan parter i intressegemenskap, varvid betalningsmottagaren och betalaren ska vara i intressegemenskap med varandra såsom avses i 1 § 3 mom. Bestämmelsen kan dessutom vara tillämplig när det är fråga om ett strukturerat arrangemang på det sätt som avses i 1 § 5 mom.

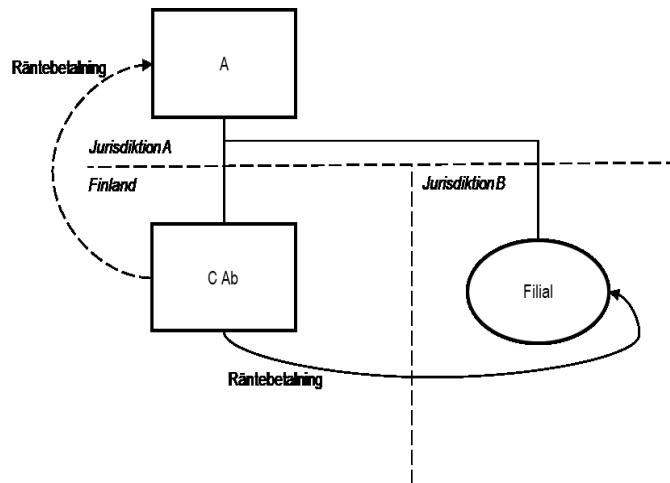
I direktivet beskrivs den ovan angivna situationen i artikel 2.9 första stycket c. De situationer som hör till tillämpningsområdet avgränsas genom artikel 2.9 andra stycket c och anknytande artikel 2.10 och 2.11 samt genom definitionerna i artikel 2.9 tredje stycket. I detta moment är det fråga om primärregeln i artikel 9.2 a i direktivet. I OECD-rapporten 2017 gäller samma rekommendation både den situation som avses i 1 punkten och den situation som avses i denna punkt⁵⁹.

Bestämmelsen ska tillämpas på en i avsnitt 3.3.1 avsedd utgift som är avdragsgill vid beskattningen i Finland och som ett samfund eller någon annan aktör som avses i 1 § drar av i beskattningen här. Tillämpningen förutsätter att den hybrida mismatchningen är en följd av att inkomsten allokeras olika mellan huvudkontoret och det fasta driftstället eller mellan flera fasta driftställen. I denna situation anses ett fast driftställe uppkomma vid beskattningen både inom huvudkontorets jurisdiktion och inom filialens eller filialernas jurisdiktion. Tillämpningen förutsätter att skattelagstiftningen inom de olika jurisdiktionerna jämförs och det är möjligt att Finland inte är någondera av de jurisdiktioner som jämförs. Filialen kan då vara belägen inom Finland eller inom en annan jurisdiktion. Huvudkontoret är beläget inom en annan jurisdiktion. Tillämpningen av bestämmelsen förutsätter inte att betalningen görs mellan två jurisdiktioner. Bestämmelsen kan tillämpas även om en betalare som är belägen i Finland gör en betalning till ett utländskt företags filial som är belägen i Finland. På motsvarande sätt som i 1 punkten avses med filial ett arrangemang som definieras i artikel 2.9 tredje stycket n i direktivet. I förenklad form kan en tillämpningssituation för bestämmelsen vara följande:

Exempel 14

Ett subjekt inom jurisdiktion A äger det finska bolaget C Ab och bedriver affärsverksamhet i en filial som är belägen inom jurisdiktion B. Till skillnad från det föregående exemplet anses här filialen utgöra ett fast driftställe också vid beskattningen inom jurisdiktion B. C Ab betalar ränta till filialen och kan dra av den i sin beskattning. Inom jurisdiktion A allokeras räntan som filialen får till det fasta driftstället, medan inom jurisdiktion B allokeras räntan till huvudkontoret. Inom jurisdiktion A befrias inkomsten för det fasta driftstället från skatt. Ränteinkomsten som filialen fått beskattas inte inom jurisdiktionerna A och B och inte heller inom någon annan jurisdiktion. I situationen uppkommer avdrag utan inkludering. Exemplet kan åskådliggöras genom nedanstående figur:

⁵⁹ Rekommendation 2, branch payee mismatch-regeln.



Fiktiva betalningar

I 2 mom. föreskrivs att en fiktiv betalning som ett fast driftställe i Finland har gjort till huvudkontoret eller till ett annat fast driftställe som tillhör subjektet inte ska vara avdragsgill vid beskattningen av det fasta driftställets inkomster i Finland till den del betalningen inte inkluderas i subjektets skattebas inom någon jurisdiktion. Bestämmelsen ska tillämpas i situationer där den hybrida mismatchningen tar sig uttryck i icke-beskattning. Den hybrida mismatchningen är då en följd av att det är fråga om en fiktiv betalning som behandlas annorlunda inom huvudkontorets jurisdiktion än inom det fasta driftställets jurisdiktion. En hybrid mismatchning kan på motsvarande sätt uppstå också mellan samma subjekts fasta driftställen som är belägna inom två olika jurisdiktioner.

I direktivet beskrivs ovannämnda situation i artikel 2.9 första stycket f. Det är fråga om situationer där ett subjekts interna betalning ger upphov till ett avdrag utan inkludering. De situationer som hör till tillämpningsområdet avgränsas genom bestämmelserna i artikel 2.9 andra stycket b och c och anknyttande artikel 2.10 och 2.11 samt genom definitionerna i artikel 2.9 tredje stycket. I detta moment är det fråga om primärregeln i artikel 9.2 a i direktivet. I OECD:s rapport från år 2017 ingår motsvarande bestämmelser i rekommendation 3, där regeln benämns deemed branch payment-regeln.

Direktivet innehåller ingen definition av begreppet fiktiv betalning. Enligt OECD-rapporten avses med fiktiv betalning en betalning som inte är reell.⁶⁰ En fiktiv betalning är en post som behövs för att utgifter och inkomster som är gemensamma för ett företag ska kunna fördelas rätt i beskattningen, t.ex. mellan huvudkontoret och en filial. En filial kan t.ex. betala en fiktiv royaltysättning till huvudkontoret på grundval av att immateriella tillgångar som huvudkontoret äger har använts i den affärsverksamhet som filialen bedriver.

I bestämmelsen är det fråga om avdragsgillheten för en betalning som ett fast driftställe har gjort, varvid tillämpningen av bestämmelsen förutsätter i enlighet med 1 § 2 mom. 1 punkten

⁶⁰ I finska versionen av direktivet används termen fiktiv betalning och i engelska versionen deemed payment. I OECD:s rapport från åren 2017 används termen deemed branch payment.

att filialen utgör ett i skattehänseende fast driftställe i Finland enligt Finlands nationella lagstiftning. Tillämpningen förutsätter att det fasta driftstället anses existera vid beskattningen också inom huvudkontorets jurisdiktion.

Bestämmelsen ska tillämpas, om det är fråga om en i avsnitt 3.3.1 avsedd utgift som är avdragsgill vid beskattningen i Finland. Skattelagstiftningen i Finland innehåller inga uttryckliga bestämmelser om avdragsgillhet för fiktiva betalningar, och sådana noggrant avgränsade principer som skulle ha följts i dessa situationer framgår inte av beskattningspraxis.

Med beaktande av den ovan beskrivna definition av begreppet fiktiv betalning som ingår i OECD-rapporten kan bestämmelsen tillämpas på poster som används vid beskattningen för att allokera inkomster eller utgifter mellan ett huvudkontor och en filial. Bestämmelsen är inte tillämplig på betalningar där det är fråga om reella transaktioner mellan ett huvudkontor och en filial som registreras i parternas bokföring som kostnad respektive intäkt, faktureras och betalas. Sådana betalningar är typiska t.ex. i företag inom finanssektorn, vilka i betydande utsträckning har filialstruktur.

I bestämmelsen föreskrivs det inte om hurdana fiktiva betalningar från ett fast driftställe som är allmänt avdragsgilla vid beskattningen i Finland. Detta svarar mot det förfarande som anammats i denna proposition också när det gäller de andra utgifterna enligt avsnitt 3.3.1. Den allmänna avdragsgillheten för fiktiva betalningar bestäms enligt förslaget också i fortsättningen utifrån en bedömning i varje enskilt fall och i enlighet med bestämmelsen om intern prissättning som tillämpas på och koncerninterna betalningar. I beskattningspraxis har t.ex. fiktiva räntebetalningar och royaltyer som ett fast driftställe betalat till huvudkontoret i allmänhet inte ansetts vara avdragsgilla. Orsaken är att det inte är fråga om reella betalningar till utomstående utan om en juridisk persons interna poster. Med anledning av nuvarande beskattningspraxis är det antagligen så att bestämmelsen kommer att tillämpas i Finland endast i sällsynta situationer.

