

# Lagrådsremiss

## Begränsad skattefrihet för utdelning och nya bestämmelser mot skatteflykt i fråga om kupongskatt

---

Regeringen överlämnar denna remiss till Lagrådet.

Stockholm den 3 september 2015

*Magdalena Andersson*

*Erik Sjöstedt*  
(Finansdepartementet)

### Lagrådsremissens huvudsakliga innehåll

I lagrådsremissen föreslås att en vinstutdelning från ett utländskt företag ska tas upp till den del utdelningen får dras av i det företag som lämnar utdelningen. Detta gäller dock bara om utdelningen får dras av som ränta eller liknande i det företag som lämnar utdelningen. Vidare föreslås att det uttryckligen regleras att skatteflyktsregeln i kupongskattelagen (1970:624), den s.k. bulvanregeln, även kan tillämpas när den utdelningsberättigade, under vissa förutsättningar, är undantagen från skattskyldighet. I lagrådsremissen föreslås dessutom att förteckningen i inkomstskattelagen över vilka associationsformer som avses i 24 kap. 16 § andra stycket 1 kompletteras med vissa associationsformer i Polen och i Rumänien. Förslagen är föranledda av ändringar i rådets direktiv 2011/96/EU av den 30 november 2011 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater. I lagrådsremissen föreslås slutligen att det ska bli möjligt att ansöka om förhandsbesked om kupongskatt.

De nya bestämmelserna föreslås träda i kraft den 1 januari 2016.

## Innehållsförteckning

1	Beslut .....	4
2	Lagtext .....	5
2.1	Förslag till lag om ändring i kupongskattelagen (1970:624) .....	5
2.2	Förslag till lag om ändring i lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor .....	6
2.3	Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229) .....	8
3	Ärendet och dess beredning .....	11
4	Bakgrund .....	12
5	Genomförande av begränsningarna i skattefriheten för utdelning i ändringsdirektivet .....	14
5.1	Bakgrund .....	14
5.2	Begränsad skattefrihet för utdelning på andelar .....	18
6	Skatteflyktsbestämmelsen i ändringsdirektivet .....	26
6.1	Bakgrund .....	26
6.2	Lagändring behövs för att säkerställa att ändringsdirektivet genomförs .....	28
6.3	Skatteflyktsregeln i kupongskattelagen görs uttryckligen tillämplig på utdelningar som omfattas av moder- och dotterbolagsdirektivet .....	35
6.4	Förhandsbesked för kupongskatt .....	43
7	Associationsformer som omfattas av moder- och dotterbolagsdirektivet .....	46
8	Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser .....	47
9	Konsekvenser .....	49
10	Författningskommentar .....	52
10.1	Förslaget till lag om ändring i kupongskattelagen (1970:624) .....	52
10.2	Förslaget till lag om ändring i lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor .....	52
10.3	Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229) .....	52
Bilaga 1	Rådets direktiv 2014/86/EU .....	54
Bilaga 2	Rådets direktiv (EU) 2015/121 .....	56
Bilaga 3	Sammanfattning av promemorian .....	59
Bilaga 4	Promemorians lagförslag .....	60
Bilaga 5	Förteckning över remissinstanserna avseende promemorian .....	67

Bilaga 6	Sammanfattning av ersättningspromemorian .....	68
Bilaga 7	Ersättningspromemorian lagförslag .....	69
Bilaga 8	Förteckning över remissinstanserna avseende ersättningspromemorian .....	72
Bilaga 9	Lagförslagen i betänkandet Förbättrat förhandsbeskedsinstitut (SOU 2014:62) (såvitt avser förslaget om rätt att begära förhandsbesked för kupongskatt) .....	73
Bilaga 10	Förteckning över remissinstanserna avseende betänkandet.....	75

# 1 Beslut

Regeringen har beslutat att inhämta Lagrådets yttrande över förslag till

1. lag om ändring i kupongskattelagen (1970:624),
2. lag om ändring i lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor,
3. lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).

## 2 Lagtext

Regeringen har följande förslag till lagtext.

### 2.1 Förslag till lag om ändring i kupongskattelagen (1970:624)

Härigenom föreskrivs<sup>1</sup> att det i kupongskattelagen (1970:624) ska införas en ny paragraf, 4 a §, av följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

*4 a §*

*Som förutsättning för skattefrihet enligt 4 § fjärde–nionde styckena gäller att den utdelningsberättigade inte innehar aktier under sådana förhållanden som avses i 4 § tredje stycket.*

- 
1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2016.
  2. Den nya bestämmelsen tillämpas första gången på utdelning om utdelningstillfället inträffar efter den 31 december 2015.

<sup>1</sup> Jfr rådets direktiv (EU) 2015/121 av den 27 januari 2015 om ändring av direktiv 2011/96/EU om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater.

## 2.2 Förslag till lag om ändring i lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor

Härigenom föreskrivs att 1, 9 och 17 §§ lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor ska ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### 1 §<sup>1</sup>

Denna lag gäller förhandsbesked om

1. skatt eller avgift som avses i

- a) lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt,
- b) lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel för dem som avses i 2 § första stycket 1–4 och 6–10 i den lagen,
- c) lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader,
- d) lagen (1994:1744) om allmän pensionsavgift,
- e) inkomstskattelagen (1999:1229), och
- f) lagen (2007:1398) om kommunal fastighetsavgift,

2. punktsskatt som avses i 3 kap. 15 § skatteförfarandelagen (2011:1244),

3. skatt enligt mervärdesskatte-  
lagen (1994:200), och

4. taxering enligt fastighets-  
taxeringslagen (1979:1152).

3. skatt enligt mervärdesskatte-  
lagen (1994:200),

4. taxering enligt fastighets-  
taxeringslagen (1979:1152), och

5. skatt enligt kpongskattelagen  
(1970:624).

Förhandsbesked lämnas av Skatterättsnämnden efter ansökan av en enskild eller det allmänna ombudet hos Skatteverket.

### 9 §<sup>2</sup>

En enskilds ansökan rörande en fråga som avses i 1 § första stycket 1 eller 4 ska ha kommit in till Skatterättsnämnden senast den dag då deklaration senast ska lämnas till ledning för det beslut om slutlig skatt eller den taxering som frågan avser.

En enskilds ansökan rörande en fråga som avses i 1 § första stycket 2 eller 3 ska ha kommit in till Skatterättsnämnden innan den första redovisningsperiod som berörs av den fråga som ansökan avser har börjat. Om skatteredovisningen inte avser redovisningsperioder ska ansökan ha kommit in senast den dag då deklaration senast ska lämnas.

*En enskilds ansökan rörande en fråga som avses i 1 § första stycket 5 ska ha kommit in till Skatterättsnämnden senast inom fyra månader efter utdelningstillfället.*

<sup>1</sup> Senaste lydelse 2011:1283.

<sup>2</sup> Senaste lydelse 2011:1254.

17 §<sup>3</sup>

För ett förhandsbesked rörande en fråga som avses i 1 § första stycket 1 *eller* 4 får Skatterättsnämnden ta ut en avgift av en enskild sökande enligt föreskrifter som regeringen meddelar.

För ett förhandsbesked rörande en fråga som avses i 1 § första stycket 1, 4 *eller* 5 får Skatterättsnämnden ta ut en avgift av en enskild sökande enligt föreskrifter som regeringen meddelar.

Om Högsta förvaltningsdomstolen undanröjer ett förhandsbesked på grund av att det inte borde ha lämnats, ska avgiften betalas tillbaka.

- 
1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2016.
  2. De nya bestämmelserna tillämpas första gången på ansökan om förhandsbesked som har kommit in till Skatterättsnämnden efter den 31 december 2015.

<sup>3</sup> Senaste lydelse 2010:1452.

## 2.3 Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

Härigenom föreskrivs<sup>1</sup> i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229)<sup>2</sup> dels att bilaga 24.1 ska ha följande lydelse, dels att det ska införas en ny paragraf, 24 kap. 19 §, och närmast före 24 kap. 19 § en ny rubrik av följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### **24 kap.**

#### *Utdelning på vissa utländska andelar*

##### *19 §<sup>3</sup>*

*Utdelning på andel som lämnas av ett utländskt företag ska tas upp till den del utdelningen får dras av som ränta eller liknande i det företag som lämnar utdelningen.*

- 
1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2016.
  2. Den nya bestämmelsen i 24 kap. 19 § tillämpas första gången på utdelning om skattskyldighet för denna uppkommer efter den 31 december 2015.
  3. Bilaga 24.1 i den nya lydelsen tillämpas på utdelning som lämnas efter den 31 december 2015.

<sup>1</sup> Jfr rådets direktiv 2014/86/EU av den 8 juli 2014 om ändring av direktiv 2011/96/EU om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater.

<sup>2</sup> Lagen omtryckt 2008:803.

<sup>3</sup> Tidigare 19 § upphävd genom 2011:1510.



Associationsformer som avses i 24 kap. 16 § andra stycket 1:

– bolag som enligt belgisk rättsordning kallas ”société anonyme”/”naamloze vennootschap”, ”société en commandite par actions”/”commanditaire vennootschap op aandelen”, ”société privée à responsabilité limitée”/”besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid”, ”société coopérative à responsabilité limitée”/”coöperatieve vennootschap met beperkte aansprakelijkheid”, ”société coopérative à responsabilité illimitée”/”coöperatieve vennootschap met onbeperkte aansprakelijkheid”, ”société en nom collectif”/”vennootschap onder firma” eller ”société en commandite simple”/”gewone commanditaire vennootschap” samt offentliga företag som antagit någon av de ovan nämnda associationsformerna och andra bolag som bildats i enlighet med belgisk lagstiftning och som omfattas av belgisk bolagsskatt,

-----  
– bolag som enligt maltesisk rättsordning kallas ”Kumpaniji ta Responsabilita’ Limitata” eller ”Soċjetajiet en commandite li l-kapital tagħhom maqsum f’azzjonijiet”,

– bolag som enligt polsk rättsordning kallas ”spółka akcyjna” eller ”spółka z ograniczoną odpowiedzialnością”,

– bolag som enligt polsk rättsordning kallas ”spółka akcyjna”, ”spółka z ograniczoną odpowiedzialnością” eller ”spółka komandytowo-akcyjna”,

– bolag som enligt slovensk rättsordning kallas ”delniška družba”, ”komanditna družba” eller ”družba z omejeno odgovornostjo”,

– bolag som enligt slovensk rättsordning kallas ”delniška družba”, ”komanditna družba” eller ”družba z omejeno odgovornostjo”,

– bolag som enligt slovakisk rättsordning kallas ”akciová spoločnosť”, ”spoločnosť s ručením obmedzeným” eller ”komanditná spoločnosť”,

– bolag som enligt slovakisk rättsordning kallas ”akciová spoločnosť”, ”spoločnosť s ručením obmedzeným” eller ”komanditná spoločnosť”,

– bolag som bildats enligt rådets förordning (EG) nr 2157/2001 av den 8 oktober 2001 om stadga för europabolag och rådets direktiv 2001/86/EG av den 8 oktober 2001 om komplettering av stadgan för europabolag vad gäller arbetstagarinflytande samt europakooperativ som bildats enligt rådets förordning (EG) nr 1435/2003 av den 22 juli 2003 om stadga för europeiska kooperativa föreningar (SCE-föreningar) och rådets direktiv 2003/72/EG av den 22 juli 2003 om komplettering av stadgan för europeiska kooperativa föreningar med avseende på arbetstagarinflytande,

– bolag som enligt bulgarisk rättsordning kallas ”събирателното дружество”, ”командитното дружество”, ”дружеството с ограничена отговорност”, ”акционерното дружество”, ”командитното дружество с акции”, ”неперсонифицирано дружество”,

<sup>1</sup> Senaste lydelse 2013:787.

”кооперации”, ”кооперативни съюзи” eller ”държавни предприятия” som bildats i enlighet med bulgarisk lagstiftning och som bedriver kommersiell verksamhet,

– bolag som enligt rumänsk rättsordning kallas ”societăți pe acțiuni”, ”societăți în comandită pe acțiuni” eller ”societăți cu răspundere limitată”, och

– bolag som enligt rumänsk rättsordning kallas ”societăți pe acțiuni”, ”societăți în comandită pe acțiuni”, ”societăți cu răspundere limitată”, ”societăți în nume colectiv” eller ”societăți în comandită simplă”, och

– bolag som enligt kroatisk rättsordning kallas ”dioničko društvo” eller ”društvo s ograničenom odgovornošću” samt andra bolag som bildats i enlighet med kroatiskt lagstiftning och som omfattas av kroatisk vinstskatt.

### 3 Ärendet och dess beredning

I april 2015 remitterade Finansdepartementet en promemoria med titeln ”Begränsad skattefrihet för utdelning och nya bestämmelser mot skatteflykt i fråga om kupongskatt” (i det följande benämnd promemorian). I promemorian lämnades olika förslag föranledda av ändringar i rådets direktiv 2011/96/EU av den 30 november 2011 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater. Bland annat föreslogs att en vinstutdelning från ett utländskt företag ska tas upp till den del utdelningen får dras av och behandlas som ränta i det utländska företaget som lämnar utdelningen. I promemorian föreslogs även ändringar i lagen (1995:575) mot skatteflykt och kupongskattelagen (1970:624) i syfte att genomföra en i direktivet införd skatteflyktsbestämmelse. Sistnämnda förslag fick omfattande negativ kritik från remissinstanserna och Finansdepartementet remitterade i juni 2015 en promemoria med titeln ”Utkast till lagrådsremiss Begränsad skattefrihet för utdelning och nya bestämmelser mot skatteflykt i fråga om kupongskatt” med ett nytt förslag i syfte att genomföra skatteflyktsbestämmelsen i direktivet (i det följande benämnd ersättningspromemorian). Ändringsdirektivens bestämmelser, finns i *bilaga 1* och *2*. En sammanfattning av promemorian finns i *bilaga 3*. Promemorians lagförslag finns i *bilaga 4*. Promemorian har remissbehandlats. En förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 5*. En sammanställning av remissyttrandena finns tillgänglig i lagstiftningsärendet (Fi2015/2314). En sammanfattning av ersättningspromemorian finns i *bilaga 6*. Ersättningspromemorians lagförslag finns i *bilaga 7*. Ersättningspromemorian har remissbehandlats och en förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 8*. En sammanställning av remissyttrandena finns i lagstiftningsärendet (Fi2015/3423).

Den 22 augusti 2013 beslutade regeringen att tillsätta en särskild utredare med uppdrag att göra en översyn av förhandsbeskedsinstitutet enligt lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor (dir. 2013:80). Utredningen antog namnet Förhandsbeskedsutredningen. I augusti 2014 lämnade utredningen sitt betänkande Förbättrat förhandsbeskedsinstitut (SOU 2014:62). I betänkandet föreslås bl.a. att lagen om förhandsbesked i skattefrågor även ska kunna tillämpas på kupongskatt. Betänkandets lagförslag finns i *bilaga 9*. Betänkandet har remissbehandlats. En förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 10*. En sammanställning av remissyttrandena finns tillgänglig i lagstiftningsärendet (Fi2014/2891).

I lagrådsremissen behandlar regeringen promemorians förslag om begränsad skattefrihet för utdelning, ersättningspromemorians förslag och utredningens förslag om att införa en möjlighet för enskilda att ansöka om förhandsbesked i fråga om kupongskatt. Övriga delar av betänkandet bereds vidare i Regeringskansliet.

## 4 Bakgrund

### *Moder- och dotterbolagsdirektivet*

På den direkta skattens område är reglerna bara till viss del harmoniserade inom EU. När det gäller beskattning av gränsöverskridande utdelningar inom EU finns rådets direktiv 2011/96/EU av den 30 november 2011 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater (moder- och dotterbolagsdirektivet). Moder- och dotterbolagsdirektivets syfte är att avskaffa skattemässiga hinder för gränsöverskridande företagsetableringar inom EU genom att undanta olika former av vinstutdelning från dotterbolag till moderbolag från källskatt och att undanröja dubbelbeskattning av vinstutdelning på moderbolagsnivå.