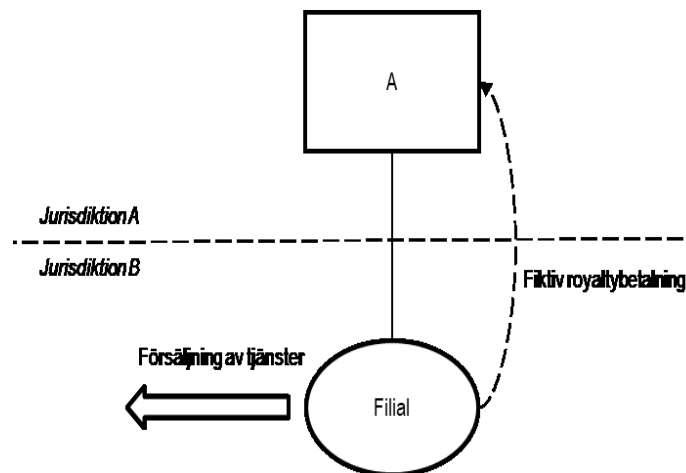
En förutsättning för tillämpning av bestämmelsen är dessutom att den inkomst från vilken utgiften dras av inte är samma inom båda jurisdiktionerna. Bestämmelsen ska alltså inte tillämpas, om det fasta driftställets inkomst från vilken avdraget görs är skattepliktig också inom huvudkontorets jurisdiktion, dvs. om det är fråga om i avsnitt 3.3.1 avsedd inkomst med dubbel inkludering.

OECD:s rapport från år 2017 innehåller fyra exempel på fiktiva betalningar. I följande exempel, som bygger på exempel 2 i rapporten, är det fråga om ett fast driftställe vars inkomst beskattas inom huvudkontorets jurisdiktion. Exemplet ingår i propositionen för att åskådliggöra saken, det beskriver inte en typisk tillämpningssituation vid beskattningen i Finland, eftersom de fiktiva betalningar som avses i bestämmelsen i regel inte är avdragsgilla i Finland på grund av nuvarande beskattningspraxis.

Exempel 15

Ett bolag med hemvist inom jurisdiktion A producerar it-tjänster för kunder som är belägna inom jurisdiktionerna A och B. Inom jurisdiktion B produceras tjänsterna vid bolagets fasta driftställe. Det fasta driftställets inkomst beskattas inom jurisdiktion B och den till huvudkontoret betalda fiktiva royaltyn för användning av immateriella tillgångar i huvudkontorets ägo är avdragsgill. Bolaget A beskattas inom jurisdiktion A för det fasta driftställets inkomst, men den fiktiva betalningen beaktas inte.

Bestämmelsen om avsaknad av avdragsrätt för fiktiva betalningar är inte tillämplig i denna situation, eftersom det fasta driftställets inkomst är dubbelt inkluderad på grund av att den beskattas inom jurisdiktion A och det fasta driftställets inkomst överstiger beloppet av den fiktiva betalningen. Exemplet kan åskådliggöras genom nedanstående figur:



Dubbla avdrag - fast driftställe utomlands

I 3 mom. föreskrivs att en utgift som också ett utländskt fast driftställe drar av i sin beskattning inte är avdragsgill till den del den inom det fasta driftställets jurisdiktion dras av från inkomst som inte är skattepliktig i Finland. Tillämpningen av bestämmelsen förutsätter att den hybrida missmatchningen är en följd av att utgiften dras av dubbelt från olika skattebaser.

I direktivet grundar sig också regeln om dubbla avdrag i samband med fast driftställe på regeln i artikel 2.9 första stycket g. I OECD:s rapporter ingår motsvarande bestämmelser i rekommendation 6 i 2015 års rapport och rekommendation 3 i den kompletterande rapporten från år 2017. I den sistnämnda benämns regeln double deduction-regeln. I detta moment är det fråga om primärregeln i artikel 9.1 a i direktivet.

Bestämmelsen ska tillämpas när det både i Finland och inom filialens jurisdiktion anses att ett fast driftställe uppkommer vid beskattningen och när det fasta driftställets inkomst beskattas i Finland vid huvudkontorets beskattning och utgiften i fråga allokeras då till det fasta driftstället. Bestämmelsen ska i allmänhet inte tillämpas när det fasta driftställets inkomst inte beskattas i Finland med stöd av bestämmelser i ett skatteavtal om undanröjande av dubbelbeskattning. Då dras inte heller det fasta driftställets utgifter i normala fall av i huvudkontorets beskattning, och dubbelbeskattning uppkommer inte.

Bestämmelsen ska tillämpas på en i avsnitt 3.3.1 avsedd utgift som är avdragsgill vid beskattningen i Finland och som ett samfund eller någon annan aktör som avses i 1 § drar av i beskattningen här. Till skillnad från övriga hybridbestämmelser kan det i bestämmelsen avsedda avdraget i situationer med dubbla avdrag uppkomma också t.ex. till följd av en avskrivning för anskaffningsutgifter.

Tillämpningen av bestämmelsen förutsätter enligt artikel 2.9 andra stycket b i direktivet att det tillåts att dubbla avdrag görs från inkomst som inte är i avsnitt 3.3.1 avsedd inkomst med dubbel inkludering. Då är den inkomst som utgiften dras av från inte samma inom båda jurisdiktionerna. Den hybrida mismatchning som är en förutsättning för tillämpningen anses då uppstå till den del det dubbla avdraget inom båda jurisdiktionerna överstiger samma beskattningsbara inkomst från vilket avdraget gjorts.

Inkomst med dubbel inkludering är det inte fråga om när samma avdrag kan göras dubbelt, men från olika inkomster. Inkomst för ett finskt företags utländska fasta driftställe beskattas i allmänhet i Finland som en del av företagets inkomster, och dubbelbeskattning av inkomst undanröjs genom avräkningsmetoden så som beskrivs i avsnitt 2.1.2 och 2.1.3. Ett fast driftställes inkomst kan därmed ofta anses vara dubbelt inkluderad i skattebasen. Så förhåller det sig dock inte t.ex. när det fasta driftstället inom sin jurisdiktion kan delta i ett koncernskattesystem. Då är det t.ex. möjligt att det fasta driftställets förlust kvittas inom den jurisdiktionen mot ett annat företags vinstresultat och denna utjämning inte beaktas vid beskattningen i Finland, när förlusten dras av i huvudkontorets beskattning. Dessutom kan det vara möjligt att förlusten går att överföra till kommande beskattningsperioder och på motsvarande sätt kvittas mot ett annat företags vinstresultat under ett senare skatteår. Sådana koncernsystem som tillåter resultat- eller förlustutjämnings tillämpas i stor utsträckning, och vanligtvis är det möjligt för fasta driftställen att delta i dem.

I OECD:s rapport konstateras det att dubbla avdrag i strukturer med fast driftställe kan uppkomma också i situationer där det är fråga om ett s.k. beskattningsbart fast driftställe⁶¹, exempelvis när ett fast driftställe och ett annat subjekt som är beläget inom samma jurisdiktion utgör ett gemensamt koncernbeskattningssubjekt eller när ett annat inkomstutjämningsystem förekommer inom jurisdiktionen i fråga⁶². I 2017 års rapport preciseras tillämpningsområdet för 2015 års rapport i detta hänseende⁶³.

Direktivregleringen möjliggör att avdrag i ovannämnda situationer nekas på den grunden att möjlighet till dubbla avdrag existerar. Detta innebär i praktiken att bestämmelsen går att tillämpa redan på den grunden att ett företag har ett utländskt fast driftställe vars förlustresultat inom den jurisdiktionen kan dras av i ett koncernskattesystem eller överföras för att avdras på det sättet under kommande beskattningsperioder. Tillämpningsområdet för en sådan bestämmelse är emellertid påfallande vidsträckt och omotiverat med avseende på målet för hybridregleringen, dvs. eliminering av dubbla avdrag.

Direktivet ger emellertid medlemsstaterna tillfälle att hybridbestämmelsen ska tillämpas först när dubbla avdrag görs.⁶⁴ I propositionen föreslås med utgångspunkt i detta att bestämmelsen om dubbla avdrag med anknytning till ett utländskt fast driftställe ska tillämpas bara i den mån dubbla avdrag blir verklighet. Det betyder att en skattskyldig trots hybridbestämmelsen om dubbla avdrag kan göra avdrag, om avdrag under samma skatteår inte görs från en annan skattebas inom en annan jurisdiktion.

I 4 mom. föreskrivs att en utgift som den skattskyldige har dragit av därför att det när avdraget gjordes inte var fråga om dubbla avdrag enligt 3 mom. ska läggas till den skattskyldiges inkomst

⁶¹ Taxable branch.

⁶² OECD 2017 stycke 17.

⁶³ OECD 2017 stycke 20.