I direktivet uppställs bl.a. krav på associationsform, skatterättslig hemvist och skyldighet att betala vissa uppräknade skatter för att omfattas av direktivets definition av moderbolag. Vidare ska moderbolagets andelsinnehav i dotterbolaget uppgå till minst 10 procent av kapitalet. Kapitalkravet kan genom skatteavtal ersättas av ett krav på röstetal. En medlemsstat får avstå från att tillämpa direktivet på bolag i medlemsstaten som inte under en oavbruten period av två år behåller ett innehav som kvalificerar bolaget som moderbolag. Med dotterbolag avses det bolag vars kapital inbegrips i moderbolagets andelar.

Direktivet ska inte påverka tillämpningen av nationella eller avtalsgrundade bestämmelser utformade för att förhindra eller minska ekonomisk dubbelbeskattning av utdelning. Direktivet innehåller en klausul mot missbruk som gör det möjligt för medlemsstaterna att tillämpa sådana nationella eller avtalsgrundade bestämmelser som behövs för att förebygga bedrägerier eller missbruk.

Moder- och dotterbolagsdirektivet har genomförts i svensk rätt genom reglerna i 24 kap. inkomstskattelagen (1999:1229) och i 4 § kupongskattelagen (1970:624).

### *Arbetet mot otillbörligt utnyttjande av direktivet och mot skatteflykt*

Inom EU har under lång tid pågått ett arbete med de frågor som behandlas i denna promemoria.

Europeiska rådet underströk i sina slutsatser den 2 mars 2012 behovet av att utveckla konkreta metoder för att förbättra bekämpningen av skattebedrägerier och skatteflykt. En resolution med liknande innehåll antogs av Europaparlamentet den 19 april 2012 (Europaparlamentets resolution om översyn av direktivet om moder- och dotterbolag i syfte att undvika skatteflykt via hybrida finansiella instrument inom EU, 2012/2599(RSP)).

Rådet har antagit en uppförandekod för företagsbeskattning (Rådets resolution om en uppförandekod för företagsbeskattning (Ekofinrådets slutsatser av den 1 december 1997 om skattepolitik)) och uppförandekodgruppen för företagsbeskattning har gjort en utvärdering av ett hybridlån inom ramen för ett arbete med snedvridande effekter av olikheter i medlemsstaternas skattesystem avseende klassificeringen av finansiella instrument. De gränsöverskridande betalningarna av hybrid-

lånet hanterades som skattemässigt avdragsgilla i gäldenärens medlemsstat och som skattefri vinstutdelning i mottagarens medlemsstat, vilket resulterade i en situation med dubbel icke-beskattning. Uppförandekodgruppen enades om riktlinjer enligt vilka den mottagande medlemsstaten bör följa den skattemässiga behandlingen av betalningen av hybridlånet i källmedlemsstaten. Det betyder att ingen skattebefrielse bör beviljas för betalningar av hybridlån som får dras av i källmedlemsstaten.

Kommissionen ansåg inte att den lösning som uppförandekodgruppen enades om kunde genomföras vid den ändring av moder- och dotterbolagsdirektivet som skedde med anledning av att Kroatien den 1 juli 2013 anslöt sig till EU och därmed kom att omfattas av direktivet. Anledningen var att direktivet föreskriver en skyldighet att undanta en utdelning från beskattning eller att medge avräkning för den skatt som erlagts i utlandet och att detta gällde även om vinstutdelning hade behandlats som en avdragsgill betalning i den medlemsstat där dotterbolaget är hemmahörande.

Kommissionen beslutade den 6 december 2012 (COM (2012)722) en handlingsplan om att stärka kampen mot skattebedrägerier och skatteflykt som tar upp behovet av att finna en lösning avseende hanteringen av olikheterna mellan skattesystemen redan under 2013. I samband med att handlingsplanen presenterades, publicerade kommissionen även en rekommendation mot aggressiv skatteplanering (COM (2012)8806). I rekommendationen, som inte är bindande för medlemsstaterna, rekommenderas medlemsstaterna att införa en generell skatteflyktsregel.

Den 25 november 2013 lade kommissionen fram ett förslag till direktiv om ändring av moder- och dotterbolagsdirektivet (COM (2013)814 final). Syftet med förslaget var att täppa till ett kryphål i det då gällande direktivet genom att ta itu med olikheter i medlemsstaternas skattesystem som leder till hybridfinansiering inom tillämpningsområdet för direktivet samt att införa en allmän bestämmelse mot missbruk i syfte att slå vakt om direktivets funktionsduglighet. Enligt kommissionen gör olikheter i nationell lagstiftning vad gäller skattebehandlingen av hybridfinansiering det möjligt för skattebetalare, särskilt företagskoncerner, att använda gränsöverskridande skatteplaneringsstrategier som leder till snedvridningar av kapitalflödena och av konkurrensen på den inre marknaden. Vidare kan enligt kommissionen skillnader i medlemsstaternas tillvägagångssätt mot missbruk leda till rättslig osäkerhet och undergräva syftet med direktivet. Förslaget omfattade även en uppdatering av del A i bilaga I till direktivet vad gäller vissa associationsformer i Polen och i Rumänien. Förslaget delades upp i två delar. Förslaget avseende hybridfinansiering behandlades därefter i en rådsarbetsgrupp under våren 2014 och förslaget om en missbruksbestämmelse i en rådsarbetsgrupp under hösten 2014. Arbetet resulterade i överenskommelser mellan medlemsstaterna om ändring av direktivet dels den 20 juni 2014 (Rådets direktiv 2014/86/EU av den 8 juli 2014), dels den 9 december 2014 (Rådets direktiv (EU) 2015/121 av den 27 januari 2015). Ändringsdirektivens bestämmelser, som finns i bilaga 1 och 2, ska ha genomförts i medlemsstaternas nationella lagstiftning senast den 31 december 2015.

## 5 Genomförande av begränsningarna i skattefriheten för utdelning i ändringsdirektivet

### 5.1 Bakgrund

#### **Skattefrihet för utdelning för juridiska personer**

Bestämmelserna om skattefrihet för utdelning för juridiska personer finns i 24 kap. 12–22 §§ inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL. Utdelning på andelar som uppfyller villkoren för att vara näringsbetingade är skattefria för en juridisk person. För att vara en näringsbetingad andel uppställs ett visst krav på ägaren samt att andelen uppfyller vissa villkor. Ägaren måste vara sådan juridisk person som är

1. ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening som inte är ett investmentföretag,
2. en svensk stiftelse eller en svensk ideell förening som inte är begränsat skattskyldig,
3. en svensk sparbank,
4. ett svenskt ömsesidigt försäkringsföretag, eller
5. ett utländskt bolag som är hemmahörande i en stat inom EES-området och som motsvarar något sådant svenskt företag som räknas upp i 1–4.

Det ska röra sig om en andel i ett aktiebolag eller en ekonomisk förening, eller i en utländsk motsvarande förening. Andelen ska vidare vara en kapitaltillgång och uppfylla någon av följande förutsättningar: andelen ska inte vara marknadsnoterad, ägarföretaget ska inneha tio procent eller mer av rösterna i det ägda företaget (röstvillkoret), innehavet av andelen ska betingas av rörelse som bedrivs av ägarföretaget eller av företag som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå det nära.

Andelen ska anses som marknadsnoterad även om marknadsnoteringen har upphört i anslutning till inledandet av ett förfarande om inlösen, fusion, fission, likvidation eller konkurs.

En andel i ett privatbostadsföretag räknas aldrig som näringsbetingad.

Reglerna om näringsbetingade andelar gäller även utländska bolag med fasta driftställen i Sverige som kan bli föremål för beskattning av utdelning här.

Om andelen avser ett företag som hör hemma i en utländsk stat som är medlem i Europeiska unionen ska andelen, under förutsättning att villkoren i övrigt i 24 kap. 13 och 14 §§ IL är uppfyllda, anses näringsbetingad också om ägarföretagets andelsinnehav motsvarar tio procent eller mer av andelskapitalet i företaget och även om andelen är en lagertillgång.

Med företag som hör hemma i en utländsk stat som är medlem i EU avses ett utländskt företag som bedrivs i någon av de associationsformer som anges i bilaga 24.1 till inkomstskattelagen, som enligt lagstiftningen i en medlemsstat anses höra hemma i den staten och inte enligt ett skatteavtal med tredje land anses ha hemvist utanför unionen, och som är skyldigt att betala någon av de skatter som anges i bilaga 24.2, utan valmög-

lighet eller rätt till undantag. Denna bestämmelse innebär inte att andelar i alla de associationsformer som uppräknas i bilaga 24.1 kan utgöra näringsbetingade andelar utan de ska även motsvara svenska aktiebolag eller svenska ekonomiska föreningar.

Utdelning på näringsbetingade andelar är skattefri under förutsättning att vissa villkor är uppfyllda.

Utdelning från ett investmentföretag ska tas upp om investmentföretaget äger mer än enstaka andelar i fråga om vilka utdelning skulle ha tagits upp om andelarna hade ägts direkt av det företag som äger andelarna i investmentföretaget.

Utdelning ska tas upp om utdelningen avser marknadsnoterade andelar och andelarna avyttras inom ett år alternativt förutsättningarna för skattefrihet inte föreligger under en sammanhängande period om tolv månader. Innehavstiden ska räknas från det att andelen tillträds till dess den frånträds. Om ett ägarföretags förvärv eller avyttring av andelen grundas på avtal, ska andelen anses ha tillträtts respektive frånträts när avtalet ingicks, om inte någon annan tidpunkt följer av avtalet.

Om andelar av samma slag och sort har förvärvats vid flera olika tillfällen, ska en senare förvärvad andel anses ha avyttrats före en tidigare förvärvad. Förvärv genom ny- eller fondemission ska anses ha skett samtidigt med de andelar som förvärvet grundas på. Om förvärven skett vid olika tidpunkter, ska den nya andelen anses ha förvärvats vid den senaste tidpunkten.

Det finns särskilda regler för utdelning på vissa utländska andelar i företag som hör hemma i en utländsk stat som är medlem i EU som inte är näringsbetingade. Andelar som avses är andelar i andra utländska juridiska personer som omfattas av rådets direktiv 2011/96/EU av den 30 november 2011 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater (moder- och dotterbolagsdirektivet) genom den utvidgning som skedde den 23 december 2003 genom direktiv 2003/123/EG om ändring i moder- och dotterbolagsdirektivet (rådets direktiv 90/435/EEG). Enligt detta omfattas fr.o.m. den 1 januari 2005 ett antal associationsformer som inte kan anses motsvara aktiebolag eller ekonomiska föreningar. För dessa gäller, under vissa förutsättningar, således de ovan angivna villkoren avseende andelar i företag som hör hemma i en utländsk stat som är medlem i EU som är näringsbetingade (se prop. 2004/05:27).

Det finns även en särskild regel för utdelning på andel som ägs av handelsbolag. Utdelningen är skattefri om det svenska handelsbolaget ägs av ett sådant företag som anges i 24 kap. 13 § 1–5 IL och utdelningen inte skulle ha tagits upp om delägarföretaget själv hade erhållit utdelningen.

### **Beskattningstidpunkt för utdelning**

Det finns inga särskilda regler om beskattningstidpunkten för utdelningar i inkomstslaget näringsverksamhet. Det är således god redovisningssed och redovisningsreglerna som är avgörande för när en utdelning ska tas upp som inkomst. Översiktligt gäller följande.

Vad som i detta sammanhang utgör god redovisningssed behandlas i Bokföringsnämndens allmänna råd BFNAR 2008:1 Årsredovisning i mindre aktiebolag (K2), BFNAR 2009:1 Årsredovisning i mindre

ekonomiska föreningar (K2), BFNAR 2012:1 Årsredovisning och koncernredovisning (K3) samt Rådet för finansiell rapporterings rekommendation RFR 2 Redovisning för juridiska personer. Det finns för närvarande inte något K2-regelverk som får tillämpas av mindre stiftelser och mindre ideella föreningar. De kan dock välja att tillämpa Bokföringsnämndens äldre normgivning t.ex. BFNAR 2010:1 (K1). I BFNAR 2003:3 och i Redovisningsrådets rekommendation RR 11 finns regler för stiftelser och ideella föreningar. Av de sistnämnda följer att utdelning ska redovisas när aktieägarens rätt att få utdelning bedöms som säker.

Enligt K2 ska utdelning normalt redovisas som intäkt när ett behörigt organ har fattat beslut om att utdelning ska lämnas (punkten 8.5 respektive punkten 8.6). Enligt K3 ska utdelning redovisas när ägarens rätt att erhålla betalning har säkerställts (punkten 23.28). Vinstutdelning från en ekonomisk förening eller ett noterat företag får redovisas som intäkt när utdelning har erhållits. Både K2 och K3 godtar dessutom redovisning av anteciperad utdelning från ett dotterföretag enligt punkterna 20.12 och 20.13 (K2) respektive 9.10 (K3) om moderföretaget innehar mer än hälften av rösterna för samtliga andelar i dotterföretaget.

RFR 2 (med hänvisning till International Accounting Standards IAS 18 punkterna 29 och 30) innebär liknande regler som enligt K3. Av punkten 30 c i IAS 18 framgår att utdelning ska redovisas när aktieägarens rätt att erhålla betalning har fastställts. I RFR 2 anges därutöver uttryckligen att ett moderföretag får redovisa anteciperad utdelning från dotterföretag om moderföretaget har rätt att ensamt besluta om värdeöverföringens storlek och moderföretaget innan dess finansiella rapporter publiceras fattat beslut om värdeöverföringens storlek.

Svenska sparbanker ska tillämpa en regel i godkända internationella redovisningsstandarder om den är förenlig med lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag och Finansinspektionens föreskrifter och allmänna råd. En sparbank behöver inte tillämpa en sådan regel om den i stället tillämpar motsvarande regel i RFR 2.

Ett svenskt ömsesidigt försäkringsföretag bör tillämpa godkända internationella redovisningsstandarder, om inte något annat krävs enligt lag eller annan författning eller följer av föreskrifterna och de allmänna råden. Alla försäkringsföretag bör tillämpa RFR 2, om inte annat följer av lag eller annan författning eller föreskrifterna och de allmänna råden.

Skatteverket har den 14 februari 2007 i ställningstagandet Skattefri utdelning i utländsk valuta (dnr 131 97881-07/111) uttalat att fordran avseende utdelning uppstår när den fastställs på bolagsstämman eller av ett motsvarande beslutsorgan och att vid den tidpunkten ska en intäkt avseende utdelningen redovisas. Skatteverket har även uttalat att en fordran avseende anteciperad utdelning som tas upp i räkenskaperna ska hänföras till samma år vid beskattningen. Se ställningstagandet Anteciperad skattefri utdelning i utländsk valuta den 14 februari 2007 (dnr 131 97886-07/111).



## Hybridinstrument

Finansiella instrument som är hybrider har karaktär av både skuld och eget kapital. Klassificeringen av finansiella instrument kan variera i olika länder vilket kan resultera i att en betalning vid en gränsöverskridande transaktion kan betraktas som hänförlig till ett skuldinstrument i det ena landet och till egetkapitalinstrument i det andra landet. Detta kan resultera i att avdrag medges i det ena landet och att betalningen mottas skattefritt i det andra landet. I dessa fall kan en s.k. dubbel icke-beskattningsuppkomma, dvs. någon skatt utgår inte på beloppet i något av de berörda länderna.

Inom OECD pågår för närvarande ett projekt med understöd av G20 och G8 i syfte att motverka skattebaserosion och flyttning av vinster (Base Erosion and Profit Shifting, BEPS). Syftet med projektet är att motverka skatteflykt och skatteundandragande. OECD:s skattekommitté, CFA, antog en konkret handlingsplan om BEPS i juni 2013. Handlingsplanen ska genomföras inom 2 år och innehåller 15 stycken åtgärder (actions) som har till syfte att ta fram nationella och internationella instrument för att förhindra att företag betalar lite eller ingen skatt. En av åtgärderna avser mismatchningar med anledning av hybridinstrument och hybridföretag (BEPS åtgärd 2). Åtgärd 2 avser åtgärder genom ändringar i både OECD:s modellavtal och inhemska regler för att neutralisera effekten av hybridinstrument och hybridföretag.

OECD har publicerat riktlinjer avseende hybridinstrument och hybridföretag och för närvarande pågår arbete med att ta fram kommentarer till det arbetet. I OECD:s rapport (Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, ACTION 2: 2014 Deliverable, s. 29) definieras en hybridmismatchning som ”ett arrangemang som utnyttjar en skillnad i beskattningen av en enhet eller instrument enligt lagstiftningen i två eller flera skattejurisdiktioner för att åstadkomma en olikhet i skatteutfall där mismatchningen har den effekten att det totala skattetrycket sänks för de inblandade parterna.”

Även inom EU har det sedan en tid tillbaka pågått ett arbete för att motverka skadlig skattekonkurrens. I december 1997 antog rådet en resolution om en uppförandekod för företagsbeskattning (Ekofinrådets slutsatser av den 1 december 1997 om skattepolitik). Syftet med koden är att motverka skadlig skattekonkurrens. En särskild högnivågrupp inom rådet inrättades 1998 för att genomföra uppförandekodens principer, uppförandekodgruppen. Denna grupp har sedan 2009 arbetat med frågor om snedvridande effekter av olikheter i medlemsstaternas skattesystem. Av rapport från uppförandekodgruppen den 22 november 2010 (dok. 16766/10, FISC 139, punkt 17) framgår att gruppen enades om följande uttalande avseende mismatchningar med hybridlån: ”Ett hybridlånearrangemang är ett finansiellt instrument som har karaktär av både lån och eget kapital. Om betalningar av hybridlånearrangemang klassificeras som en avdragsgill kostnad för gäldenären enligt lånearrangemanget, ska inte medlemsstaterna undanta sådana betalningar som vinstutdelningar enligt en skattebefrielse för andelsinnehav.” Gruppen kunde dock inte enas om lösningens juridiska form.

Av uppförandekodgruppens rapport den 11 december 2014 (dok. 16553/1/14 REV 1, FISC 225) framgår att kodgruppen antog riktlinjer avseende mismatchningar med hybridföretag. En undergrupp till kodgruppen fortsätter dock sitt arbete med att ta fram riktlinjer för mismatchningar med hybrida fasta driftställen.

Skatteverket redogör i rapporten den 23 april 2012 Hybridsituationer inom bolagssektorn – Gränsöverskridande och särskilt i samband med finansiering för exempel på användning av hybridinstrument i form av varianter av ett s.k. PEC-instrument (Preferred Equity Certificates) som innebär att ett skattearbitrage skapas genom att det ena landet betraktar instrumentet som ett egetkapitalinstrument, medan det andra landet ser det som ett skuldinstrument, se bilaga 1 s. 8 till rapporten. Av redogörelsen framgår att utdelningar från dotterbolag i Luxemburg till svenskt moderbolag i skattehänseende har jämförts med avdragsgill ränta på lån. I det svenska moderbolaget har utdelningarna redovisats som skattefri utdelning.

I Sverige saknas skatterättsliga regler för hur ett finansiellt instrument ska klassificeras avseende vad som utgör skuld eller eget kapital respektive ränta och utdelning. Det innebär att när det gäller hybridliknande instrument så måste vägledning erhållas i praxis och förarbeten (se bl.a. Högsta förvaltningsdomstolens avgöranden HFD 2014 ref. 10, HFD 2012 ref. 13, RÅ 2002 ref. 77, RÅ 2001 ref. 21, RÅ 2000 ref. 64, RÅ 1988 ref. 65, RÅ 1997 ref. 44 och RÅ83 1:55 samt prop. 1989/90:110 s. 459 och SOU 1997:27 s. 106 f.). Exempel på svenska finansiella hybridliknande instrument som skulle kunna utnyttjas i gränsöverskridande situationer är vinstandelslån, kapitalandelslån och efterställda lån. Ändringsdirektivet i den del som avser att komma till rätta med dubbel icke-beskattnings (hybridlånearrangemang) omfattar bara inkomstskatt i det land där det mottagande företaget är hemmahörande. En prövning av hur ersättningen som erhålls med anledning av dessa hybridlånearrangemang ska behandlas skattemässigt får ske i det landet.

## 5.2 Begränsad skattefrihet för utdelning på andelar

**Regeringens förslag:** Skattefrihet ska inte beviljas för utdelning på andel om den lämnas av ett utländskt företag till den del utdelningen får dras av som ränta eller liknande i det företag som lämnar utdelningen.

**Promemorians förslag:** överensstämmer i huvudsak med regeringens. I promemorian föreslogs att skattefrihet inte ska beviljas för utdelning på andel om den lämnas av ett utländskt företag till den del utdelningen får dras av i detta företag. Detta skulle dock bara gälla bara om utdelningen behandlas som ränta i det företag som lämnar utdelningen.

**Remissinstanserna:** Majoriteten av de remissinstanser som yttrat sig tillstyrker förslaget om att vinstutdelning ska beskattas om den har fått dras av som ränta i det företag som lämnat den.

*Skatteverket* tillstyrker att det införs en regel som innebär att utdelning blir skattepliktig om den får dras av i det företag som lämnar utdel-

ningen. Verket menar dock att det är omöjligt att på förhand veta hur alla länder klassificerar ränta och vad som är annat än ränta men ändå får dras av. Skatteverket anser därför att skattefrihet för utdelning inte ska medges om utbetalaren medges avdrag. Detta är också innehållet i direktivet enligt ordalydelsen både i artikeln och i preambeln. Skatteverket anser att begränsa skatteplikten till sådana situationer där avdrag har medgetts som för ränta skulle strida mot direktivet och att det finns risk för att direktivet implementeras felaktigt.

*Juridiska fakulteten vid Stockholms universitet* anser att det finns risk för tillämpningsproblem eftersom det inte finns någon klar definition av vad som skattemässigt kan anses utgöra ränta. Lagstiftaren bör försöka precisera vad som menas, antingen i förarbetena eller i lagtexten.

*Finansbolagens Förening*, som konstaterar att uttrycket ränta används utan närmare definition, anser att de föreslagna ändringarna bör ges en utformning och ett förarbetsstöd som gör regleringen tydligare och mer förutsebar för berörda skattskyldiga.

*Förvaltningsrätten i Göteborg* ställer sig frågande till om det är nödvändigt med en begränsning till ränta med hänsyn till att ändringsdirektivet inte formulerat någon sådan begränsning. Om kopplingen anses fortsatt behövlig bör eventuella gränsdragningsproblem uppmärksammas i det fortsatta lagstiftningsarbetet.

*Näringslivets Skattedelegation (NSD)*, till vars yttrande *Föreningen Svenskt Näringsliv* och *Svensk Försäkring* har anslutit sig, anser att förslaget är så pass bristfälligt utrett att det inte kan läggas till grund för lagstiftning. *Svenska Riskkapitalföreningen (SVCA)* motsätter sig inte att regler införs som stävjar internationell aggressiv skatteplanering eller andra former av missbruk av olikheter i den skattemässiga behandlingen av vissa finansiella instrument som förekommer på den globala kapitalmarknaden men avstyrker förslaget att särreglera hybridinstrument. NSD anser att bedömningen att regleringen ska gälla länder även utanför EU framstår som förhastad. De saknar en analys av de förslag som är under utarbetande inom ramen för BEPS och anför att dessa förslag om de avviker från förslaget om begränsning av skattefrihet på utdelning kan innebära krav på ändringar i svensk lagstiftning. Även SVCA anser att krav på ändringar i svensk lagstiftning kan bli resultatet av BEPS-arbetet. Både NSD och SVCA anser att återkommande förändringar av lagstiftning bör undvikas då det kan påverka investeringsviljan i Sverige. NSD tar i likhet med SVCA upp frågan om hur de föreslagna bestämmelserna förhåller sig till CFC-reglerna liksom att begränsningen av skattefriheten bara bör gälla den del som faktiskt föranlett ett avdrag.

*Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet* anger att det i flera skatteavtal finns bestämmelser om att utdelningar från utländska bolag till svenska bolag ska vara skattebefriade i Sverige i sådana fall där utdelningen skulle ha varit skattebefriad om det utdelande företaget hade varit ett svenskt bolag. Fakultetsnämnden ifrågasätter om Sverige enligt en sådan bestämmelse har möjlighet att beskatta utdelningen om den har omklassificerats till ränta och därmed får dras av i givarstaten. Fakultetsnämnden anser vidare att det är tveksamt om det är lämpligt att införa det vidsträckta uttrycket utländskt företag, utöver de redan etablerade begreppen för utländska företagsformer. Fakultetsnämnden föreslår i stället att bestämmelsen bör träffa utdelningar från ”utländska juridiska

personer och andra företag som hör hemma i en utländsk stat som är medlem i Europeiska unionen”. På det sättet anser fakultetsnämnden att man täcker in samtliga utdelningar som bör träffas av den föreslagna regeln, utan att det behöver införas ett nytt obestämt begrepp för utländska företagsformer.

*Regelrådet* anför att de försumbara effekter som beskrivs är såvitt *Regelrådet* tolkar det försumbara i hänseendet offentligfinansiella finanser, vilket *Regelrådet* tolkar som att företagens skattekostnader bör öka i motsvarande mån. *Regelrådet* saknar en utförligare analys av påståendet att den möjlighet som funnits att genom skatteplanering få till stånd dubbel icke-beskattnings kan leda till snedvridning av konkurrensen. *Regelrådet* anför att det vore önskvärt att det konkurrensfrämjande syftet med förslaget hade kommenterats liksom vad det innebär för berörda svenska företag.

**Skälen för regeringens förslag:** Olikheter i nationell lagstiftning vad gäller skattebehandlingen av hybridfinansiering gör det möjligt för skattskyldiga, särskilt företag i internationella koncerner, att använda gränsöverskridande skatteplaneringsstrategier som leder till snedvridningar av kapitalflöden och konkurrens. För att komma till rätta med de situationer där dubbel icke-beskattnings uppkommit på grund av olikheter i medlemsstaternas skattemässiga behandling av vinstutdelning antog rådet den 8 juli 2014 direktiv 2014/86/EU om ändring av direktiv 2011/96/EU om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater, genom vilket artikel 4.1 a i moder- och dotterbolagsdirektivet ändrats. Artikel 4.1 a i moder- och dotterbolagsdirektivet reglerar när den medlemsstat där moderbolaget är hemmahörande ska avstå från att beskatta en vinstutdelning. Enligt den nya lydelsen av artikel 4.1 a ska en medlemsstat avstå från att beskatta vinstutdelning, till den del den inte får dras av i dotterbolaget, och beskatta sådan vinstutdelning till den del sådan vinstutdelning får dras av i dotterbolaget.

Ändringen innebär att den medlemsstat där moderbolaget är hemmahörande och den medlemsstat där det fasta driftsstället är hemmahörande inte ska tillåta sådana företag att utnyttja den skattebefrielse som tillämpas på mottagen vinstutdelning, i den mån sådana vinster får dras av i dotterbolaget. Artikel 4.1 a behandlar beskattningen i den stat där utdelningen mottas, dvs. staten där moderbolaget är hemmahörande. Ändringen i direktivet omfattar således bara inkomstskatt och inte källskatt i det land där dotterbolaget är hemmahörande. Vidare omfattar ändringen endast utdelning på sådana andelar som omfattas av direktivet, dvs. andelar i företag där ägarföretagets innehav är en kapitaltillgång eller lagertillgång och motsvarar 10 procent eller mer av rösttalet eller kapitalandelar för samtliga andelar i företaget.

I skäl 2 i direktivet uppges att fördelarna med direktivet inte bör leda till situationer med dubbel icke-beskattnings och därför skapa oavsiktliga skattefördelar för koncerner med moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater i jämförelse med företag i koncerner hemmahörande i samma medlemsstat. Vidare noterar rådet i ett uttalande till rådets protokoll den 8 juli 2014 (dok.11684/14 ADD 1, PV/CONS 39) att alla medlemsstater är eniga om att det skattekyphål som uppstått genom hybridlånearrangemangen och som leder till dubbel icke-beskattnings bör åtgärdas genom ändringsdirektivet. I samband med

ändringsdirektivet gjorde även kommissionen ett uttalande som fogats till rådets protokoll där det betonades att de föreslagna ändringarna är tillämpliga på situationer där dubbel icke-beskattnings uppkommit på grund av olikheter i medlemsstaternas skattemässiga behandling av vinstutdelning, som leder till oavsiktliga skattefördelar. Vidare bekräftade kommissionen i uttalandet till rådets protokoll att ändringarna inte är avsedda att gälla när dubbel icke-beskattnings inte uppkommer eller om tillämpningen leder till dubbelbeskattnings av vinstutdelningar mellan moderbolag och dotterbolag.

Mot bakgrund av dessa uttalanden drogs i promemorian slutsatsen att undantaget från skattefriheten avser en vinstutdelning som hänförs till ett hybridlån och att en dubbel icke-beskattnings uppnås genom att företag utnyttjar fördelen av att utdelningen behandlas som ränta som får dras av i den ena staten samtidigt som den behandlas som skattefri utdelning i den mottagande staten. I promemorian föreslogs därför att ändringsdirektivet ska genomföras genom att denna skattefrihet begränsas i de gränsöverskridande situationer som avses i detta direktiv, dvs. till den del vinstutdelning lämnas av företag som får dra av utdelningen och om den behandlas som ränta i källstaten.

*Skatteverket* anser att direktivets ordalydelse är klar och att det dragits för långtgående slutsatser av rådets protokoll när det införts ett krav i lagtexten om att utdelningen ska ha behandlats som ränta i det utdelande bolaget. Skatteverket menar att det eventuellt finns EU-rättsliga problem med att begränsa skatteplikten till sådana situationer där avdrag har medgetts som för ränta och då huvudsakligen för att ordalydelsen i direktivet är klar. Om direktivet ska tolkas enligt sin ordalydelse så ska gränsöverskridande utdelningar beskattas oavsett på vilken grund avdrag har medgetts. Skatteverket anser att begränsningen till sådana situationer där avdrag har medgetts som för ränta strider mot direktivet och att det finns risk för att direktivet har implementerats felaktigt. *Förvaltningsrätten i Göteborg* ställer sig frågande till om det är nödvändigt med en begränsning till ränta med hänsyn till att ändringsdirektivet inte formulerat någon sådan begränsning.

Av den aktuella artikeln i direktivet, 4.1 a, framgår visserligen inte uttryckligen att det bara är utdelningar som får dras av som ränta som ska beskattas. Utan denna begränsning finns det dock en risk för att skattefriheten för utdelningar begränsas på ett sätt som inte är avsett. Av kommissionens uttalande framgår att ändringen inte är avsedd när någon dubbel icke-beskattnings inte uppkommer eller om tillämpningen leder till dubbelbeskattnings av vinstutdelningar mellan moderbolag och dotterbolag, vilket skulle kunna bli fallet utan begränsningen. För att inte utdelningar från utländska företag som har en avdragsrätt som t.ex. liknar den som gäller för svenska investmentföretag ska omfattas av bestämmelsen behöver dess tillämpningsområde begränsas. Investmentföretag får i dag göra avdrag för lämnad utdelning trots att denna i vissa fall inte ska beskattas hos mottagaren. Syftet med avdragsrätten är att undvika kedjebeskattnings, dvs. att vinstmedel som delas ut från ett företag till ett annat företag blir beskattade flera gånger innan medlen slutligen blir beskattade hos aktieägare utanför bolagssektorn. Avdragsrätten för lämnad utdelning för investmentföretag är inte föranledd av ett hybridlånearrangemang och det uppkommer inte heller en dubbel icke-beskattnings. Att

situationer liknande denna skulle omfattas av bestämmelsen är enligt regeringens mening inte åsyftat.

Det bör i detta sammanhang framhållas att syftet med ändringsdirektivet uppnås även om man begränsar tillämpningsområdet till fall där utdelningen dras av som ränta i det utdelande företaget. Av rådets slutsatser i samband med att ändringsdirektivet antogs framgår att detta syftar till att förhindra möjligheten att uppnå dubbel icke-beskattning genom hybridlånearrangemang, dvs. i fall där en utdelning får dras av som ränta eller liknande hos det företag som lämnar utdelningen. Regeringen instämmer således i den bedömning som gjordes i promemorian att det är kopplingen till ränta som bäst återspeglar avsikten med ändringsdirektivet.