⁶⁴ Direktiv skäl 21.

senare, om förutsättningarna för att tillämpa 3 mom. uppfylls. Utgiften ska enligt förslaget läggas till inkomsten för det skatteår då förutsättningarna för att tillämpa 3 mom. uppfylls.

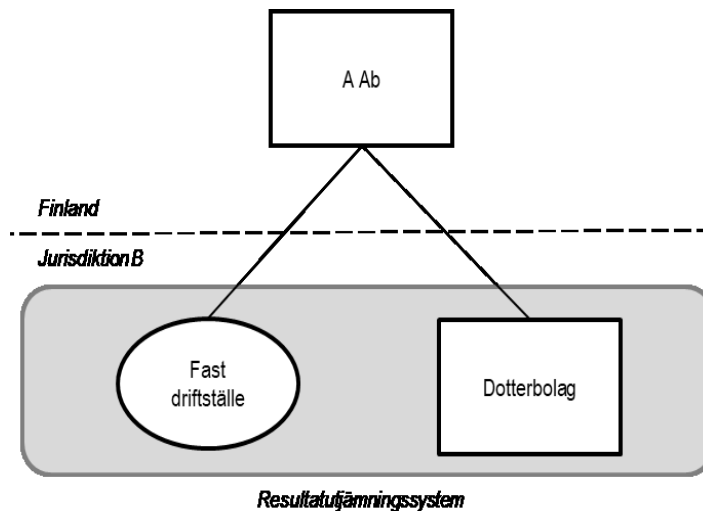
I motiveringen till 3 mom. beskrivs situationer där dubbla avdrag kan uppkomma i beskattningen av ett finskt företag och dess utomlands belägna fasta driftställe. I situationerna där bestämmelsen tillämpas bli få därför att inkomsten för det fasta driftstället så som anges ovan i allmänhet kan anses vara inkomst med dubbel inkludering, varvid förutsättningarna för att tillämpa 3 mom. inte uppfylls under skatteåret, då avdraget görs i Finland. Dubbla avdrag från olika inkomstbaser kan då emellertid de facto bli verklighet under ett senare skatteår. Därför inte ensamt är nog för att förebygga möjligheterna att göra dubbla avdrag i situationer med utländska fasta driftställen. Därför föreskrivs det i 4 mom. särskilt att avdraget ska återföras till den skattskyldiges inkomst, om det senare görs från en annan skattebas inom en annan jurisdiktion.

Den bestämmelse som föreslås i 4 mom. har ansetts vara behövlig också för att den nationella regleringen ska fylla direktivets syfte. Direktivregleringen om dubbla avdrag som grundar sig på fasta driftställen återspeglar en allmän internationell praxis enligt vilken inkomsten för ett fast driftställe inte är skattepliktig i huvudkontorets beskattning. I denna situation lämpar sig 3 mom., vilket tillämpas när inkomsten inte inkluderas dubbelt i skattebasen, i avsevärt större utsträckning än t.ex. i de ovan refererade förhållanden som gäller skattesystemet i Finland.

Ur finskt beskattningsperspektiv kan tillämpningen av bestämmelsen beskrivas genom följande exempel som är en förenklad version av exempel 10 i 2017 års OECD-rapport.

Exempel 16

A Ab, som är allmänt skattskyldig i Finland, bedriver affärsverksamhet från ett fast driftställe inom jurisdiktion B. Det fasta driftstället deltar inom jurisdiktion B i ett koncernbolagsinternt skattemässigt resultatutjämningsystem, där det tillåts också att fastställda förluster för de medverkande enheterna dras av vid resultatutjämnningen under senare år. År 1 gör det fasta driftstället ett skattemässigt förlustresultat inom jurisdiktion B och förlusten går inte att minska ens inom ramen för resultatutjämningsystemet. Det resultat som allokaterats till det fasta driftstället beaktas i Finland i A Ab:s beskattning och A Ab kvittar det fasta driftställets förlustresultat mot alla inkomster som beaktas i A Ab:s beskattning. År 2 är det fasta driftställets skattemässiga resultat noll, men inom ramen för resultatutjämningsystemet kvittas den år 1 uppkomna förlusten mot A Ab:s inom jurisdiktion B belägna dotterbolags positiva resultat. Exemplet kan åskådliggöras genom nedanstående figur:



I exempelsituationen nekas avdrag i beskattningen i Finland år 2. Det innebär att den skattskyldige i sin beskattning år 1 kan dra av utgiften enligt normala bestämmelser om utgiftsavdrag. Görandet av avdrag förutsätter att inkomsten för det fasta driftstället har räknats som inkomst för den skattskyldige i Finland och att utgiften vid fastställande av beskattningen inom det fasta driftställets jurisdiktion inte har dragits av från inkomst som inte är skattepliktig inkomst i Finland för den skattskyldige dvs. förutsättningar för tillämpning av 3 mom. har inte fyllts.

Dubbla avdrag - fast driftställe i Finland

I 5 mom. föreskrivs att en utgift som allokerats till ett i 1 § 2 mom. 1 punkten avsett fast driftställe som avses i 13 a § i inkomstskattelagen inte är avdragsgill till den del den i Finland kvittas mot inkomst som inte inkluderas i skattebasen inom en annan jurisdiktion och utgiften dras av också inom den andra jurisdiktionen. Tillämpningen av bestämmelsen förutsätter att den hybrida missmatchningen är ett resultat av att utgiften dras av dubbelt från olika skattebaser. Tillämpningen av bestämmelsen förutsätter dessutom att avdrag inte har nekats inom den andra jurisdiktionen. Detta betyder att bestämmelsen är sekundär i förhållande till en regel som tillämpas i den andra jurisdiktionen och som motsvarar 3 mom.

I direktivet är de bestämmelser som motsvarar 5 mom. samma som beträffande 3 mom. med undantag för den bestämmelse om beskattning av arrangemanget som ska tillämpas. I detta moment är det fråga om sekundärregeln i artikel 9.1 b i direktivet, eftersom det fasta driftstället är beläget i Finland. I OECD:s rapport ingår motsvarande bestämmelse i rekommendation 3 i rapporten från år 2017, där regeln double deduction-regeln.

Bestämmelsen avses bli tillämpad på en i avsnitt 3.3.1 avsedd utgift som är avdragsgill vid beskattningen i Finland och som det fasta driftstället drar av vid beskattningen här. På motsvarande sätt som i den situation som granskas i 3 mom. kan avdrag också uppkomma t.ex. på basis av en avskrivning.

I allmänhet ska bestämmelsen inte tillämpas när det fasta driftställets inkomst inte beskattas inom huvudkontorets jurisdiktion med stöd av nationella bestämmelser om förebyggande av dubbelbeskattning eller med stöd av ett skatteavtal. Då dras inte heller det fasta driftställets

utgifter i normala fall av i huvudkontorets beskattning, och dubbelbeskattning uppkommer inte. Bestämmelsen kan emellertid vara tillämplig också då, om det inom huvudkontorets jurisdiktion dessutom tillämpas bestämmelser som förebygger diskriminering av fasta driftställen och med stöd av vilka t.ex. ett fast driftställes förluster kan dras av också i huvudkontorets beskattning. Trots undantagandemetoden kan bestämmelsen dessutom vara tillämplig när huvudkontoret och filialen har gemensamma utgifter som dras av i sin helhet i huvudkontorets beskattning, men till en del också i filialens beskattning.

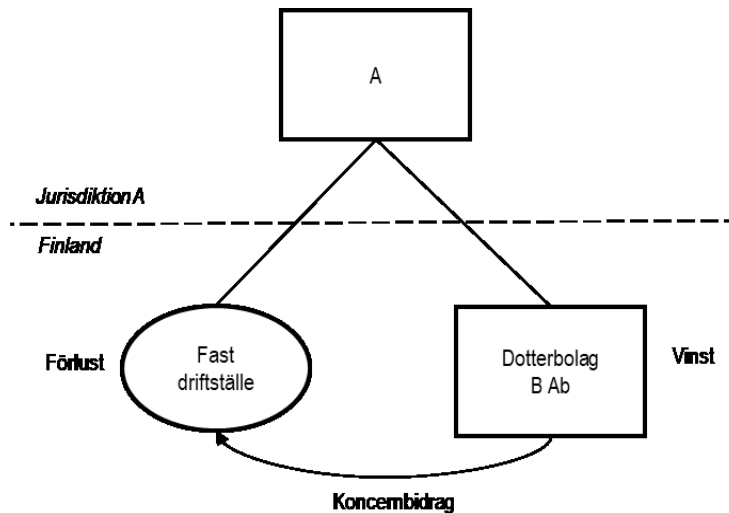
Tillämpningen av bestämmelsen förutsätter i enlighet med artikel 2.9 andra stycket b i direktivet att dubbla avdrag tillåts från inkomst som inte är i avsnitt 3.3.1 avsedd inkomst med dubbel inkludering. Då kvittas utgiften i det fasta driftställets beskattning mot inkomst som inte inkluderas i skattebasen inom huvudkontorets jurisdiktion.

En för den föreslagna bestämmelsen typisk tillämpningssituation vid beskattningen i Finland kan beskrivas genom följande exempel:

Exempel 17

Det utländska företaget A bedriver affärsverksamhet i Finland från ett fast driftställe och via dotterbolaget B Ab. Det fasta driftställets beskattningsbara inkomst i Finland är negativ medan B Ab gör ett vinstresultat. B Ab lämnar koncernbidrag till det fasta driftstället; i det fasta driftställets beskattning är koncernbidraget en skattepliktig inkomst och i B Ab:s beskattning en avdragsgill utgift.

Det fasta driftställets resultat inkluderas i det utländska företags inkomster, med undantag för koncernbidraget. För ett belopp som motsvarar koncernbidraget uppstår då dubbla avdrag utan att samma inkomst inkluderas i skattebasen dubbelt. Om den primära hybridbestämmelse (som motsvarar den i 1 mom. avsedda bestämmelsen) vid beskattningen av företaget A inte tillämpas inom huvudkontorets jurisdiktion, ska den sekundära bestämmelse som beskrivs i detta moment tillämpas i Finland. I det fasta driftställets beskattning avdras då inte den del av utgifterna som motsvarar koncernbidraget. Exemplet kan åskådliggöras genom nedanstående figur.



Skatteavtal som baserar sig på undantagandemetoden

I 6 mom. föreskrivs att sådan inkomst från ett fast driftställe som enligt ett avtal för undvikande av dubbelbeskattning som ingåtts mellan Finland och en annan EU-medlemsstat kan beskattas i denna andra stat inte befrias från skatt i Finland trots avtalet. Den hybrida mismatchningen grundar sig då på att en filial vid beskattningen i Finland anses utgöra ett fast driftställe i den andra EU-medlemsstaten, medan det vid beskattningen i den andra EU-medlemsstaten anses att inget fast driftställe uppkommer vilket skulle innebära att inkomsten beskattas inte. Bestämmelsen gäller för närvarande för EU-staternas del bara situationer där det med Frankrike ingångna skatteavtalet tillämpas, eftersom det endast i det avtalet föreskrivs om skattefrihet som ska tillämpas i Finland. Bestämmelsen finns i artikel 23.2 a i skatteavtalet.

I direktivet finns bestämmelsen i artikel 9.5, där det föreskrivs att i den mån en hybrid mismatchning omfattar inkomster för ett obeaktat fast driftställe vilka inte beskattas i den medlemsstat där den skattskyldige är skattemässigt hemmahörande ska den medlemsstaten kräva att den skattskyldige inkluderar de inkomster som annars skulle hänföras till det obeaktade fasta driftstället. De situationer som omfattas av tillämpningsområdet avgränsas i definitionerna i artikel 2.9 tredje stycket. OECD-rapporten innehåller ingen rekommendation som motsvarar denna bestämmelse.

På motsvarande sätt som i en situation enligt 1 mom. 1 punkten grundar sig tillämpningen av hybridbestämmelsen på ett avdrag utan inkludering som en till en filial allokerad betalning medför, eftersom inget fast driftställe anses uppkomma inom filialens jurisdiktion. Bestämmelsernas tillämpningsområde och den beskattningslösning som grundar sig på dem är dock olika; i 1 mom. 1 punkten är det fråga om nekande av avdrag och i 6 mom. är det fråga om beskattning av inkomst. Dessutom förutsätter tillämpningen av 6 mom. inte, till skillnad från tillämpningen av 1 mom. 1 punkten, att det är fråga om en betalning från en aktör som är i intressegemenskap med en filial. Det föreslagna 6 mom. ska, när förutsättningarna är uppfyllda, tillämpas på hela den inkomst som allokerats till den utländska filialen och som är skattepliktig inkomst enligt den finska skattelagstiftningen.

8 §. *Kvittning av utgift mot betalning som hänför sig till ett hybridarrangemang.* I paragrafen föreskrivs det att en utgift inte ska vara avdragsgill, om inkomst som motsvarar den inom en annan jurisdiktion kan kvittas mot en betalning som hänför sig till ett hybridarrangemang. I bestämmelsen är det fråga om rätten att dra av en utgift i en situation där betalaren, som är belägen i Finland, inte är en direkt part i hybridarrangemanget och betalningen inte leder till en hybrid mismatchning som avses i denna lag.

Bestämmelsen avses gälla ett arrangemang där en sådan effekt av ett hybridarrangemang som åstadkommit inom en jurisdiktion utanför EU flyttas till Finland genom åtgärder som inte omfattas av tillämpningsområdet för de andra hybridbestämmelser som beskrivs i denna proposition. Bestämmelsen ska inte tillämpas, om betalningsmottagaren är belägen inom en jurisdiktion som har genomfört hybridbestämmelser som motsvarar regleringen i direktivet. Inte heller ska bestämmelsen tillämpas, om betalningsmottagaren är belägen i en EU-medlemsstat.

Bestämmelsen om kvittning föreslås innehålla bara en regel om avsaknad av avdragsrätt för utgifter och regeln ska tillämpas endast på en betalning som inte grundar sig på ett hybridarrangemang men ändå hänför sig till ett sådant. Utan bestämmelsen om kvittning skulle utgiften dras av i enlighet med de normala bestämmelserna om utgiften i fråga.

Att tillämpa bestämmelsen om kvittning kan på det sätt som beskrivs nedan vara svårt utan kännedom om betalningarna mellan företagen i den berörda intressegemenskapen. OECD-rapporten 2015 utgår därför från att utredningen och tillämpningen i första hand sker genom den skattskyldiges försorg och att den skattskyldige ska lägga fram sin redogörelse vid beskattningen. Om ingen sådan redogörelse erhålls, har Skatteförvaltningen givetvis möjlighet att tillämpa bestämmelsen också på eget initiativ.

I 1 mom. föreskrivs att en utgift inte ska vara avdragsgill till den del betalningsmottagaren direkt eller indirekt i sin beskattning kan kvitta den förvärvade inkomsten mot en av sina utgifter som hänför sig till ett i direktivet avsett hybridarrangemang. Tillämpningen av bestämmelsen förutsätter att den skattskyldige och betalningsmottagaren är i intressegemenskap med varandra såsom avses i 1 § 3 mom. eller att det i situationen är fråga om ett strukturerat arrangemang på det sätt som avses i 1 § 5 mom.

I direktivet ingår en beskrivning av kvittningssituationen och den tillämpliga bestämmelsen i artikel 9.3. Enligt bestämmelsen ska en medlemsstat vägra avdrag för varje betalning av en skattskyldig i den mån en sådan betalning direkt eller indirekt finansierar avdragsgilla utgifter som ger upphov till en hybrid mismatchning genom en transaktion eller en serie av transaktioner mellan närstående företag eller som ingår som en del av ett strukturerat arrangemang utom i den mån någon av de jurisdiktioner som är inblandade i transaktionerna eller i serien av transaktioner har gjort en likvärdig justering avseende en sådan hybrid mismatchning. Definitionerna i artikel 2.9 tredje stycket i direktivet avgränsar tillämpningen av bestämmelsen. I OECD:s rapporter omfattas dessa situationer av rekommendation 8 i 2015 års rapport och, i fråga om fasta driftställen, rekommendation 5 i 2017 års rapport. I båda rapporterna används uttrycket imported mismatch om situationen.

Parterna i arrangemanget, erlagd betalning och hybrid mismatchning

Bestämmelsen ska tillämpas på en i avsnitt 3.3.1 avsedd utgift som är avdragsgill vid beskattningen i Finland och som ett samfund eller någon annan aktör som avses i 1 § drar av i beskattningen här.

Tillämpningen av bestämmelsen förutsätter att hybridbestämmelser inte tillämpas på betalningsmottagaren och att denne i sin egen beskattning drar av en utgift som direkt eller indirekt leder till en hybrid mismatchning som avses i hybridregleringen. Mellan den betalning som betalningsmottagaren får och den betalning som betalningsmottagaren gör bör det finnas ett samband, så att den betalning som betalningsmottagaren gör kan anses bli avdragen från den betalning som betalningsmottagaren fått från Finland.

Med hybrid mismatchning avses också i denna bestämmelse dubbla avdrag eller icke-beskattning. I den situation som avses i bestämmelsen är en hybrid mismatchning av betydelse för det första när den uppstår mellan betalningsmottagaren och ett annat subjekt. Tillämpningen av bestämmelsen förutsätter inte att en hybrid mismatchning uppstår mellan betalaren och betalningsmottagaren. Då anses betalningen från Finland bli kvittad direkt mot den betalning som betalningsmottagaren får och som resulterar i den hybrida mismatchningen.