I promemorian föreslogs att kopplingen till ränta i bestämmelsen skulle uttryckas som att bestämmelsen bara är tillämplig på utdelningar som i det utländska företaget får dras av och om utdelningen behandlas som ränta i detta företag. Skatteverket anför dock att det är omöjligt att på förhand veta hur alla länder klassificerar ränta och vad som är annat än ränta men som ändå får dras av. *Juridiska fakulteten vid Stockholms universitet* anser, för att undvika tillämpningsproblem, att det bör preciseras vad som menas med ränta. Enligt *Finansbolagens Förening* bör ändringarna ges en utformning och ett förarbetsstöd som gör regleringen tydligare och mer förutsebar. Förvaltningsrätten i Göteborg anser att eventuella gränsdragningsproblem bör uppmärksammas i det fortsatta lagstiftningsarbetet.

En tillämpning av den i promemorian föreslagna bestämmelsen förutsätter inte att det är en ränta i det utländska företag som lämnar utdelningen, utan att utdelningen behandlas som en ränta i det företaget. Bestämmelsen kan alltså med promemorians förslag tillämpas även på utdelningar som inte dras av som ränta enligt bestämmelserna i källstaten men som ändå har sådana likheter med en räntebetalning att den kan anses behandlas som en ränta.

Finansiella instrument som ingår i hybridlånearrangemang har karaktär av både skuld och eget kapital. Klassificeringen av finansiella instrument kan variera i olika länder vilket kan resultera i att en betalning vid en gränsöverskridande transaktion kan betraktas som hänförlig till ett skuldinstrument i det ena landet och till ett egetkapitalinstrument i det andra landet. Den gränsöverskridande betalningen torde i de flesta fall behandlas som ränta i det land där det finansiella instrument anses utgöra ett skuldinstrument. Skatteverket har dock framfört att det kan vara svårt att på förhand veta hur alla länder klassificerar ränta och vad som är annat än ränta men ändå avdragsgillt. För att inte riskera att låsa fast den skattemässiga bedömningen till att en betalning måste klassificeras som ränta i det utländska företaget gör regeringen bedömningen att även betalningar som förvisso inte formellt klassificeras som ränta i det andra landet men som har karaktären av en räntebetalning bör omfattas av bestämmelsen. Det var även detta som åsyftades med promemorians förslag att omfatta betalningar som behandlas som ränta i det utländska företaget. Det viktiga är att det är fråga om ett hybridlånearrangemang där olikheter i ländernas skattesystem kan leda till en dubbel icke-beskattning. Till skillnad från promemorian anser dock regeringen att detta bör uttryckas på så sätt att utdelningen ska få dras av som ränta

eller liknande. Med denna formulering framgår det tydligare att även ränteliknande betalningar omfattas.

Vid bedömningen av om en gränsöverskridande utdelning ska tas upp i Sverige är det avgörande hur utdelningen behandlas i källstaten. Om utdelningen har dragits av som ränta eller liknande ska utdelningen med regeringens förslag tas upp. Det finns ingen definition av ränta i svensk skattelagstiftning och det är enligt regeringen inte heller lämpligt att definiera eller närmare precisera vad som ska utgöra ränta i den utländska staten vid bedömningen av om en utdelning ska tas upp i Sverige. Vad som utgör ränta eller liknande i källstaten får i varje enskilt fall ytterst avgöras av rättstillämpningen. Som ett exempel som skulle kunna omfattas av den här föreslagna bestämmelsen kan nämnas utdelning på olika slag av utländska motsvarigheter till preferensaktier. Dessa aktier kan konstrueras så att de blir ett hybridinstrument, vilket Skatteverket redogör för i sin rapport den 23 april 2012 *Hybridsituationer inom bolagssektorn – Gränsöverskridande och särskilt i samband med finansiering*. Som ett annat exempel kan nämnas *profit participating loans* som beskrivs i uppförandekodgruppens rapport den 22 november 2010 (dok. 16766/10, FISC 139, punkt 17). I rapporten anges att "[o]m betalningar av hybridlånearrangemang klassificeras som en avdragsgill kostnad för gäldenären enligt lånearrangemanget, ska inte medlemsstaterna undanta sådana betalningar som vinstutdelningar enligt en skattebefrielse för andelsinnehav".

Enligt promemorians förslag ska bestämmelsen om begränsad skattefrihet för utdelning gälla utdelningar såväl från länder inom som utanför EU. NSD anser dock att bedömningen att regleringen ska gälla länder även utanför EU framstår som förhastad. NSD saknar en analys av de förslag som är under utarbetande inom ramen för BEPS och anför att dessa förslag om de avviker från förslaget om begränsning av skattefrihet på utdelning kan innebära krav på ändringar i svensk lagstiftning. Även SVCA anser att krav på ändringar i svensk lagstiftning kan bli resultatet av BEPS-arbetet. NSD och SVCA anser att återkommande förändringar av lagstiftning bör undvikas då det kan påverka investeringsviljan i Sverige.

Den aktuella bestämmelsen syftar till att förhindra dubbel icke-beskattnings genom utnyttjande av hybridlånearrangemang. Detta bör förhindras oavsett om det är fråga om hybridlånearrangemang vid gränsöverskridande transaktioner mellan länder inom eller utanför EU. Regeringen anser därför att det saknas skäl att begränsa förslaget till utdelningar från andra medlemsstater inom EU. OECD:s arbete med hybrider omfattar fler situationer än den situation som ändringsdirektivet avser att åtgärda. Om det blir aktuellt med ytterligare reglering med anledning av resultatet av OECD:s arbete får den efterföljande beredningen utvisa.

Förslaget i promemorian innebär att en utdelning som omfattas av den föreslagna bestämmelsen om begränsad skattefrihet ska tas upp oavsett om det företag som har lämnat utdelningen inte har kunnat utnyttja avdraget. Med detta avsågs att beskattning skulle ske oavsett om avdraget inte har kunnat utnyttjas på grund av att underskott uppkommit. NSD efterfrågar en analys av om inskränkningen av skattefriheten inte bör kunna begränsas till situationer där utdelningen faktiskt har kunnat dras

av och SVCA anser att förslaget ska begränsas till att gälla endast den del som faktiskt föranlett ett avdrag. Regeringen anser emellertid inte att det finns skäl för att inskränka tillämpningen av den föreslagna bestämmelsen av den anledningen att avdraget inte har kunnat utnyttjas, t.ex. för att det utländska företaget under det aktuella beskattningsåret har ett underskott. Det finns inte heller stöd i direktivet för en sådan inskränkning. Regeringen instämmer således i promemorians bedömning.

NSD saknar en analys av hur promemorians förslag förhåller sig till de s.k. CFC-reglerna och enligt SVCA synes förslaget hamna i konflikt med dessa regler. CFC-reglerna innebär att delägare i vissa utländska juridiska personer i utlandet, s.k. CFC-bolag (Controlled Foreign Company), med lågbeskattade inkomster blir beskattade för den vinst som uppkommer i den juridiska personen innan vinsten vidareutdelas till delägaren. Av 39 a kap. 10 § IL följer att vid beräkning av överskottet i den utländska juridiska personen ska de regler i inkomstskattelagen som gäller för svenska aktiebolag tillämpas. Om ett svenskt företag beskattas enligt 39 a kap. 13 § IL (CFC-reglerna) för överskott i en utländsk juridisk person med lågbeskattade inkomster samtidigt som en utdelning från samma utländska juridiska person ska tas upp enligt den här aktuella bestämmelsen om begränsad skattefrihet för utdelningar kan en konflikt mellan dessa regelverk uppkomma. Det svenska företaget skulle då beskattas dels för överskottet i den utländska juridiska personen, dels för utdelningen som härrör från detta överskott och en dubbelbeskattningssituation skulle uppstå. Enligt 42 kap. 22 § IL ska utdelning bl.a. från utländska juridiska personer med lågbeskattade inkomster inte tas upp till den del delägaren har beskattats för sin del av den utländska juridiska personens inkomst enligt 39 a kap. 13 § IL. Enligt regeringens bedömning ska bestämmelsen i 42 kap. 22 § IL ha företräde framför den nu aktuella bestämmelsen om begränsad skattefrihet för utdelning, dvs. till den del delägaren har beskattats för sin del av överskottet av den utländska juridiska personens lågbeskattade inkomster ska en utdelning som i och för sig omfattas av bestämmelsen om begränsad skattefrihet för utdelning inte tas upp. Det är således inte nödvändigt att införa någon särskild reglering för att undvika dubbelbeskattning i dessa fall. Enligt regeringens uppfattning är det förenligt med ändringsdirektivet att inte beskatta utdelningar i dessa situationer.

*Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet* påpekar att det i flera skatteavtal finns bestämmelser om att utdelningar från utländska bolag till svenska bolag ska vara skattebefriade i Sverige i sådana fall där utdelningen skulle ha varit skattebefriad om båda bolagen varit svenska. Fakultetsnämnden ifrågasätter om Sverige enligt en sådan bestämmelse i avtalet har möjlighet att beskatta utdelningen om den har omklassificerats till en ränta som får dras av.

Den bedömning som ska göras enligt en sådan bestämmelse som den fakultetsnämnden pekar på är alltså om utdelningen hade varit skattebefriad om båda bolagen varit svenska. Den situationen torde dock inte kunna uppkomma att en betalning som får dras av som ränta eller liknande i ett svenskt bolag kan mottas skattefritt i ett annat svenskt bolag, varför förutsättningarna i en skatteavtalsbestämmelse av nu aktuellt slag inte är uppfyllda.



I promemorians förslag till bestämmelse som begränsar skattefriheten för utdelning används uttrycket utländskt företag för den som lämnar utdelningen till det svenska företaget. Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet anser dock att det är tveksamt om det är lämpligt att införa det vidsträckt uttrycket utländskt företag, utöver de redan etablerade begreppen för utländska företagsformer i inkomstskattelagen. Uttrycket utländskt företag är visserligen vidsträckt men eftersom den föreslagna bestämmelsen i 24 kap. 19 § IL utgör ett undantag från bestämmelserna om skattefrihet för utdelning på andelar som avses i 17–17 b §§ samma kapitel kan 19 § inte avse andra företag än sådana som kan omfattas av 17–17 b §§. Det är därför inte nödvändigt att närmare precisera de utländska företagsformer som omfattas av den föreslagna bestämmelsen. I likhet med promemorian anser regeringen att utländskt företag är ett lämpligt uttryck.

Enligt bedömningen i promemorian finns inte någon anledning att begränsa bestämmelsen till att bara gälla andelsinnehav som motsvarar 10 procent eller mer av röstetalet eller kapitalandelar för samtliga andelar i företaget. Regeringen instämmer i denna bedömning och bestämmelsen bör således även omfatta lägre andelsinnehav än så.

Sammanfattningsvis anser regeringen att skattefrihet inte ska beviljas för utdelning om den lämnas av ett utländskt företag till den del utdelningen får dras av som ränta eller liknande i det företag som lämnar utdelningen. Detta bör gälla för alla vinstutdelningar som är hänförliga till hybridlånearrangemang oavsett i vilken utländsk stat som företaget som lämnar utdelningen är hemmahörande och oavsett andelsinnehavets storlek.

Begränsningen att skattefriheten inte ska gälla om utdelningen har fått dras av som ränta eller liknande i det företag som lämnar utdelningen innebär bl.a. att en avdragsrätt för utdelning i den andra staten liknande den avdragsrätt som i Sverige gäller för investmentföretag, kooperativa föreningar, sambruksföreningar, samfälligheter och sparkassor (39 kap. 14 och 22–24 §§ IL) inte omfattas av den föreslagna bestämmelsen, eftersom en sådan avdragsrätt inte avser ränta eller liknande.

Det finns inga särskilda regler om beskattningstidpunkten för utdelning i inkomstslaget näringsverksamhet, utan utdelning ska enligt 14 kap. 2 § IL tas upp som intäkt det beskattningsår som den hänför sig till enligt god redovisningssed.

Bestämmelserna om skattefria utdelningar och bestämmelserna i moder- och dotterbolagsdirektivet som innebär skattefrihet i moderbolag för mottagen utdelning från dotterbolag återfinns i 24 kap. IL och en bestämmelse om begränsning av skattefriheten i vissa fall bör därför tas in i detta kapitel.

*Regelrådet* har synpunkter på förslagets effekter och beskrivningen av dessa effekter. Dessa behandlas i avsnitt 9.

### *Lagförslaget*

Förslaget föranleder att en ny paragraf, 24 kap. 19 § IL, införs.

## 6 Skatteflyktsbestämmelsen i ändringsdirektivet

### 6.1 Bakgrund

#### **Skatteflyktslagen**

Lagen (1995:575) mot skatteflykt, förkortad skatteflyktslagen, innebär att man under vissa förutsättningar vid fastställandet av underlag för att ta ut kommunal och statlig inkomstskatt ska bortse ifrån rättshandling som en skattskyldig företagit. Enligt 2 § ska hänsyn till en rättshandling inte tas om

1. rättshandlingen, ensam eller tillsammans med annan rättshandling, ingår i ett förfarande som medför en väsentlig skatteförmån för den skattskyldige,

2. den skattskyldige direkt eller indirekt medverkat i rättshandlingen eller rättshandlingarna,

3. skatteförmånen med hänsyn till omständigheterna kan antas ha utgjort det övervägande skälet för förfarandet, och

4. ett fastställande av underlaget på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens syfte som det framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåts genom förfarandet.

Om förutsättningarna i 2 § är uppfyllda ska enligt 3 § beslut om fastställande av underlag fattas som om rättshandlingen inte hade företagits. Framstår förfarandet med hänsyn till det ekonomiska resultatet – bortsett från skatteförmånen – som en omväg i förhållande till det närmast till hands liggande förfarandet, ska beslutet i stället fattas som om den skattskyldige hade valt det förfarandet. Men om de nu angivna grunderna för beslutet om fastställande av underlag inte kan tillämpas eller skulle leda till oskäligt resultat, ska underlaget för att ta ut skatt uppskattas till skäligt belopp.

Lagen tillämpas av allmän förvaltningsdomstol efter framställning från Skatteverket (4 §). Framställning ska göras före utgången av de frister som gäller för beslut om efterbeskattning eller i en pågående process om själva sakfrågan i underinstanserna.

#### **Kupongskattelagen**

Kupongskatten är en statlig, definitiv källskatt på utdelning på aktie i svenskt aktiebolag och i europabolag med säte i Sverige samt på andel i svensk värdepappersfond och svensk specialfond som i första hand tas ut i de fall utdelningen betalas till personer som inte är bosatta eller hemmahörande i Sverige. Skatten tas ut med 30 procent av utdelningen. I de flesta avtal för undvikande av dubbelbeskattning har Sverige dock reducerat sitt skatteanspråk eller helt avstått från rätten att beskatta utdelningsinkomst.

Det är den utdelningsberättigade som under de i 4 § kupongskattelagen (1970:624), förkortad KupL, angivna förutsättningarna är skyldig att betala kupongskatt. Med den utdelningsberättigade avses, enligt 2 §

KupL, den som är berättigad att lyfta utdelning för egen del vid utdelningstillfället.

Skattskyldighet föreligger i första hand för utdelningsberättigad som skatterättsligt inte anses bosatt eller hemmahörande i Sverige. För denna kategori skattskyldiga ersätter kupongskatten den statliga inkomstskatten.

Enligt 4 § tredje stycket KupL föreligger skattskyldighet också för utdelningsberättigad, som innehar aktie under sådana förhållanden, att annan därigenom obehörigen bereds förmån vid beslut om inkomstskatt eller vinner befrielse från kupongskatt. Denna bestämmelse innebär bl.a. att kupongskatt under de angivna förutsättningarna kan tas ut även på utdelning till den som är bosatt eller hemmahörande i Sverige.

I kupongskattelagen anges inte uttryckligen när skattskyldigheten för utdelning inträder. I praktiken har dock skattskyldigheten ansetts inträda vid utdelningstillfället. Med utdelningstillfälle avses, enligt 2 § KupL, dagen för avstämning vid utdelning från avstämningsbolag och den dag då utdelningen blir tillgänglig för lyftning vid utdelning från andra aktiebolag eller värdepappersfonder och specialfonder.