I den situation som avses i bestämmelsen är en hybrid mismatchning av betydelse också när den uppstår mellan två andra subjekt, av vilka ingendera är en betalningsmottagare som avses i bestämmelsen. Det är då fråga om en situation där en betalning som betalningsmottagaren får från Finland inte kvittas direkt i betalningsmottagarens beskattning mot en sådan utgift som resulterar i en hybrid mismatchning. I en sådan situation anses betalningen från Finland bli kvittad i ett senare led i arrangemangskedjan och vid ett arrangemang mellan andra subjekt mot en sådan utgift som resulterar i en hybrid mismatchning. I den sistnämnda situationen blir hybridbestämmelsen om kvittning inte tillämplig i Finland, om motsvarande bestämmelse tillämpas t.ex. inom betalningsmottagarens jurisdiktion.

Tillämpningen av bestämmelsen förutsätter att betalningen görs från en jurisdiktion till en annan. Bestämmelsen kan inte bli tillämplig om betalningen görs mellan två finska subjekt eller mellan ett finskt subjekt och ett subjekt som är beläget i EU.

Tillämpningen förutsätter så som beskrivs ovan att ett avdrag som gjorts i Finland kan kopplas samman med ett avdrag som ett annat subjekt har gjort och som grundar sig på ett hybridarrangemang. Anvisningar om sambandet mellan dessa avdrag som görs i beskattningen och om utredningen av det belopp som inte är avdragsgillt ingår i OECD-rapporten. Enligt anvisningarna ska man när bestämmelsen tillämpas gå till väga steg för steg som följer:

— I det första steget gäller det att utreda om det på ett hybridarrangemang grundade avdraget ska betraktas som en del av ett strukturerat arrangemang. Om så är fallet, ska bestämmelsen om kvittning tillämpas på vilket som helst avdrag som hänför sig till samma strukturerade arrangemang och genom vilket en på ett hybridarrangemang grundad betalning har finansierats direkt eller indirekt. Det förfarande som ska tillämpas på strukturerade arrangemang ska användas också när det strukturerade arrangemanget äger rum inom en intressegemenskap; det normala är att det när hybridbestämmelser tillämpas inte är nödvändigt att utreda förekomsten av ett strukturerat arrangemang, om den tillämpningsförutsättning som gäller intressegemenskap uppfylls.

— Om det första steget inte har vidtagits inom en annan jurisdiktion, ska ett andra steg genomföras. Det andra steget kan genomföras inom flera jurisdiktioner samtidigt. I det andra steget ska bestämmelsen tillämpas på ett avdrag som kan anses ha blivit kvittat direkt mot en betalning som grundar sig på ett hybridarrangemang som ett företag i intressegemenskap har genomfört.

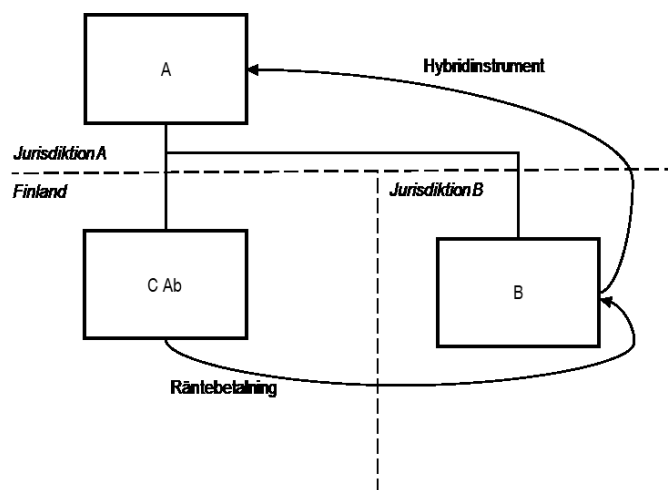
— Till sist ska det avgöras om de övriga på ett hybridarrangemang baserade avdrag som ännu återstår efter att övriga bestämmelser har tillämpats kan anses ha blivit kvittade indirekt mot

avdrag som företag i samma intressegemenskap har gjort. Då granskas alla slag av interna betalningar inom intressegemenskapen till det företag som har gjort avdrag på grund av hybridarrangemanget.

OECD-rapporten innehåller 16 exempel på tillämpning av bestämmelsen om kvittning. I Finland kan tillämpning av bestämmelsen komma i fråga t.ex. i följande situation:

Exempel 18

Det finska bolaget C Ab är dotterbolag i koncernen A, som omfattar de inom olika jurisdiktioner belägna moderbolaget A och ett annat dotterbolag B. B drar i sin beskattning av ränta som B har betalat till A. Betalningen leder till en i hybridbestämmelserna avsedd hybrid mismatchning, eftersom det inom jurisdiktion A anses att betalningen på grund av villkoren för låneinstrumentet är skattefri vinstutdelning. Inom jurisdiktionerna A och B tillämpas dock inte de på OECD:s rapporter baserade rekommendationerna om eliminering av hybridarrangemang. Det finska bolaget tar ett lån av B och betalar utgående från detta ränta till B. Ränteinkomsten inkluderas i B:s skattebas. Det finska bolagets inkomst som motsvarar ränteutgiften kvittas i denna situation direkt mot det skattemässiga resultat som uppkommer vid hybridarrangemanget. Bestämmelsen om kvittning ska tillämpas i Finland. Exemplet kan åskådliggöras genom nedanstående figur:



I 2 mom. föreskrivs om ett undantag från tillämpningsområdet för 1 mom. Undantaget gäller en situation där hybridreglering som motsvarar direktivregleringen tillämpas inom betalningsmottagarens jurisdiktion eller inom någon annan jurisdiktion där en hybrid mismatchning kan uppstå i en situation enligt 1 mom. Då tillämpas inte 8 § i Finland.

1.2 Lagen om ändring av 4 och 5 § i lagen om undanröjande av internationell dubbelbeskattning

4 §. *Avräkningens högsta belopp.* Till paragrafen fogas ett 5 mom. där det föreskrivs att utländsk skatt på inkomst som förvärvats utgående från tillgångar som är föremål för hybridöverföring inte ska avräknas till den del den överstiger beloppet av skatt som betalats i Finland på det

belopp som här räknats som beskattningsbar inkomst. Det nya 5 mom. innebär ett undantag från normal beräkning av avräkningen och ska tillämpas bara på sådana hybridöverföringssituationer som avses i den lag som gäller hybridarrangemang. Om det inte är fråga om hybridöverföringar ska 5 mom. inte tillämpas, och avräkningen beräknas då på samma sätt som nu.

I direktivet motsvaras den föreslagna bestämmelsen av artikel 9.6. Enligt bestämmelsen ska den skattskyldiges medlemsstat begränsa avräkningsbeloppet för källskatt på en betalning som här rör från en hybridöverföring i proportion till den skattepliktiga nettoinkomsten avseende en sådan betalning. Bestämmelsen tillämpas i den mån en hybridöverföring har utformats för att framkalla att källskatt avräknas för mer än en part. Motsvarande reglering ingår i OECD-rapportens 2015 rekommendation 2.

Till paragrafen fogas ett 6 mom. där det föreskrivs en gränsning till tillämpningsområden av paragraf 5. Enligt 1 punkten i momentet tillämpningen av bestämmelsen i 5 mom. förutsätter att samma utländska skatt dras av också inom en annan jurisdiktion. Enligt 2 punkten i momentet tillämpningen av 5 mom. förutsätter dessutom att det är fråga om ett strukturerat arrangemang.

På en situation som avses i bestämmelsen tillämpas inte de i avsnitt 3.3.1 nämnda avgränsningarna av tillämpningsområdet och tillämpningen av regleringen förutsätter inte att den hybrida mismatchningen uppstår mellan parter i intressegemenskap.

Enligt definitionen av strukturerat arrangemang i lagen om beskattning av vissa gränsöverskridande hybridarrangemang 1 § 5 mom. är det fråga om ett arrangemang där en hybrid mismatchning ger upphov till en skattefördel för en skattskyldig eller för ett företag som är i intressegemenskap med den skattskyldige. Begreppen strukturerat arrangemang som används i 6 mom. avviker från bestämmelsen i lagen om beskattning av vissa gränsöverskridande hybridarrangemang. Dessa beror på att regleringen om avräkning av utländsk skatt tillämpas skattskyldigspecifikt. En fördel som en skattskyldig har fått leder enligt huvudregeln inte till beskattning av en annan skattskyldig, varför tillämpningen av hybridbestämmelsen i detta sammanhang avgränsas till skattefördel som den skattskyldige själv har erhållit.

I avsnitt 15 i OECD-rapporten behandlas förhållandet mellan rekommendationerna om hybridarrangemang och skatteavtalen. I stycke 445 behandlas förhållandet mellan rekommendation 2.2 och de i skatteavtalens metodartiklar 23A och 23B ingående bestämmelserna om avräkningsmetoden. I rapporten konstateras det att rekommendation 2.2, enligt vilken avräkningsbeloppet i vissa situationer bör begränsas i förhållande till beloppet av beskattningsbar nettoinkomst som uppstår via arrangemanget, förefaller att vara samstämmig med den till den nationella beskattningen anknyttande begränsning som föreskrivs i avräkningsmetoden. I rapporten hänvisas det till styckena 60 och 63 i kommentaren till OECD:s modellskatteavtal⁶⁵ I dem överläts det till medlemsstaterna att föreskriva nationellt om uträkning av avräkningsbeloppet.

Den i direktivet och OECD-rapporten avsedda bestämmelsen om begränsning av avräkningen av källskatt som grundar sig på hybridöverföring kan vara tillämplig t.ex. i följande situation:

⁶⁵ Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, <http://www.oecd.org/tax/treaties/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-20745419.htm>

Exempel 19

A Ab, som är allmänt skattskyldig i Finland, lånar obligationer av B, som är belägen inom en annan jurisdiktion. I Finland anses det att A Ab direkt får den på basis av obligationerna betalda räntan 100 euro, på vilken 10 euro i källskatt har betalats inom betalarens jurisdiktion. Också inom den andra jurisdiktionen anses det att B får räntan direkt. A Ab ersätter avtalsenligt nettoräntan (90 euro) till långivaren, dvs. B. I Finland är A Ab:s skattepliktiga inkomst räntan 100 euro, från vilken den till B betalda ersättningen 90 euro dras av, varvid som beskattningsbar inkomst i fråga om avkastningen på obligationerna återstår 10 euro, och på det beloppet betalas 2 euro i skatt. Hela den utländska källskatten 10 euro avräknas i Finland så att 2 euro avräknas mot den på ränteinkomsten betalda skatten och 8 euro avräknas mot skatt som betalats på A Ab:s övriga inkomster.

När den föreslagna bestämmelsen tillämpas i exempelsituationen är A Ab:s på hybridarrangemanget baserade belopp av beskattningsbar utlandsinkomst, 10 euro (100–90 euro), och det proportionella beloppet av utländsk skatt på detta ($10/100 = 1/10$) är 1 euro, dvs. avräkningsbeloppet är då 1 euro. Den proportionella andel av utländsk skatt som hänför sig till den av A Ab betalda ersättningen avräknas inte i A Ab:s beskattning. Inte heller uppkommer oanvänd avräkning för A Ab, enligt det föreslagna 5 § 4 mom.

5 §. Oanvänd avräkning. Till paragrafen fogas ett nytt 4 mom. där det föreskrivs att det belopp som med stöd av det nya 4 § 5 mom. inte avräknas inte kan dras av som oanvänd avräkning.

1.3 Lagen om ändring av 4 och 7 § i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet

Till 4 § fogas ett 2 mom. och till 7 § ett 3 mom. där det föreskrivs att lagen om beskattning av vissa gränsöverskridande hybridarrangemang ska tillämpas på inkomster och utgifter som hänför sig till arrangemang som avses i den lagen. Bestämmelserna föreslås gälla samfunds, öppna bolags och kommanditbolags skatteplikt för inkomster och avdragsrätt för utgifter som hänför sig till nämnda arrangemang.

1.4 Lagen om ändring av 29 § i inkomstskattelagen

Till 29 § fogas ett 3 mom. där det föreskrivs att lagen om beskattning av vissa gränsöverskridande hybridarrangemang ska tillämpas på inkomster och utgifter som hänför sig till arrangemang som avses i den lagen. Bestämmelsen föreslås gälla samfunds, öppna bolags och kommanditbolags skatteplikt för inkomster och avdragsrätt för utgifter som hänför sig till nämnda arrangemang.

1.5 Lagen om ändring av 4 § i inkomstskattelagen för gårdsbruk

Till 4 § fogas ett 4 mom. där det föreskrivs att i lagen om beskattning av vissa gränsöverskridande hybridarrangemang ska tillämpas på inkomster och utgifter som hänför sig till arrangemang som avses i den lagen. Bestämmelsen föreslås gälla samfunds, öppna bolags och kommanditbolags skatteplikt för inkomster och avdragsrätt för utgifter som hänför sig till nämnda arrangemang.

2 Ikraftträdande

Lagarna föreslås träda i kraft vid ingången av år 2020. Lagarna tillämpas första gången vid beskattningen för år 2020.

Med stöd vad som anförts ovan och eftersom rådets direktiv (EU) 2017/952 om ändring av direktiv (EU) 2016/1164 vad gäller hybrida mismatchningar med tredjeländer innehåller bestämmelser som föreslås bli genomförda genom lag föreläggs riksdagen följande lagförslag:

1.

Lag

om beskattning av vissa gränsöverskridande hybridarrangemang

I enlighet med riksdagens beslut föreskrivs:

1 §

Tillämpningsområde

I denna lag föreskrivs om avdragsgillhet för utgifter och skatteplikt för inkomster, när de grundar sig på gränsöverskridande hybridarrangemang. Utgifter är avdragsgilla enligt denna lag bara om de skulle vara avdragsgilla enligt inkomstskattelagen (1535/1992), lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet (360/1968) eller inkomstskattelagen för gårdsbruk (543/1967).

Lagen tillämpas

1) på samfund och på 13 a § i inkomstskattelagen avsedda fasta driftställen som begränsat skattskyldiga, som är skattemässigt hemmahörande i ett tredjeland, har i Finland,

2) öppna bolag och kommanditbolag, med undantag för 5 § 1 mom. och 6 § 2 mom.

Vad som bestäms i 3—5 §, 6 § 1—2 mom. och 7 § 1 mom. tillämpas om hybrid mismatchning uppstår mellan skattskyldige och ett subjekt, som ingår i samma koncern för affärsredovisningsändamål eller skattskyldige och en person, som är i intressegemenskap med skattskyldige. Vad som bestäms i 8 § tillämpas när mismatchningen uppstår mellan personer, vilka är i intressegemenskap med skattskyldige. En annan person är i intressegemenskap med skattskyldige i följande fall:

1) skattskyldige har direkt eller indirekt en andel i form av rösträtt eller kapitalinnehav motsvarande 50 procent eller mer i ett annat subjekt eller har rätt att ta emot 50 procent eller mer av vinsterna i det subjektet,

2) en annan person eller ett annat subjekt har direkt eller indirekt en andel på 50 procent eller mer i rösträtt eller kapital i skattskyldige, eller rätt att ta emot 50 procent eller mer av dess vinster,

3) skattskyldige har samband med ett annat subjekt på den grund att en fysisk person eller ett subjekt direkt eller indirekt har en andel på 50 procent eller mer i båda subjekten; eller

4) skattskyldige har samband med ett annat subjekt på den grund att den har ett betydande inflytande på förvaltningen av andra subjektet eller att det andra subjekt har ett betydande inflytande på förvaltningen av den.

Vid tillämpning av 3 mom. ska en person som agerar tillsammans med en annan person när det gäller röster eller kapitalinnehav i ett subjekt anses inneha ett ägarintresse i samtliga röster eller det kapitalinnehav i det subjektet som innehas av den andra personen.

Bestämmelserna i 3—5 §, 6 § 1—2 mom., 7 § 1 mom. och 8 § tillämpas dessutom på ett arrangemang som involverar en hybrid mismatchning, där mismatchningen har prissatts i villkoren för arrangemanget eller ett arrangemang som har utformats för att leda fram till en hybrid mismatchning, såvida inte den skattskyldige eller en person i intressegemenskap inte rimligen kunde ha förväntats känna till den hybrida mismatchningen och inte tog del av värdet på den skattefördel som den hybrida mismatchningen gett upphov till.

2 §

Definitioner

I denna lag avses med

- 1) *subjekt* varje juridisk person eller juridisk konstruktion,
- 2) *hybrids subjekt* ett subjekt eller arrangemang som anses vara en särskild skattskyldig enligt lagstiftningen inom en jurisdiktion och vars inkomster eller utgifter behandlas som en eller flera andra personers inkomster eller utgifter enligt lagstiftningen inom en annan jurisdiktion,
- 3) *person* en fysisk person eller ett subjekt,
- 4) *hybrid mismatchning* sådana dubbla avdrag för en utgift och sådana avdrag utan motsvarande inkludering i skattebasen som framkommer i situationer enligt 3—8 §,
- 5) *skattskyldig* en aktör som enligt 1 § 2 mom. hör till lagens tillämpningsområde.

3 §

Hybridarrangemang med avseende på ett finansiellt instrument

En utgift enligt ett finansiellt instrument är inte avdragsgill till den del motsvarande inkomst inte inkluderas i skattebasen inom betalningsmottagarens jurisdiktion eller inom en annan jurisdiktion där inkomsten anses ha erhållits. Avdragsrätt för utgiften saknas dock bara om den hybrida mismatchningen är ett resultat av att klassificeringen av det finansiella instrumentet eller av betalningen enligt det är en annan vid beskattningen inom betalningsmottagarens jurisdiktion eller inom den ovan avsedda andra jurisdiktionen än vid beskattningen i Finland.