Kupongskattelagen innehåller bestämmelser om innehållande av kupongskatt vid utbetalning av utdelning. Om utdelning betalas ut till en skattskyldig person utan att kupongskatt hållits inne får Skatteverket enligt 26 § KupL i efterhand påföra kupongskatt.

### **Lagen om förhandsbesked i skattefrågor**

Sedan lång tid tillbaka har det varit möjligt för enskilda att få bindande förhandsbesked i olika beskattningsfrågor. Numera regleras denna möjlighet i lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor. Denna lag omfattar bl.a. skatt som avses i inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, men inte t.ex. skatt enligt kupongskattelagen. Förhandsbesked lämnas av Skatterättsnämnden. En ansökan ska ha kommit in till Skatterättsnämnden inom en viss tid beroende på vilken fråga ansökan gäller. Skatterättsnämnden får ta ut en avgift för förhandsbesked som rör vissa frågor.

### **Moder- och dotterbolagsdirektivet**

Enligt rådets direktiv 2011/96/EU av den 30 november 2011 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater (moder- och dotterbolagsdirektivet) ska vinstutdelning från ett dotterbolag i en medlemsstat till ett moderbolag i en annan medlemsstat i de situationer som omfattas av direktivet varken beskattas i den stat där dotterbolaget är hemmahörande eller i den stat där moderbolaget är hemmahörande. Moder- och dotterbolagsdirektivets bestämmelser om skattefrihet för vinstutdelning är genomförda i svensk rätt genom regler dels i inkomstskattelagen som undantar utdelningar som omfattas av direktivet från statlig inkomstskatt, dels i kupongskattelagen, som undantar sådana utdelningar från kupongskatt. Undantaget från statlig inkomstskatt framgår av reglerna om näringsbetingade andelar och skattefrihet för utdelning på vissa utländska andelar som inte är näringsbetingade i 24 kap. IL och undantaget från kupongskatt av 4 § femte stycket KupL.

Det finns dock undantag från huvudregeln att utdelning som omfattas av moder- och dotterbolagsdirektivet inte ska beskattas. Direktivet ska nämligen inte hindra tillämpningen av sådana nationella eller avtalsgrundande bestämmelser som behövs för förebyggande av skatteflykt, skattebedrägeri eller missbruk (artikel 1.4). Detta undantag gör det möjligt för Sverige att ha regler mot skatteflykt som kan tillämpas på utdelningar som omfattas av direktivet. Sådana regler finns i skatteflyktslagen och 4 § tredje stycket KupL.

Den 27 januari 2015 antog rådet direktiv (EU) 2015/121 om ändring av direktiv 2011/96/EU om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater (ändringsdirektivet), genom vilket det har införts en skatteflyktsbestämmelse i moder- och dotterbolagsdirektivet (i ändringsdirektivet benämnd ”anti-missbruksklausulen”). Bestämmelsen utgör ytterligare ett undantag från nämnda huvudregel att utdelningar som omfattas av direktivet inte ska beskattas. Skatteflyktsbestämmelsen är en minimibestämmelse i det avseendet att medlemsstaterna måste ha regler som syftar till att förebygga skatteflykt som minst ligger i nivå med skatteflyktsbestämmelsen. Enligt nuvarande artikel 1.4 ska moder- och dotterbolagsdirektivet inte hindra tillämpningen av nationella bestämmelser som behövs för förebyggande av skatteflykt, dvs. det är enligt direktivet tillåtet för medlemsstaterna att ha skatteflyktsbestämmelser som har ett vidare tillämpningsområde än skatteflyktsbestämmelsen i direktivet.

Enligt skatteflyktsbestämmelsen ska medlemsstaterna inte bevilja förmånerna enligt direktivet till 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 direktivet och som inte är genuina med beaktande av alla fakta och omständigheter (artikel 1.2). Ett arrangemang eller en uppsättning arrangemang betraktas inte som genuina i detta sammanhang i den utsträckning som de inte har införts av giltiga kommersiella skäl som återspeglar den ekonomiska verkligheten (artikel 1.3). Denna bestämmelse ska senast den 31 december 2015 vara genomförd i svensk rätt.

## 6.2 Lagändring behövs för att säkerställa att ändringsdirektivet genomförs

**Regeringens bedömning:** När det gäller utdelning som tas emot av ett svenskt företag är ändringsdirektivet redan genomfört genom skatteflyktslagen. När det gäller utdelning som ett svenskt företag lämnar behövs lagstiftningsåtgärder för att säkerställa att ändringsdirektivet genomförs.

**Promemorians bedömning** överensstämmer delvis med regeringens. I promemorian gjordes bedömningen att den s.k. bulvanregeln i kupongskattelagen inte kan anses omfatta ändringsdirektivets skatteflyktsbestämmelse.

**Remissinstanserna:** *Näringslivets Skattedelegation (NSD)*, till vars yttrande *Föreningen Svenskt Näringsliv* och *Svensk Försäkring* har

anslutit sig, anser att en fråga som borde ha aktualiserats i promemorian är om en tillämpning av skatteflyktslagen på utdelning från ett bolag hemmahörande inom EU är förenlig med EU-rätten. Härutöver bör man även analysera vad som är lämpligt. Långtgående skatteflyktsregler riskerar att slå allvarligt även mot sedvanlig affärsverksamhet, och med vagt utformade skatteflyktsregler uppstår en bristande förutsebarhet som i sig är skadlig. Allt detta kan slå hårt mot svensk konkurrenskraft och leda till att investeringar uteblir.

*Sveriges advokatsamfund* anger att i stället för att införa promemorians förslag bör det utredas närmare om direktivets missbruksregel inte kan anses redan vara genomförd genom bulvanregeln. Advokatsamfundet har svårt att identifiera någon annan kringgåendesituation än att någon håller aktier åt den ”rätta” ägaren vid utdelningstillfället. Genom att bulvanregeln tillämpas medges inte den förmån som följer av direktivet, befrielse från kupongskatt, även om det är bulvanen som blir beskattad i stället för moderbolaget.

*Skatteverket* har svårt att se vad det är för situationer som innebär ett missbruk av förmånerna i moder- och dotterbolagsdirektivet, som leder till att kupongskatt inte kan tas ut och som därför åtgärdas med stöd av den föreslagna bestämmelsen i skatteflyktslagen. Skatteverket kan därför inte se att det finns någon uppenbar risk för att det nuvarande regelverket innebär att Sverige inte implementerat skatteflyktsbestämmelsen i direktivet på ett korrekt sätt.

*Förvaltningsrätten i Göteborg* är tveksam till om rekvisitet ”väsentlig skatteförmån” i 2 § skatteflyktslagen sammanfaller med vad som anges i ändringsdirektivet. Förvaltningsrätten föreslår att denna reglering tas bort och att det i stället införs en bestämmelse om proportionalitet.

**Ersättningspromemorians bedömning** överensstämmer med regeringens.

**Remissinstanserna:** Ingen remissinstans har haft några synpunkter på bedömningen.

### **Skälen för regeringens bedömning**

En första fråga att ta ställning till är om det redan finns bestämmelser i svensk rätt som har den effekt som åsyftas i ändringsdirektivet. I så fall behövs ingen lagstiftningsåtgärd för att genomföra detta.

Moder- och dotterbolagsdirektivet föreskriver att de gränsöverskridande vinstutdelningar som omfattas av direktivet varken ska beskattas i källstaten eller i mottagarstaten, men enligt skatteflyktsbestämmelsen i ändringsdirektivet ska detta inte gälla om förutsättningarna i artikel 1.2 är uppfyllda. Av detta följer att i sådana situationer som avses i skatteflyktsbestämmelsen måste det finnas en möjlighet enligt svensk rätt att beskatta dels utdelningar som svenska moderbolag tar emot från dotterbolag i en annan medlemstat, dels utdelningar som svenska dotterbolag lämnar till moderbolag i en annan medlemsstat. Nedan ska det diskuteras om det finns en sådan möjlighet.

#### *Möjlighet att beskatta utdelning som tas emot av ett svenskt företag*

I den utsträckning som mottagna utdelningar över huvud taget beskattas i Sverige sker det med stöd av bestämmelserna i inkomstskattelagen.

Skatteflyktslagen, som innehåller generella bestämmelser mot skatteflykt, gäller vid fastställande av underlag för att ta ut kommunal och statlig inkomstskatt, dvs. skatt enligt inkomstskattelagen (1 §). Skatteflyktslagen kan således i och för sig vara tillämplig i fråga om beskattning av en utdelning som ett svenskt företag tar emot från ett företag hemmahörande i en annan medlemsstat. För att direktivet ska anses vara genomfört i svensk rätt när det gäller mottagna utdelningar krävs även att förutsättningarna i övrigt för skatteflyktslagens tillämpning överensstämmer med eller omfattar direktivets skatteflyktsbestämmelse. Slutligen krävs att rättsföljden av en tillämpning av skatteflyktslagen överensstämmer med eller omfattar rättsföljden av skatteflyktsbestämelsen.

Såväl skatteflyktsbestämmelsen i ändringdirektivet som skatteflyktslagen innehåller ett antal förutsättningar som måste vara uppfyllda för att de ska kunna tillämpas. För att skatteflyktsbestämmelsen ska vara tillämplig krävs för det första att det är fråga om ett arrangemang eller en uppsättning arrangemang som inte är genuina, dvs. i den utsträckning som de inte har införts av giltiga kommersiella skäl som återspeglar den ekonomiska verkligheten (artikel 1.2 och 1.3). En tillämpning av skatteflyktslagen å sin sida förutsätter att det är fråga om en rättshandling som ingår i ett visst förfarande och att den skattskyldige direkt eller indirekt medverkat i rättshandlingen (2 § 1 och 2). Ett arrangemang eller en del av ett arrangemang får anses motsvara skatteflyktslagens krav på att det ska vara fråga om en rättshandling som ingår i ett visst förfarande. Vidare innehåller skatteflyktslagen inte den begränsning som följer av skatteflyktsbestämmelsen att en tillämpning av bestämmelsen förutsätter att arrangemanget inte har införts av giltiga kommersiella skäl som återspeglar den ekonomiska verkligheten. I detta avseende är alltså skatteflyktslagen vidare än skatteflyktsbestämmelsen. Till skillnad från skatteflyktslagen innehåller skatteflyktsbestämmelsen inget uttryckligt krav på att den skattskyldige själv, direkt eller indirekt, har medverkat i rättshandlingen i fråga. Underförstått får detta dock anses gälla även i skatteflyktsbestämmelsen.

Enligt 2 § 1 skatteflyktslagen förutsätter en tillämpning av lagen att rättshandlingen ingår i ett förfarande som medför en väsentlig skatteförmån för den skattskyldige. I fråga om skatteförmånens storlek bör det krävas att förfarandet ger upphov till en betydligt större skatteförmån än något tusental kronor för att lagen ska kunna tillämpas (se prop. 1996/97:170 s. 45). Skatteflyktsbestämmelsen i ändringsdirektivet innehåller inte uttryckligen något motsvarande krav på att skatteförmånen, eller skattefördelen enligt direktivets ordalydelse, ska uppgå till en viss storlek. Enligt skälen till ändringsdirektivet bör dock skatteflyktsbestämmelser tillämpas på ett proportionellt sätt (skäl 6). Enligt promemorians bedömning torde det i många fall kunna ifrågasättas om det är proportionellt att inleda ett förfarande om skatteflykt avseende en skatteförmån som understiger den gräns som följer av skatteflyktslagen. Mot denna bakgrund ansåg promemorian att ändringsdirektivet även i detta avseende får anses omfattas av 2 § skatteflyktslagen. *Förvaltningsrätten i Göteborg* är dock tveksam till om rekvisitet ”väsentlig skatteförmån” sammanfaller med vad som anges i ändringsdirektivet.

Regeringen instämmer emellertid i den bedömning som görs i promemorian.

Vidare krävs för tillämpning av skatteflyktsbestämmelsen i ändringsdirektivet att arrangemanget har införts med det huvudsakliga syftet eller med ett av de huvudsakliga syftena att få en skattefördel (artikel 1.2). Motsvarande krav enligt skatteflyktslagen är att skatteförmånen ska ha utgjort det övervägande skälet för förfarandet (2 § 3). Med detta avses att skatteförmånen vid en objektiv betraktelse väger tyngre än samtliga övriga skäl tillsammans som den skattskyldige har för sitt handlande (se prop. 1996/97:170 s. 44). Även i denna del får skatteflyktsbestämmelsen anses omfattas av 2 § skatteflyktslagen.

Slutligen krävs för tillämpning av skatteflyktsbestämmelsen i ändringsdirektivet att skattefördelen som den skattskyldige vill uppnå motverkar målet eller syftet med direktivet (artikel 1.2). En tillämpning av skatteflyktslagen förutsätter å sin sida att ett fastställande av underlagen enligt förfarandet skulle strida mot lagstiftningens syfte som det framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåts genom förfarandet (2 § 4). Direktivets bestämmelser om skattefrihet för mottagen utdelning har införlivats i svensk rätt genom bestämmelserna i 24 kap. IL. Om ett förfarande motverkar målet eller syftet med moder- och dotterbolagsdirektivet, strider det således även mot den svenska lagstiftningens syfte i dessa delar. Villkoren enligt skatteflyktslagen överensstämmer därför även i denna del med villkoren enligt ändringsdirektivet för att få tillämpa skatteflyktsbestämmelsen.

Förutsättningarna för att tillämpa skatteflyktsbestämmelsen omfattas således av förutsättningarna i 2 § för att tillämpa skatteflyktslagen. Vid bedömningen av om skatteflyktsbestämmelsen, såvitt avser dess krav på beskattning av mottagen utdelning, kan anses genomförd i svensk rätt måste man dock även jämföra dess rättsföljd med rättsföljden enligt skatteflyktslagen.

Enligt skatteflyktsbestämmelsen ska förmånerna enligt ändringsdirektivet, dvs. skattefrihet för vinstutdelning, inte beviljas om rekvisiten i bestämmelsen är uppfyllda (artikel 1.2). Enligt 2 § skatteflyktslagen ska man inte ta hänsyn till en viss rättshandling om villkoren i denna paragraf är uppfyllda. I stället ska beslut om fastställande av underlag fattas som om rättshandlingen inte hade företagits (3 §). Framstår förfarandet med hänsyn till det ekonomiska resultatet – bortsett från skatteförmånen – som en omväg i förhållande till det närmast till hands liggande förfarandet, ska beslutet i stället fattas som om den skattskyldige hade valt det förfarandet. Om de nu angivna grunderna för beslutet om fastställande av underlag inte kan tillämpas eller skulle leda till oskäligt resultat, ska underlaget för att ta ut skatt uppskattas till skäligt belopp.

Utdelning som tas emot av ett svenskt företag och som omfattas av moder- och dotterbolagsdirektivet ska inte beskattas här om bestämmelserna om skattefrihet för mottagna utdelningar i 24 kap. IL, genom vilka Sverige har genomfört moder- och dotterbolagsdirektivet, är uppfyllda. Den situationen skulle kunna förekomma att två företag genom en rättshandling, eller ett arrangemang med ändringsdirektivets terminologi, på ett otillbörligt sätt utnyttjar direktivets bestämmelser om skattefrihet för utdelning i syfte att åstadkomma att en transaktion dem emellan omfattas

av direktivet för att undvika beskattning i Sverige. Vid en tillämpning av skatteflyktslagen bortser man då från rättshandlingen (arrangemanget) och beskattar utdelningen. Rättsföljden enligt skatteflyktslagen är således att företaget inte beviljas förmånerna enligt direktivet och även i detta avseende omfattar alltså skatteflyktslagen skatteflyktsbestämmelsen.

Sammanfattningsvis instämmer regeringen i den bedömning som görs i promemorian och ersättningspromemorian att skatteflyktslagen omfattar skatteflyktsbestämmelsen i ändringsdirektivet när det gäller utdelningar som ett svenskt företag tar emot. Mottagna utdelningar kan därmed beskattas med stöd av skatteflyktslagen i de situationer som avses i ändringsdirektivet, vilket innebär att ändringsdirektivet får anses redan omfattas av skatteflyktslagen i denna del.