En inkomst som motsvarar utgiften anses vara inkluderad i skattebasen, om den inkluderas i skattebasen under en beskattningsperiod som börjar inom tolv månader efter utgången av det skatteår till vilket betalningen hör i skattskyldiges beskattning.

Med finansiellt instrument avses en hybridöverföring och annat instrument, till den del det ger upphov till avkastning som i beskattningen i Finland beskattas i enlighet med bestämmelserna för beskattning av skulder, eget kapital eller derivat. Med hybridöverföring avses ett arrangemang för att överföra ett annat finansiellt instrument där den underliggande avkastningen på det finansiella instrument som överförs, för skatteändamål behandlas som att det erhållits samtidigt av fler än en part i detta arrangemang. Ersättning som har betalats utifrån underliggande avkastning på tillgångar som överförts genom en hybridöverföring anses vid tillämpning av denna paragraf vara en utgift enligt ett finansiellt instrument.

Med avvikelse från vad som föreskrivs i 1 och 3 mom., en utgift enligt en hybridöverföring är ändå avdragsgill till den del

- 1) hybridöverföringen genomförs på en reglerad marknad; och
- 2) den skattskyldige är en värdepappershandlare för vilken alla belopp från det överförda finansiella instrumentet utgör skattepliktig inkomst.

Med avvikelse från vad som föreskrivs i 1 § 3 mom. 1—3 punkten anses intressegemenskapen vid tillämpning av denna paragraf grunda sig på en direkt eller indirekt andel i form av rösträtt eller kapitalinnehav i den skattskyldige motsvarande 25 procent eller mer eller en rätt att ta emot 25 procent eller mer av vinsterna.

4 §

Hybridsubjekt som betalningsmottagare

En utgift är inte avdragsgill till den del motsvarande inkomst inte inkluderas i skattebasen inom betalningsmottagarens jurisdiktion eller inom en annan jurisdiktion där inkomsten anses ha förvärvats. Avdragsrätt för utgiften saknas dock bara om den hybrida mismatchningen är ett resultat av att en inkomst som motsvarar utgiften inom hybridsubjektets jurisdiktion eller jurisdiktionen för ett annat subjekt som ska betraktas som betalningsmottagare allokeras till ett annat subjekt än vid beskattningen inom jurisdiktionen för en sådan person som har en andel i hybridsubjektet.

En betalning som ett inom en annan jurisdiktion beläget hybridsubjekt har mottagit och som inte inkluderas i skattebas inom denna jurisdiktion, är skattepliktig inkomst till den del betalningen motsvarar skattskyldiges andel i hybridsubjekt och den dras av vid beskattningen av ett annat subjekt och avdrag inte nekas inom dennes jurisdiktion. Betalningen är dock skattepliktig inkomst endast om den hybrida mismatchningen är ett resultat av att betalningen inom hybridsubjektets jurisdiktion allokeras till ett annat subjekt än vid beskattningen i Finland.

5 §

Hybridsubjekt som betalare

En utgift är inte avdragsgill till den del motsvarande inkomst inte inkluderas i skattebasen inom betalningsmottagarens jurisdiktion eller inom en annan jurisdiktion där inkomsten anses ha förvärvats. Avdragsrätt för utgiften saknas dock bara om den hybrida mismatchningen är ett resultat av att den som gjort betalningen är ett hybridsubjekt.

En betalning från ett hybridsubjekt som detta drar av i sin beskattning är skattepliktig inkomst till den del avdrag inte nekas inom hybridsubjektets jurisdiktion. Betalningen är skattepliktig inkomst bara om det i situationen uppstår en hybrid mismatchning som är ett resultat av att betalaren är ett hybridsubjekt.

Vad som föreskrivs i 1 och 2 mom. om avdragsgillhet och skatteplikt tillämpas bara till den del som avdraget vid beskattningen inom betalningsmottagarens jurisdiktion görs från inkomst som inte inkluderas i skattebasen inom betalningsmottagarens jurisdiktion.

6 §

Dubbla avdrag

En utgift är inte avdragsgill till den del samma utgift dras av vid beskattningen av ett annat subjekt inom en annan jurisdiktion. Avdragsrätt för utgiften saknas dock bara till den del inkomst från vilken avdrag görs inom annan jurisdiktion är inte skattepliktig inkomst i Finland och om den hybrida mismatchningen är ett resultat av att det inom en annan jurisdiktion belägna subjektet är ett hybridsubjekt.

Vad som föreskrivs i 1 mom. om avdragsgillhet, tillämpas också när den hybrida mismatchningen är ett resultat av att den skattskyldige är ett hybridsubjekt och avdrag inte nekas inom den andra jurisdiktionen.

En utgift är inte avdragsgill till den del det, inom en annan jurisdiktion där den allmänna skattskyldige i Finland med stöd av lagstiftningen inom den andra jurisdiktionen också anses som en allmänna skattskyldige, är möjligt att dra av samma utgift från inkomst som inte är skattepliktig i Finland. Om den andra jurisdiktionen är en medlemsstat i Europeiska unionen,

tillämpas bestämmelsen bara om den skattskyldiges hemvist inte anses ligga i Finland, enligt ett mellan Finland och den staten ingånget giltigt avtal om undanröjande av dubbelbeskattning.

7 §

Situationer med fast driftställe

En utgift är inte avdragsgill till den del motsvarande inkomst inte inkluderas i skattebasen inom betalningsmottagarens jurisdiktion eller inom en annan jurisdiktion där inkomsten anses ha förvärvats. Avdragsrätt för utgiften saknas dock bara om den hybrida missmatchningen är ett resultat av att

1) inkomsten allokeras i beskattningen inom betalningsmottagarens jurisdiktion till dess fasta driftställe som är beläget inom en annan jurisdiktion och inget fast driftställe anses uppkomma vid beskattningen inom sistnämnda jurisdiktion, eller

2) inkomsten allokeras i beskattningen inom betalningsmottagarens jurisdiktion till dess fasta driftställe som är beläget inom en annan jurisdiktion och i beskattningen inom dess jurisdiktion till huvudkontoret eller till en annan fasta driftställe av betalningsmottagaren inom en annan jurisdiktion och i beskattningen inom sistnämnda jurisdiktion inkomsten inte allokeras till detta fasta driftställe.

En utgift som ett i 1 § 2 mom. 1 punkten avsett fast driftställe anses betala som fiktiv ersättning till huvudkontoret som är beläget inom en annan jurisdiktion eller till ett annat fast driftställe av huvudkontoret, är inte avdragsgill till den del motsvarande inkomst inte inkluderas i skattebasen för dem. Avdragsrätt för en utgift saknas dock bara till den del den inkomst från vilken avdrag görs i Finland inte inkluderas i skattebasen också inom betalningsmottagarens jurisdiktion.

En utgift är inte avdragsgill till den del samma utgift dras av inom jurisdiktion av den skattskyldiges fasta driftställe. Avdragsrätt för en utgift saknas dock bara till den del den inkomst från vilken avdrag görs inom fasta driftställets jurisdiktion är inte skattepliktig inkomst i Finland.

En utgift som dragits av i beskattningen läggs till den beskattningsbara inkomsten till den del den enligt 3 mom. senare dras av inom en annan jurisdiktion från inkomst som inte är skattepliktig i Finland. Utgiften läggs till inkomsten för det skatteår under vilket avdraget görs inom den andra jurisdiktionen.

En utgift är inte avdragsgill till den del samma utgift vid beskattningen i Finland av ett fast driftställe som avses i 1 § 2 mom. 1 punkten och vid beskattningen av samma subjekt inom en annan jurisdiktion dras av från inkomst som inte inkluderas i skattebasen inom båda jurisdiktionerna och avdrag inte nekas inom denna andra jurisdiktion.

Med avvikelse från vad som bestäms i ett avtal för undvikande av dubbelbeskattning mellan Finland och en annan medlemsstat av Europeiska unionen, är sådan inkomst från ett fast driftställe som enligt vad som bestäms i avtalet är fri från skatt i Finland, inte skattefri inkomst, om den inte beskattas i den annan stat. Bestämmelsen tillämpas bara dock om inkomsten inte beskattas i den annan stat därför att affärsverksamheten i denna andra stat inte anses ha bedrivits från ett fast driftställe där.