Som redan nämnts har skatteflyktslagen i vissa avseenden ett vidare tillämpningsområde än skatteflyktsbestämmelsen i moder- och dotterbolagsdirektivet. Enligt artikel 1.4 ska detta direktiv inte hindra tillämpningen av nationella lagar som behövs för förebyggande av skatteflykt. Det är alltså enligt direktivet tillåtet för Sverige att ha skatteflyktsregler som har ett vidare tillämpningsområde än skatteflyktsbestämmelsen i direktivet. *NSD* ställer dock frågan om en tillämpning av skatteflyktslagen på utdelning från ett bolag hemmahörande inom EU är förenlig med övriga delar av EU-rätten och efterfrågar också en analys om det är lämpligt att tillämpa den lagen. För det första är det inte aktuellt inom ramen för detta lagstiftningsprojekt att göra en allmän översyn av skatteflyktslagen. För det andra är denna lag enligt regeringens bedömning förenlig med EU-rätten. Det finns därför inte skäl för att frångå slutsatsen att ändringsdirektivet får anses genomfört genom skatteflyktslagen i den del som gäller mottagen utdelning.

#### *Möjlighet att beskatta utdelning som lämnas av ett svenskt företag*

Utdelningar som lämnas av svenska dotterbolag till utländska moderbolag beskattas inte med statlig inkomstskatt enligt inkomstskattelagen utan i stället, i den utsträckning mottagarna är skattskyldiga, tas kupongskatt ut enligt kupongskattelagen. Skatteflyktslagen är inte tillämplig på kupongskatt och kan således inte tillämpas för att beskatta sådana utdelningar som lämnas av svenska dotterbolag till moderbolag i en annan medlemsstat som enligt skatteflyktsbestämmelsen i direktivet ska beskattas.

I 4 § tredje stycket KupL finns det dock en bestämmelse som syftar till att förhindra att skattskyldigheten för kupongskatt kringgås, den s.k. bulvanregeln. Enligt denna bestämmelse föreligger skattskyldighet för utdelningsberättigad som innehar aktie under sådana förhållanden att annan därigenom obehörigen bereds förmån vid beslut om inkomstskatt eller vinner befrielse från kupongskatt. I det följande kommer bestämmelsen benämnas *bulvanregeln* och den som är skattskyldig enligt bestämmelsen kommer benämnas *bulvanen*. Syftet med bestämmelsen är att förhindra att regleringen i kupongskattelagen kringgås via s.k. bulvanförhållanden (se prop. 1970:134 s. 54). Detta åstadkoms genom att den som tagit emot en utdelning ska beskattas om denna agerat som bulvan för någon annan. När det gäller kringgående av kupongskatten är det således inte den som hade varit skattskyldig om kringgåendet inte hade



genomförts som ska beskattas, utan bulvanen. Vidare gäller att bestämmelsen också kan vara tillämplig om förfarandet syftar till att bereda annan (än bulvanen) obehörig förmån vid fastställande av underlag för inkomstskatt. Även i dessa fall beskattas bulvanen.

I promemorian gjordes bedömningen att bulvanregeln inte kan anses omfatta skatteflyktsbestämmelsen i ändringsdirektivet. Skälen för detta var för det första att bulvanregeln inte gäller generellt utan den avser en viss specifik kringgåendesituation. För det andra var det att skatteflyktsbestämmelsen i direktivet avser att beskatta den som hade varit skattskyldig om kringgåendet inte hade genomförts, medan regeln i kupongskattelagen avser att beskatta bulvanen.

*Sveriges advokatsamfund* anser att det bör utredas närmare om direktivet inte kan anses genomfört genom bulvanregeln. Advokatsamfundet har svårt att identifiera någon annan kringgåendesituation än att någon håller aktier åt den ”rätta” ägaren vid utdelningstillfället. Genom att bulvanregeln tillämpas medges enligt samfundet inte den förmån som följer av direktivet.

Regeringen instämmer i Advokatsamfundets bedömning. Visserligen stämmer det som anges i promemorian att bulvanregeln gäller en viss kringgåendesituation medan skatteflyktsbestämmelsen i ändringsdirektivet gäller generellt. I likhet med Advokatsamfundet anser regeringen dock att det knappast går att föreställa sig något annat sätt att kringgå skyldigheten att betala kupongskatt än att någon (bulvanen) vid utdelningstillfället håller aktier åt den person som skulle ha varit skattskyldig om kringgåendet inte hade genomförts. Bulvanregeln får därmed anses omfatta alla de kringgåendesituationer som skatteflyktsbestämmelsen i direktivet avser att träffa.

När det gäller bedömningen i promemorian att skatteflyktsbestämmelsen i direktivet syftar till att beskatta den som hade varit skattskyldig om kringgåendet inte hade genomförts konstaterar regeringen att bestämmelsen inte är formulerad på detta sätt. Enligt artikel 1.2 i direktivet ska medlemsstaterna inte bevilja förmånerna enligt direktivet, dvs. i nu aktuellt hänseende skattefrihet för kupongskatt, till ”ett arrangemang eller en uppsättning arrangemang” om förutsättningarna i övrigt är uppfyllda. Enligt regeringens bedömning är innebörden av denna formulering att bestämmelsen inte nödvändigtvis förutsätter att det är företaget som hade varit skattskyldigt om kringgåendet inte hade genomförts som också ska påföras denna skatt. Av artikelns ordalydelse följer i stället att om kupongskatt tas ut i något led som ingår i arrangemanget uppnås samma rättsföljd som föreskrivs i direktivet, dvs. att arrangemanget inte beviljas förmånerna enligt direktivet. Detta innebär att om kupongskatt tas ut med tillämpning av bulvanregeln beviljas inte arrangemanget skattefrihet för kupongskatt och detta är därför i sig förenligt med skatteflyktsbestämmelsen i direktivet. Man kan således inte av de argument som framförs i promemorian dra slutsatsen att bulvanregeln inte omfattar skatteflyktsbestämmelsen.

För att bulvanregeln ska anses omfatta skatteflyktsbestämmelsen krävs härutöver att rekvisiten för att den senare bestämmelsen ska vara tillämplig kan anses omfattas av rekvisiten för att bulvanregeln ska vara tillämplig. Bulvanregeln är enligt 4 § tredje stycket KupL tillämplig om den utdelningsberättigade, dvs. den som är berättigad att lyfta utdel-

ningen för egen del vid utdelningstillfället (2 § första stycket samma lag), innehar aktie under sådana förhållanden att annan därigenom obehörigen vinner befrielse från kupongskatt. Vad som avses med ”obehörigen” i detta sammanhang har inte utvecklats i vare sig praxis eller förarbeten. Regeringen anser dock att om en fysisk eller juridisk person som inte är skattskyldig enligt huvudregeln i 4 § första eller andra stycket KupL innehar aktier på ett sådant sätt att rekvisiten i skatteflyktsbestämmelsen i direktivet är uppfyllda, får denne alltid anses skattskyldig enligt bulvanregeln eftersom annan därigenom obehörigen befrias från kupongskatt. Som nämns ovan är det regeringens uppfattning att skatteflyktsbestämmelsen i ändringsdirektivet i praktiken inte kan avse något annat missbruk av direktivet än att en bulvan håller aktier till en person som får en skatteförmån.

Regeringen gör alltså bedömningen att bulvanregeln i och för sig omfattar skatteflyktsbestämmelsen i direktivet. Trots detta kan det uppstå tveksamheter om ändringsdirektivet kan anses genomfört genom bulvanregeln. En möjlig tolkning av 4 § KupL är nämligen att det av denna paragraf följer att bulvanregeln inte är tillämplig på utdelningar som omfattas av moder- och dotterbolagsdirektivet.

Skattskyldighet enligt bulvanregeln regleras i 4 § tredje stycket KupL, medan undantag från skattskyldighet för utdelningar som avses i moder- och dotterbolagsdirektivet regleras i femte stycket samma paragraf. Det framgår inte uttryckligen av lagen vilket av dessa stycken som har företräde i ett fall där en utdelning som omfattas av femte stycket lämnas till en bulvan på ett sådant sätt att tredje stycket är tillämpligt. Systematiskt är den aktuella paragrafen dock uppbyggd på så sätt att de första tre styckena reglerar när skattskyldighet för kupongskatt föreligger medan de efterföljande sex styckena reglerar när skattskyldighet inte föreligger. Denna systematik kan tolkas som att de sistnämnda styckena utgör undantag till de första tre styckena och att bulvanregeln därför inte är tillämplig i situationer som avses i femte stycket. Det kan dock ifrågasättas om detta har varit syftet med de ändringar som har lett fram till den nuvarande systematiken i 4 § KupL. Någon sådan avsikt framkommer t.ex. inte i förarbetena när undantaget från skattskyldighet för utdelningar som omfattas av moder- och dotterbolagsdirektivet infördes (jfr prop. 1994/95:52). Enligt regeringens uppfattning finns det trots detta en risk för att bulvanregeln i tredje stycket inte skulle kunna tillämpas om undantaget från skattskyldighet enligt femte stycket är tillämpligt. Detsamma gäller om något av undantagen i fjärde eller sjätte–nionde styckena är tillämpligt.

Regeringens bedömning är således att direktivet, när det gäller utdelningar som lämnas av svenska företag, inte kan anses genomfört i svensk rätt genom skatteflyktslagen och att det finns en risk för att det inte heller kan anses genomfört genom bulvanregeln. Det behövs därför en lagändring som säkerställer att det blir möjligt att ta ut kupongskatt i de situationer som avses i skatteflyktsbestämmelsen i ändringsdirektivet. Hur denna ändring bör utformas diskuteras i nästföljande avsnitt.

*Skatteverket* har dock svårt att se vad det är för situationer som innebär ett missbruk av förmånerna i moder- och dotterbolagsdirektivet som leder till att kupongskatt inte kan tas ut och ifrågasätter därför om det är nödvändigt med någon ändring av befintligt regelverk för att genomföra

ändringsdirektivet. I de fall där en utdelning inte är skattepliktig för att den omfattas av moder- och dotterbolagsdirektivet (4 § femte stycket KupL) eller på annan grund, t.ex. för att det är en utdelning på näringsbetingade andelar (4 § sjätte stycket KupL), finns det givetvis ingen anledning att kringgå dessa bestämmelser. De situationer av kringgående av kupongskattelagen som kan bli aktuella är i stället när det rör sig om en utdelning som mottagaren rätteligen borde vara skattskyldig för men som efter en eller flera rättshandlingar omfattas av en bestämmelse i kupongskattelagen som undantar mottagaren från skattskyldighet. Ett exempel på detta som ges i skälen till ändringsdirektivet är att aktierna varifrån vinstutdelningen härrör inte på ett genuint sätt tillskrivs en skattskyldig som är etablerad i en medlemsstat, dvs. om arrangemanget på grundval av sin rättsliga form innebär en överlåtelse av äganderätten till aktierna, men detta inte återspeglar den ekonomiska verkligheten (skäl 8).

### 6.3 Skatteflyktsregeln i kupongskattelagen görs uttryckligen tillämplig på utdelningar som omfattas av moder- och dotterbolagsdirektivet

**Regeringens förslag:** Det ska regleras uttryckligen att skatteflyktsregeln i 4 § tredje stycket kupongskattelagen även gäller utdelningsberättigade som omfattas av fjärde–nionde styckena samma paragraf.

**Promemorians förslag** överensstämmer inte med regeringens. I promemorian föreslogs att skatteflyktslagens tillämpningsområde utvidgas till att även omfatta fastställande av underlag för att ta ut kupongskatt.

**Remissinstanserna:** Av de remissinstanser som har yttrat sig är de flesta kritiska mot förslaget. *Skatteverket* avstyrker förslaget. Förslaget innebär ett byte av skattesubjekt. Enligt bestämmelsen i kupongskattelagen beskattas den som tagit emot utdelningen om någon annan obehörigen vinner befrielse från kupongskatt. Det är i normalfallet en obegränsat skattskyldig person. Enligt den föreslagna bestämmelsen i skatteflyktslagen kommer i stället beskattning ske av den som hade varit skattskyldig om kringgåendet inte hade genomförts. Det är i normalfallet en begränsat skattskyldig person. Vidare uppkommer frågan med vilken skattesats kupongskatten ska tas ut när den tillämpas på en begränsat skattskyldig person. Ska det vara 30 procent enligt kupongskattelagen eller den lägre skattesats som följer av skatteavtalet? En annan fråga är om skatteavtalet alls tillåter att skatteflyktslagen tillämpas i ett fall där bulvanen tar emot utdelningen medan företaget som undkommit kupongskatten får en utdelningsersättning från bulvanen. Om utdelningsersättningen inte omfattas av skatteavtalets definition av utdelning är frågan på vilken grund skatteavtalet tillåter beskattning av den skattskyldige. Det finns en uppenbar risk för att överflyttningen av kupongskatten till skatteflyktslagen leder till att skatt kanske inte kan tas ut alls i vissa situationer på grund av skatteavtal.

*Sveriges advokatsamfund* avstyrker förslaget. En första fråga är om skatteflyktslagen över huvud taget kan tillämpas på kupongskatteområdet. Vidare måste en förutsättning för att införa en generell missbruksregel vara att det i rimlig grad är möjligt att förutse vilka förfaranden som kan komma att träffas av regeln. Förslaget uppfyller inte detta krav. Hur ska t.ex. det fallet bedömas att ett utländskt bolag utanför EU i stället för att förvärva aktier i ett svenskt bolag direkt gör det via ett holdingbolag i ett annat EU-land och därigenom inte behöver betala kupongskatt på senare utdelningar? Det måste analyseras om förslaget är förenligt med etableringsfriheten, hur det förhåller sig till skatteavtalen och hur reglerna ska tillämpas på förfaranden som etablerats innan ikraftträdandet. I promemorian föreslås att skatteflyktslagen på kupongskatteområdet ska kunna tillämpas i tio år från den dag då skattskyldigheten för utdelningen uppkom. Advokatsamfundet kan dock inte se någon rimlig förklaring till varför tidsfristen inom kupongskatteområdet ska skilja sig från de tidsfrister som finns avseende inkomstskatt. Det är även tveksamt om det är förenligt med EU-rätten att ha längre tidsfrister i förhållande till gränsöverskridande utdelningar jämfört med utdelningar till svenska bolag.

*Näringslivets Skattedelegation (NSD)*, till vars yttrande *Föreningen Svenskt Näringsliv* och *Svensk Försäkring* har anslutit sig, anser att förslaget är så pass bristfälligt utrett att det inte kan läggas till grund för lagstiftning. Ett genomförande av bulvanregeln som baseras på texten i direktivet är att föredra framför promemorians förslag. Detta skulle öka möjligheten för utländska aktieägare att kunna förutse följderna av sitt handlande utan att behöva fördjupa sig i och förstå innebörden av skatteflyktslagen. NSD ger följande exempel på frågor som borde ha behandlats i promemorian: Kan skatteflyktslagen tillämpas på kupongskatt? Hur slår bristande förutsebarhet mot företagen? Kan man i förarbetena öka förutsebarheten? Hur förhåller sig förslaget till skatteavtalen? Med skatteflyktsregler följer en betydande rättsosäkerhet. Tiden för denna osäkerhet bör begränsas. Ett avsteg från de tidsfrister som i dag gäller för tillämpning av skatteflyktslagen är inte acceptabelt.

*Svenska Riskkapitalföreningen (SVCA)* anser att utredningen är så bristfällig att förslaget inte kan läggas till grund för lagstiftning. Förslaget bör synkroniseras med det förslag som OECD kommer att lämna på detta område. SVCA önskar att det utreds vilka de faktiska problemen är som inte redan kan eller bör fångas av den s.k. bulvanregeln. Även de utländska skattekonsekvenserna av förfarandet bör beaktas vid bedömningen av om det ska anses innebära att en väsentlig skatteförmån har uppstått. Vilket skatteavtal ska tillämpas på förfarandet och kommer kunna påräknas för undvikande av oavsiktlig merbeskattning? Förslaget kommer att resultera i omfattande tillämpningssvårigheter och rättsosäkerhet.

*Finansbolagens Förening*, som avstyrker förslaget, anser att förslaget bör ges en utformning och ett förarbetsstöd som gör regleringen tydligare och mer förutsebar för de skattskyldiga.

*Lantbrukarnas Riksförbund (LRF)* anser att förslaget enbart bör omfatta ”inte-genuina arrangemang”. LRF undrar vidare hur den situationen att en begränsat skattskyldig fysisk person har förvärvat aktier i ett svenskt bolag via ett utländskt holdingbolag kommer att bedömas? Ska

kupongskatt utgå på utdelning till holdingbolaget? En annan oklar fråga är hur tillämpningen av skatteflyktslagen förhåller sig till skatteavtalen.

*FAR* anger att förslaget skulle skapa stor rättsosäkerhet och att en skatteflyktsbestämmelse bör begränsas till att bara gälla det område där ändringsdirektivet är tillämpligt.

Under förutsättning att möjlighet införs att söka förhandsbesked även för kupongskatt har *Kammarrätten i Sundsvall* inga synpunkter på förslaget. Förslaget att skatteflyktslagens tillämpningsområde omfattar kupongskatt generellt kan dock medföra att skatteflyktslagen tillämpas i strid med gällande skatteavtal. En tillämpning av skatteflyktsregler vad gäller kupongskatt skulle kunna påverka kammarrättens kostnader.

*Förvaltningsrätten i Göteborg* är i grunden positiv till hur de föreslagna ändringarna utformats. Förvaltningsrätten anser dock att det är mycket svårt att förutse vilka rättsliga situationer som kan komma uppstå och behöva bedömas genom den föreslagna utvidgningen av skatteflyktslagen. Det finns skäl att ifrågasätta om det förhållandet att tidsfristen för att i efterhand ta upp en utdelning till beskattning är kortare när det gäller utdelning till svenska bolag än när det gäller utdelning till utländska bolag är förenlig med EU-rätten. Förvaltningsrätten förespråkar därför att en översyn görs med inriktningen att samma tidsfrister ska gälla för utländska som för svenska bolag. Det är troligt att föreslagna ändringar kommer att medföra visst ytterligare arbete på myndighetsnivå och ett visst antal ytterligare mål till domstol. Detta medför i sin tur ytterligare administration och kostnader för Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna.

*Juridiska fakultetsnämnden vid Stockholms universitet* anser att förslaget är lämpligt. Nämnden är dock inte övertygad om att skatteflyktslagen bör ha en så lång tillämpningsperiod som tio år. Det är motiverat att den i andra sammanhang gällande tiden för tillämpningen av skatteflyktslagen (fristen för beslut om efterbeskattning) tillämpas även i detta lagstiftningsärende.

Enligt *Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet* är det lämpligt att direktivet genomförs genom en utvidgning av skatteflyktslagens tillämpningsområde. Det kan dock ifrågasättas om inte tillämpningen av skatteflyktslagen på kupongskatt kommer att leda till tillämpningsproblem i förhållande till skatteavtalen.

*Regelrådet* anser att konsekvensutredningen i promemorian inte uppfyller kraven i 6 och 7 §§ förordningen (2007:1244) om konsekvensutredning vid regelgivning. Beskrivningen av alternativa lösningar, de berörda företagen, påverkan på företags andra kostnader än administrativa kostnader, påverkan på konkurrensförhållandena för berörda företag, påverkan på företag i andra avseenden och om särskild hänsyn tagits till små företag vid reglernas utformning är bristfällig. Beskrivningen av syftet med förslaget, dess överensstämmelse med EU-rätten, valet av tidpunkt för ikraftträdande och påverkan på berörda företags administrativa kostnader är godtagbar.

*Tillväxtverket* anser att konsekvensutredningen i promemorian borde innehålla en analys som underbygger förslagets slutsatser om effekter för företagen.

**Ersättningspromemorians förslag** överensstämmer med regeringens.

**Remissinstanserna:** Enligt *Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet* är en hänvisning till bulvanregeln att föredra. Rättsläget är dock inte entydigt vad gäller att tillämpa sådana interna bestämmelser mot skatteflykt i förhållande till Sveriges folkrättsliga åtaganden i skatteavtalen. Högsta förvaltningsdomstolens uttalande i HFD 2012 ref. 20 är alltför generellt utformat. Förslaget borde ha utretts ytterligare innan det läggs till grund för ny lagstiftning. *Finansbolagens Förening* konstaterar att vissa förbättringar gjorts men att det fortfarande finns brister som uppmärksammats redan i den första remissomgången. *NSD*, till vars yttrande *Föreningen Svenskt Näringsliv* och *Svensk Försäkring* har anslutit sig, konstaterar att väsentliga förbättringar av förslagen har skett men att vissa brister fortfarande kvarstår. Enligt *LRF* är det bra att förslaget inte innehåller några ändringar i skatteflyktslagen. *LRF* vidhåller sin uppfattning att skatteflyktsbestämmelsen bör begränsas till att träffa icke-genuina arrangemang. *Förvaltningsrätten i Göteborg* understryker att det vore önskvärt att det görs en översyn av tidsfristen inom vilken kupongskatt kan påföras i efterhand. *Skatteverket* och *SVCA* tillstyrker förslaget. *FAR* noterar med tillfredsställelse att förslaget att kupongskatt skulle omfattas av skatteflyktslagen har slopats.

**Skälen för regeringens förslag:** Enligt huvudregeln ska kupongskatt betalas till staten för utdelning på aktie i svenskt aktiebolag till en utländsk juridisk person (1 och 4 §§ första stycket KupL). Detta gäller dock inte om mottagaren är ett moderbolag inom EU och om övriga förutsättningar i moder- och dotterbolagsdirektivet är uppfyllda (4 § femte stycket KupL). Som anges i föregående avsnitt är det nödvändigt att det införs en möjlighet att ta ut kupongskatt på utdelningar som lämnas till sådana mottagare i situationer som avses i skatteflyktsbestämmelsen i ändringsdirektivet. I promemorian föreslogs att detta skulle ske genom att skatteflyktslagens tillämpningsområde utvidgas så att lagen även omfattar kupongskatt.

Flera remissinstanser är kritiska mot förslaget i promemorian. *Skatteverket*, *Sveriges advokatsamfund*, *FAR*, *Finansbolagens Förening*, *NSD* och *SVCA* avstyrker förslaget. Advokatsamfundet och *NSD* ifrågasätter om skatteflyktslagen över huvud taget kan tillämpas på kupongskatteområdet. Skatteverket befarar att överflyttningen av kupongskatten till skatteflyktslagen leder till att skatt inte kan tas ut alls i vissa situationer på grund av skatteavtal. Även *Kammarrätten i Sundsvall* och *Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet* ifrågasätter om inte förslaget kommer att leda till tillämpningsproblem i förhållande till skatteavtalen. Advokatsamfundet, *NSD* och *LRF* efterfrågar en analys av hur förslaget förhåller sig till skatteavtalen. Härutöver anser flera remissinstanser, bl.a. Advokatsamfundet, *Finansbolagens Förening* och *NSD*, att förslaget brister i förutsebarhet. Enligt Advokatsamfundet måste det analyseras om förslaget är förenligt med EU-rätten.

Till skillnad från den bedömning som gjordes i promemorian anser regeringen att den s.k. bulvanregeln i 4 § tredje stycket KupL i och för sig omfattar skatteflyktsbestämmelsen i ändringsdirektivet. Som framgår av avsnitt 6.2 finns det emellertid en viss risk för att bulvanregeln inte skulle kunna tillämpas på utdelningar som omfattas av moder- och dotterbolagsdirektivet. Ett alternativ till att genomföra direktivet genom

att utvidga tillämpningsområdet för skatteflyktslagen kan därför vara att uttryckligen reglera att bulvanregeln är tillämplig på sådana utdelningar.

När det gäller remissinstansernas kritik mot förslaget att göra skatteflyktslagen tillämplig på kupongskatt avseende bristande förutsebarhet och rättsosäkerhet konstaterar regeringen att rekvisiten för att tillämpa bulvanregeln inte kan sägas vara tydligare än rekvisiten för att tillämpa skatteflyktslagen. Det har dock inte, i vart fall inom ramen för detta lagstiftningsprojekt, framkommit någon negativ kritik mot denna regel. *Skatteverket* och *SVCA* tillstyrker ersättningspromemorians förslag att förtydliga bulvanregelns tillämpningsområde och *Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet* anser att en hänvisning till bulvanregeln är att föredra. I sina yttranden över promemorians förslag angav Advokatsamfundet och *SVCA* att det i stället bör utredas närmare om direktivets anti-missbruksregel kan anses redan genomförd genom bulvanregeln medan *NSD* uppgav att ett genomförande av bulvanregeln som baseras på texten i direktivet är att föredra framför promemorians förslag. I detta sammanhang bör också framhållas att bulvanregeln har funnits sedan lång tid tillbaka och att den är tillämplig på både obegränsat skattskyldiga bulvaner och begränsat skattskyldiga bulvaner, även om en viss osäkerhet kan råda beträffande dem som är undantagna från skattskyldighet enligt 4 § fjärde–nionde styckena KupL.

Remissinstanserna har också framfört kritik mot förslaget i promemorian för att det leder till tillämpningsproblem i förhållande till skatteavtalen. När det gäller förhållandet mellan skatteflyktslagen och skatteavtalen har Högsta förvaltningsdomstolen i rättsfallet HFD 2012 ref. 20 uttalat följande.

En tillämpning av skatteflyktslagen innebär att man, om vissa förutsättningar är uppfyllda, vid taxeringen inte ska ta hänsyn till en rättshandling som företagits (2 §). I lagen har inte gjorts något undantag för rättshandlingar som omfattas av skatteavtal. Inte heller skatteavtalet med Peru innehåller någon bestämmelse som principiellt utesluter en tillämpning av skatteflyktslagen på rättshandlingar som omfattas av avtalet. Det finns vidare ingenting som talar för att den gemensamma partsavsikten skulle ha varit att transaktioner som leder till att avtalets regler kringgås eller som på annat sätt innebär att avtalet missbrukas inte skulle kunna angripas med stöd av inhemska regler mot skatteflykt. Det aktuella förfarandet kan således i och för sig prövas mot skatteflyktslagen.

Frågan om skatteavtalet eller skatteflyktslagen ska ha företräde ställdes dock aldrig på sin spets eftersom domstolen fann att skatteavtalet inte begränsade Sveriges möjligheter att beskatta ägaren till andelarna för uppkommen kapitalvinst.

Som *Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet* har påpekat är rättsläget inte helt klarlagt när det gäller frågan om förhållandet mellan interna bestämmelser mot skatteflykt och Sveriges åtaganden i skatteavtalen. Rättsfallet från Högsta förvaltningsdomstolen och kommentaren till OECD:s modellavtal talar dock för att skatteavtal inte bör förhindra tillämpningen av skatteflyktslagen.

När det gäller skattskyldigheten för kupongskatt torde den i praktiken kringgå genom att den person som vill uppnå en skattefördel sätter in en bulvan i sitt ställe. Bulvanen tar emot utdelningen och betalar en ersättning till den förstnämnda personen, jfr Kammarrätten i Sundsvalls dom den 15 juni 2007, mål nr 575-05. I domen fann kammarrätten att bulvanregeln var tillämplig eftersom ett svenskt företag (bulvanen) innehaft aktier under sådana förhållanden att det utländska företaget som hade överfört aktierna genom aktielån till det svenska företaget obehörigen blivit befriat från att betala kupongskatt. Den i målet aktuella utdelningen gick till det svenska företaget, som i sin tur betalade motsvarande belopp till det utländska företaget i utdelningsersättning. Såsom *Skatteverket* har påpekat är det oklart om ersättningen (utdelningsersättningen i exemplet) som den som kringgår skattskyldigheten (det utländska företaget i exemplet) mottar kan klassificeras som en utdelning enligt skatteavtalet. Regeringen instämmer i Skatteverkets bedömning att om så inte är fallet finns det risk för att den källskatt på utdelning som avtalet tillåter inte kan tas ut på den aktuella ersättningen.

Bulvanregeln är i dag tillämplig på såväl obegränsat som begränsat skattskyldiga bulvaner. De eventuella tillämpningsproblem som finns i förhållande till skatteavtalen om denna regel utvidgas är därför inte nya. När det gäller bulvanregeln uppstår dock inte samma problem med skatteavtalen som om man med tillämpning av skatteflyktslagen skulle beskatta den som undandragit sig kupongskatt. Vid tillämpning av bulvanregeln är det alltid fråga om att beskatta den utdelning som bulvanen, för annans räkning, tagit emot. Därmed finns inte motsvarande problem som beskrivs ovan som gäller klassificeringen enligt skatteavtalet av ersättningen som ska beskattas. Vid beskattning av utdelning med tillämpning av bulvanregeln är således risken för att skatteavtal helt förhindrar svensk beskattning mindre än om beskattningen skulle ske med tillämpning av skatteflyktslagen.

I promemorian angavs att det är lämpligt att samla generella bestämmelser mot skatteflykt i en lag. En fördel med att låta skatteflyktslagen omfatta kupongskatt i stället för att tillämpa bulvanregeln är också att man på så sätt gör skatteflyktsbestämmelserna mer enhetliga. Med denna lösning ökar dock risken för att skatteavtalen förhindrar en beskattning av en utdelning jämfört med om beskattning sker enligt den befintliga bulvanregeln. Mot denna bakgrund motiverar enligt regeringens bedömning de nämnda fördelarna inte att man frångår tillämpningen av bulvanregeln. Inte heller i övrigt finns det sådana fördelar med en utvidgning av skatteflyktslagens tillämpningsområde att detta alternativ ska väljas framför att uttryckligen reglera att bulvanregeln är tillämplig på kupongskatt i de situationer som avses i moder- och dotterbolagsdirektivet. Ändringsdirektivet bör alltså genomföras i svensk rätt genom att det uttryckligen regleras att bulvanregeln är tillämplig i dessa situationer. Till skillnad från vad som föreslogs i promemorian instämmer således regeringen i ersättningspromemorians bedömning att bulvanregeln bör finnas kvar, att dess tillämpningsområde bör förtydligas och att inga ändringar bör ske i skatteflyktslagen.

*FAR* anser att en skatteflyktsbestämmelse bör begränsas till att bara gälla det område där ändringsdirektivet är tillämpligt. *NSD* är av uppfattningen att ett genomförande av bulvanregeln som baseras på texten i



direktivet är att föredra. Enligt *LRF* bör förslaget enbart omfatta ”icke-genuina arrangemang”. Regeringen anser dock att det utan ändringar i övrigt uttryckligen bör regleras att bulvanregeln omfattar situationer som avses i moder- och dotterbolagsdirektivet. Principiellt bör samma skatteflyktsregler gälla oavsett på vilken grund bulvanen är undantagen från skattskyldighet. Detta innebär att bulvanregeln bör kunna tillämpas oavsett om den utdelningsberättigade inte är skattskyldig till kupongskatt t.ex. på grund av att denne är en obegränsat skattskyldig person eller på grund av att denne är ett moderbolag som omfattas av moder- och dotterbolagsdirektivet. Det skulle vidare komplicera regelverket på ett omotiverat sätt om man inför ytterligare en skatteflyktsregel som bara är tillämplig när bulvanen omfattas av sistnämnda direktiv. Det kan tilläggas att det inte är aktuellt att i detta lagstiftningsprojekt göra en allmän översyn av bulvanregeln.

När det gäller frågan om det bara bör regleras att bulvanregeln är tillämplig på situationer som avses i moder- och dotterbolagsdirektivet eller på samtliga situationer där den utdelningsberättigade i dag är undantagen från skattskyldighet gör regeringen följande bedömning.