8 §

Kvittning av utgift mot betalning som hänför sig till ett hybridarrangemang

En utgift som betalats till ett subjekt som är beläget inom en jurisdiktion utanför Europeiska unionen är inte avdragsgill till den del motsvarande inkomst direkt eller indirekt kan kvittas mot en sådan utgift som ger upphov till en hybrid missmatchning så som avses i rådets direktiv (EU) 2016/1164 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den

inre marknadens funktion, sådant direktivet lyder ändrat genom rådets direktiv (EU) 2017/952 om ändring av direktiv (EU) 2016/1164.

Vad som föreskrivs i 1 mom. tillämpas inte till den del bestämmelser som motsvarar de i 1 mom. nämnda direktivbestämmelserna tillämpas inom den jurisdiktion där den hybrida miss-matchningen uppkommer.

9 §

Ikraftträdande

Denna lag träder i kraft den 20 .
Lagen tillämpas första gången vid beskattningen för år 2020.

2.

Lag

om ändring av 4 och 5 § i lagen om undanröjande av internationell dubbelbeskattning

I enlighet med riksdagens beslut

fogas till 4 § i lagen om undanröjande av internationell dubbelbeskattning (1552/1995), sådan paragrafen lyder i lag 1360/2009, nya 5 och 6 mom. samt till 5 §, sådan den lyder i lagarna 1360/2009 och 313/2019, ett nytt 4 mom. som följer:

4 §

Avräkningens högsta belopp

Med avvikelse från vad som föreskrivs i 2 mom. och 3 § 1 mom. är avräkningen av utländsk skatt som betalats på inkomst som förvärvats på basis av tillgångar som är föremål för en hybridöverföring enligt 3 § i lagen om beskattning av vissa gränsöverskridande hybridarrangemang (/) högst den proportionella del av det till den främmande staten betalda skattebeloppet som motsvarar det belopp av denna inkomst som räknats som inkomst som ska beskattas i Finland.

Vad som föreskrivs i 5 mom. tillämpas om

1) utländsk skatt som betalats på samma inkomst avräknas också inom en annan jurisdiktion på grund av att det inom den jurisdiktionen anses att inkomsten förvärvats där, och

2) hybridöverföringen har utformats för att leda fram till en hybrid mismatchning och den skattskyldige rimligen kan förväntas ha känt till den hybrida mismatchningen.

5 §

Oanvänd avräkning av utländsk skatt

Med avvikelse från vad som föreskrivs i 1 och 2 mom. kan ett belopp som med stöd av 4 § 5 mom. inte avräknats inte avräknas som oanvänd avräkning.

Denna lag träder i kraft den 20 .

Lagen tillämpas första gången vid beskattningen för år 2020.

3.

Lag

om ändring av 4 och 7 § i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet

I enlighet med riksdagens beslut
fogas till 4 § i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet (360/1968) ett nytt 2 mom. och till 7 §, sådan den lyder delvis ändrad i lag 308/2019, ett nytt 3 mom. som följer:

4 §

Inkomster som hänför sig till arrangemang som avses i lagen om beskattning av vissa gränsöverskridande hybridarrangemang (/) är dock skattepliktiga på det sätt som föreskrivs i den lagen.

7 §

Utgifter som hänför sig till arrangemang som avses i lagen om beskattning av vissa gränsöverskridande hybridarrangemang är dock avdragsgilla på det sätt som föreskrivs i den lagen.

Denna lag träder i kraft den 20 .
Lagen tillämpas första gången vid beskattningen för år 2020.

4.

Lag

om ändring av 29 § i inkomstskattelagen

I enlighet med riksdagens beslut
föogas till 29 § i inkomstskattelagen (1535/1992) ett nytt 3 mom. som följer:

29 §

Inkomstbegreppet och inkomstlagen

Till arrangemang som avses i lagen om beskattning av vissa gränsöverskridande hybridarrangemang (/) hänförliga inkomster är dock skattepliktiga och utgifter avdragsgilla på det sätt som föreskrivs i den lagen.

Denna lag träder i kraft den 20 .
Lagen tillämpas första gången vid beskattningen för år 2020.

5.

Lag

om ändring av 4 § i inkomstskattelagen för gårdsbruk

I enlighet med riksdagens beslut
fogas till 4 § i inkomstskattelagen för gårdsbruk (543/1967), sådan paragrafen lyder i lagarna 718/1990 och 1541/1992, ett nytt 4 mom. som följer:

4 §

Till arrangemang som avses i lagen om beskattning av vissa gränsöverskridande hybridarrangemang (/) hänförliga inkomster är dock skattepliktiga och utgifter avdragsgilla på det sätt som föreskrivs i den lagen.

Denna lag träder i kraft den 20 .
Lagen tillämpas första gången vid beskattningen för år 2020.

Helsingfors den 31 oktober 2019

Statsminister

Antti Rinne

Finansminister Mika Lintilä

2.

Lag

om ändring av 4 och 5 § i lagen om undanröjande av internationell dubbelbeskattning

I enlighet med riksdagens beslut
fögas till 4 § i lagen om undanröjande av internationell dubbelbeskattning (1552/1995), sådan paragrafen lyder i lag 1360/2009, nya 5 och 6 mom. samt till 5 §, sådan den lyder i lagarna 1360/2009 och 313/2019, ett nytt 4 mom. som följer:

Gällande lydelse

Föreslagen lydelse

4 §

4 §

Avräkningens högsta belopp

Avräkningens högsta belopp

Med avvikelse från vad som föreskrivs i 2 mom. och 3 § 1 mom. är avräkningen av utländsk skatt som betalats på inkomst som förvärvats på basis av tillgångar som är föremål för en hybridöverföring enligt 3 § i lagen om beskattning av vissa gränsöverskridande hybridarrangemang (/) högst den proportionella del av det till den främmande staten betalda skattebeloppet som motsvarar det belopp av denna inkomst som räknats som inkomst som ska beskattas i Finland.

Vad som föreskrivs i 5 mom. tillämpas om
1) utländsk skatt som betalats på samma inkomst avräknas också inom en annan jurisdiktion på grund av att det inom den jurisdiktionen anses att inkomsten förvärvats där, och

2) hybridöverföringen har utformats för att leda fram till en hybrid mismatchning och den skattskyldige rimligen kan förväntas ha känt till den hybrida mismatchningen.

Gällande lydelse

Föreslagen lydelse

5 §

5 §

Oanvänd avräkning av utländsk skatt

Oanvänd avräkning av utländsk skatt

Med avvikelse från vad som föreskrivs i 1 och 2 mom. kan ett belopp som med stöd av 4 § 5 mom. inte avräknats inte avräknas som oanvänd avräkning.

Denna lag träder i kraft den 20 .
Lagen tillämpas första gången vid beskattningen för år 2020.

3.

Lag

om ändring av 4 och 7 § i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet

I enlighet med riksdagens beslut fogas till 4 § i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet (360/1968) ett nytt 2 mom. och till 7 §, sådan den lyder delvis ändrad i lag 308/2019, ett nytt 3 mom. som följer:

Gällande lydelse

Föreslagen lydelse

4 §

4 §

Inkomster som hänför sig till arrangemang som avses i lagen om beskattning av vissa gränsöverskridande hybridarrangemang (/) är dock skattepliktiga på det sätt som föreskrivs i den lagen.

7 §

7 §

Utgifter som hänför sig till arrangemang som avses i lagen om beskattning av vissa gränsöverskridande hybridarrangemang är dock avdragsgilla på det sätt som föreskrivs i den lagen.

Denna lag träder i kraft den 20 .
Lagen tillämpas första gången vid beskattningen för år 2020.

4.

Lag

om ändring av 29 § i inkomstskattelagen

I enlighet med riksdagens beslut
fogas till 29 § i inkomstskattelagen (1535/1992) ett nytt 3 mom. som följer:

Gällande lydelse

Föreslagen lydelse

29 §

29 §

Inkomstbegreppet och inkomstslagen

Inkomstbegreppet och inkomstslagen

Till arrangemang som avses i lagen om beskattning av vissa gränsöverskridande hybridarrangemang (/) hänförliga inkomster är dock skattepliktiga och utgifter avdragsgilla på det sätt som föreskrivs i den lagen.

Denna lag träder i kraft den 20 .
Lagen tillämpas första gången vid beskattningen för år 2020.

5.

Lag

om ändring av 4 § i inkomstskattelagen för gårdsbruk

I enlighet med riksdagens beslut
fogas till 4 § i inkomstskattelagen för gårdsbruk (543/1967), sådan paragrafen lyder i lagarna 718/1990 och 1541/1992, ett nytt 4 mom. som följer:

Gällande lydelse

Föreslagen lydelse

4 §

4 §

Till arrangemang som avses i lagen om beskattning av vissa gränsöverskridande hy-

Gällande lydelse

Föreslagen lydelse

bridarrangemang (/) hänförliga inkomster är dock skattepliktiga och utgifter avdragsgilla på det sätt som föreskrivs i den lagen.

*Denna lag träder i kraft den 20 .
Lagen tillämpas första gången vid beskattningen för år 2020.*