Utdelningar som omfattas av moder- och dotterbolagsdirektivet undantas enligt 4 § femte stycket KupL från skattskyldighet. Härutöver undantas från skattskyldighet under vissa förutsättningar även viss diplomatisk personal m.m. stationerad i Sverige (fjärde stycket), näringsbetingade andelar (sjätte stycket), handelsbolag m.m. (åttonde stycket) och fondföretag (nionde stycket). Det innebär att det kan uppstå tveksamheter om bulvanregeln kan tillämpas på dessa fysiska och juridiska personer. Principiellt finns det inga skäl för att bulvanregeln inte ska kunna tillämpas om någon av de nyss nämnda personerna används som bulvan i syfte att någon annan ska kringgå skattskyldighet till kupongskatt. Det kan även ifrågasättas om syftet med de ändringar som har lett fram till den nuvarande systematiken i 4 § KupL har varit att bulvanregeln inte ska vara tillämplig i de fall där den utdelningsberättigade är undantagen från skattskyldighet enligt fjärde–nionde styckena, se avsnitt 6.2. Om det uttryckligen regleras att bulvanregeln omfattar dessa situationer är det därför sannolikt att rättsläget, om det alls förändras, blir det som först åsyftades, dvs. att bulvanregeln kan tillämpas även om bulvanen inte är skattskyldig t.ex. på grund av att denna är ett sådant moderbolag som avses i 4 § femte stycket KupL. På grund av detta och för att minska risken för att skyldigheten att betala kupongskatt kringgås bör det uttryckligen regleras att bulvanregeln är tillämplig även i dessa situationer.

Härefter uppkommer frågan inom vilken tid från det att skattskyldigheten till kupongskatt uppkom som bulvanregeln kan tillämpas. Av 26 § KupL framgår under vilka förutsättningar Skatteverket i efterhand får påföra kupongskatt. Dessa bestämmelser gäller oavsett på vilken grund skattskyldigheten har uppkommit. Eftersom varken 26 § eller någon annan paragraf i kupongskattelagen reglerar inom vilken frist Skatteverket i efterhand får påföra kupongskatt är det de allmänna bestämmelserna om preskription av fordringar enligt preskriptionslagen (1981:130) som gäller. Enligt 2 § preskriptionslagen preskriberas en fordran tio år efter tillkomsten. Skatteverkets fordran på kupongskatt uppkommer samtidigt som skattskyldigheten, dvs. vid utdelningstillfället. Skatteverket måste

således senast inom tio år från det att skattskyldigheten uppkom i efterhand påföra kupongskatt. Om preskriptionen avbryts förlängs denna tidsfrist (5–7 §§ preskriptionslagen). I förhållande till bulvanregeln gäller alltså att Skatteverket får tillämpa regeln fram till dess att Skatteverkets fordran på kupongskatt preskriberas, dvs. normalt tio år efter det att skattskyldigheten uppkom.

I promemorian föreslogs att nämnda tioårsfrist även ska gälla för Skatteverkets rätt att göra framställan om att skatteflyktslagen ska tillämpas på kupongskatt. Även i denna del har förslaget fått negativ kritik från vissa remissinstanser. *Sveriges advokatsamfund* anför att med tanke på den osäkerhet som ändringen av skatteflyktslagen skulle medföra bör man se över möjligheten att påföra kupongskatt i efterhand. Advokatsamfundet kan inte se någon rimlig förklaring till varför tidsfristen inom kupongskatteområdet ska skilja sig från de tidsfrister som finns avseende inkomstskatt. Enligt samfundet är det även tveksamt om det är förenligt med EU-rätten att ha längre tidsfrister i förhållande till gränsöverskridande utdelningar jämfört med utdelningar till svenska bolag. Även *Förvaltningsrätten i Göteborg* anser att det finns skäl att ifrågasätta om det förhållandet att tidsfristen för att i efterhand ta upp en utdelning till beskattning är kortare när det gäller svenska bolag än när det gäller utdelning till utländska bolag är förenlig med EU-rätten. Förvaltningsrätten förespråkar därför att en översyn görs med inriktningen att samma tidsfrister ska gälla för utländska som för svenska bolag. *NSD* anger att det med skatteflyktsregler följer en betydande rättsosäkerhet och att tiden för denna osäkerhet bör begränsas. Enligt *NSD* är det inte acceptabelt med ett avsteg från de tidsfrister som i dag gäller för tillämpningen av skatteflyktslagen. *Juridiska fakultetsnämnden vid Stockholms universitet* är inte övertygad om att skatteflyktslagen bör ha en så lång tillämpningsperiod som tio år. Enligt fakultetsnämnden är det motiverat att den i andra sammanhang gällande tiden för tillämpningen av skatteflyktslagen (fristen för beslut om efterbeskattning) tillämpas även i detta lagstiftningsärendet.

Det är inte aktuellt att inom ramen för detta lagstiftningsprojekt göra en allmän översyn av kupongskattelagen. Det är således inte aktuellt att införa en generellt tillämplig tidsfrist i lagen inom vilken kupongskatt kan påföras i efterhand. Den tidsfrist som med tillämpning av preskriptionslagen gäller i dag när bulvanregeln tillämpas bör också gälla vid tillämpning av situationer som omfattas av moder- och dotterbolagsdirektivet m.fl. situationer som regeringen föreslår uttryckligen ska omfattas av denna regel.

Sammanfattningsvis föreslår regeringen att det uttryckligen regleras att bulvanregelns tillämpningsområde omfattar situationer som avses i moder- och dotterbolagsdirektivet och andra situationer som i dag är undantagna från skattskyldighet enligt kupongskattelagen. De allmänna bestämmelser som i dag gäller för uttag av kupongskatt enligt bulvanregeln bör även gälla när den regeln tillämpas på situationer där den utdelningsberättigade är undantagen från skattskyldighet enligt 4 § fjärde–nionde styckena.

*Kammarrätten i Sundsvall, Förvaltningsrätten i Göteborg, Regelrådet och Tillväxtverket* har synpunkter på förslagets effekter eller beskrivningen av dessa effekter. Dessa behandlas i avsnitt 9.

Förslaget föranleder att en ny paragraf, 4 a §, införs i kupongskattelagen.

## 6.4 Förhandsbesked för kupongskatt

**Regeringens förslag:** En möjlighet att ansöka om förhandsbesked om skatt enligt kupongskattelagen införs. En sådan ansökan ska inkomma till Skatterättsnämnden senast inom fyra månader efter utdelningstillfället. För ett förhandsbesked rörande en fråga som avser skatt enligt kupongskattelagen får Skatterättsnämnden ta ut en avgift.

**Utredningens förslag** överensstämmer med regeringens.

**Remissinstanserna:** *Skatteverket* tillstyrker förslaget men anser att det bör förtydligas att det inte är utbetalare utan den som är skattskyldig enligt kupongskattelagen som ska kunna ansöka om förhandsbesked genom att detta nämns i författningskommentaren. Övriga remissinstanser tillstyrker eller har inget att erinra mot förslaget.

**Ersättningspromemorians förslag** överensstämmer delvis med regeringens. I ersättningspromemorian fanns inget förslag om att avgift får tas ut för ett förhandsbesked rörande en fråga som avser skatt enligt kupongskattelagen.

**Remissinstanserna:** *Skatterättsnämnden* har inget att invända mot att möjligheten att ansöka om förhandsbesked utvidgas enligt förslaget. Följande synpunkter bör emellertid beaktas i det fortsatta beredningsarbetet. Förslaget omfattar endast möjligheten för en enskild att ansöka om förhandsbesked avseende kupongskatt. Motsvarande möjlighet för det allmänna ombudet hos *Skatteverket* behandlas inte trots att ett sådant förslag fanns i Förhandsbeskedsutredningens betänkande Förbättrat förhandsbeskedsinstitut (SOU 2014:62). En ansökan om förhandsbesked om kupongskatt från en enskild ska enligt förslaget ha kommit in till Skatterättsnämnden senast inom fyra månader efter utdelningstillfället. En sådan tidsrymd kan förefalla väl kort. I utkastet till lagrådsremiss finns inget förslag om att avgift får tas ut för ansökningar om kupongskatt, till skillnad mot t.ex. vad som gäller för ansökningar om frågor avseende inkomstskatt. *Förvaltningsrätten i Göteborg* och *Skatteverket* tillstyrker förslaget.

**Skälen för regeringens förslag:** Kupongskatt är en skatt på utdelningar från svenska aktiebolag, värdepappersfonder och specialfonder. Det är den utdelningsberättigade fysiska eller juridiska personen som är skattskyldig. Mottagaren av utdelningen är i allmänhet inte inblandad i den faktiska betalningen av skatten utan den betalas in antingen av det utdelande bolaget, en central värdepappersförvarare, den som det utdelande bolaget annars har anlitat för uppgiften eller vissa former av förvaltare och bolag, jfr 11 a–c och 12 §§ KupL. Regeringen beslutade den 4 juni 2015 att inhämta Lagrådets yttrande över ett förslag om värdepapperscentraler och kontoföring av finansiella instrument. I lagrådsremissen föreslås, såvitt nu är av intresse, bl.a. att den centrala värdepappersförvararens ansvar för innehållande, redovisning och betalning av kupongskatt tas över av värdepapperscentraler. Syftet är att

anpassa svensk rätt till Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 909/2014 av den 23 juli 2014 om förbättrad värdepappersavveckling i Europeiska unionen och om värdepapperscentraler samt ändring av direktiv 98/26/EG och 2014/65/EU och förordning (EU) nr 236/2012. De nya reglerna föreslås träda i kraft den 1 januari 2016. När uttrycket värdepappersförvarare används nedan avses alla som i kupongskattehänseende kan åläggas samma skyldigheter och ansvar som en central värdepappersförvarare.

Kupongskatten är en central skattelagstiftning med många skattskyldiga där det också kan vara fråga om stora belopp. De skattskyldiga är i de flesta fall begränsat skattskyldiga fysiska personer, dvs. som i princip har hemvist utomlands, och utländska juridiska personer. Dessa kan ha svårt att tillvarata sin rätt genom ordinarie domstolsprocess. Som framgår av föregående avsnitt föreslår regeringen dessutom att bulvanregeln ska finnas kvar och att det uttryckligen ska regleras att tillämpningsområdet för denna regel ska gälla i situationer där den utdelningsberättigade är undantagen från skattskyldighet. Liksom för andra skatteflyktsbestämmelser finns det med denna regel ett visst mått av osäkerhet för när den är tillämplig. Det finns därför ur ett rättssäkerhetsperspektiv goda skäl för att låta Skatterättsnämnden pröva frågor om förhandsbesked avseende kupongskatt. I likhet med ersättningspromemorian anser regeringen på grund av detta att det bör införas en möjlighet för den skattskyldige att kunna ansöka om förhandsbesked om skatt enligt kupongskattelagen.

Det utbetalande bolaget eller värdepappersförvararen har en skyldighet att innehålla kupongskatt på en utdelning till en skattskyldig person och betala in den till Skatteverket. Bolaget eller värdepappersförvararen kan också bli skyldig att betala in skatt som borde ha innehållits men där detta av någon anledning inte har skett. Frågor rörande t.ex. skattskyldighet har således stort intresse inte bara för den skattskyldige utan även för både det utdelande bolaget och värdepappersförvararen. Trots detta instämmer regeringen i ersättningspromemorians bedömning att den som ska innehålla kupongskatt inte bör kunna ansöka om förhandsbesked. Precis som konstateras i ersättningspromemorian skulle en ordning där inte bara mottagaren av utdelningen utan även det utdelande bolaget och värdepappersförvararen kan ha rätt att ansöka om förhandsbesked medföra problem. Det skulle exempelvis kunna bli oklarheter kring rättskraften av ett besked från Skatterättsnämnden eftersom det i praktiken skulle gälla tredje man. Ett förhandsbesked gäller vidare bara om det åberopas av den skattskyldige. Partsställningen vid ett överklagande kan också bli svårhanterlig eftersom den skattskyldige som är direkt berörd av den aktuella ansökan rimligen ska ha rätt att överklaga.

Någon mer påtaglig vinst av att kunna avgöra massärenden på detta sätt finns det sannolikt inte heller eftersom det alltid finns risk för att en viss skattskyldigs omständigheter i någon del avviker från de i förhandsbeskedet och det finns därför risk att beskedet blir missvisande eller leder till ett felaktigt resultat i det enskilda fallet. Det är också tveksamt om det finns någon mer påtaglig efterfrågan hos marknadsaktörerna att som utbetalare få möjlighet att ansöka om förhandsbesked. Om det skulle finnas ett sådant behov får värdepappersförvararen i stället ge in en ansökan om förhandsbesked på uppdrag av någon eller några enskilda mottagare av utdelningen.

Mot bakgrund av det anförda föreslår regeringen att enbart den skattskyldige bör kunna ansöka om förhandsbesked om kupongskatt. Som *Skatterättsnämnden* påpekar föreslogs i utredningen att även allmänna ombudet hos Skatteverket ska ges möjlighet att ansöka om förhandsbesked avseende kupongskatt. Denna fråga bereds dock vidare i Finansdepartementet.

*Skatteverket* tillstyrker förslaget men anser att det bör förtydligas att det inte är utbetalare utan den som är skattskyldig enligt kupongskattelagen som ska kunna ansöka om förhandsbesked genom att detta nämns i författningskommentaren. Enligt 5 § lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor får förhandsbesked, efter ansökan av en enskild, lämnas i en fråga som avser sökandens skattskyldighet eller beskattning om det är av vikt för sökanden eller för en enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning. Förhandsbesked lämnas således bara för frågor som avser sökandens skattskyldighet. Om en central värdepappersförvarare som ska innehålla kupongskatt vid utbetalning av utdelning inte har innehållit kupongskatt fastän det bort ske, ska förvararen i förskott betala kupongskatten. Värdepappersförvararen får i efterhand återkräva skattebeloppet av den skattskyldige (10 § KupL). Motsvarande bestämmelser gäller för andra juridiska personer som ska innehålla kupongskatt vid utbetalning av utdelning (11 a–12 §§ KupL). Juridiska personer som ska innehålla kupongskatt vid utbetalning av utdelning kan således i vissa fall bli skyldiga att betala kupongskatt även om den inte har innehållits. Trots detta anses de inte vara skattskyldiga i kupongskattelagens mening, jfr 4 § denna lag. Även om lagen om förhandsbesked i skattefrågor utvidgas till att också gälla kupongskatt får sådana juridiska personer, utan andra ändringar i den lagen, inte ansöka om förhandsbesked gällande sin egen betalningsskyldighet i fråga om kupongskatt. De får inte heller ansöka om förhandsbesked för den som tar emot en utdelning i annan egenskap än som ombud.

När det gäller frågan om inom vilken tid ansökan om förhandsbesked ska ha kommit in föreslås i ersättningspromemorian att det ska ske senast inom fyra månader efter utdelningstillfället. *Skatterättsnämnden* har anfört att en sådan tidsrymd kan förefalla väl kort. Ingen annan remissinstans har dock haft några invändningar mot detta förslag och enligt regeringens bedömning är den föreslagna tidsfristen rimlig. I likhet med ersättningspromemorian föreslår regeringen således att en ansökan om förhandsbesked i fråga om kupongskatt ska inkomma till *Skatterättsnämnden* senast inom fyra månader efter utdelningstillfället.

Som *Skatterättsnämnden* påpekar lämnar ersättningspromemorian, till skillnad från utredningen, inget förslag om att nämnden ska ha möjlighet att ta ut en avgift från en enskild sökande för ett förhandsbesked rörande kupongskatt. Regeringen anser dock i likhet med utredningen att nämnden bör ha en sådan möjlighet. På samma sätt som t.ex. gäller för förhandsbesked rörande inkomstskatt bör avgiften tas ut enligt de närmare föreskrifter som regeringen meddelar. Regeringen har meddelat sådana föreskrifter i 5 § förordningen (2007:785) med instruktion för *Skatterättsnämnden*.

### *Lagförslaget*

Förslaget föranleder ändringar i 1, 9 och 17 §§ lagen om förhandsbesked i skattefrågor.

## 7 Associationsformer som omfattas av moder- och dotterbolagsdirektivet

**Regeringens förslag:** Bilaga 24.1 till inkomstskattelagen kompletteras med de associationsformer i Polen och Rumänien som enligt rådets beslut den 8 juli 2014 omfattas av moder- och dotterbolagsdirektivet.

**Promemorians förslag** överensstämmer med regeringens.

**Remissinstanserna:** *Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet* tillstyrker förslaget.

**Skälen för regeringens förslag:** Den 8 juli 2014 antog rådet direktiv 2014/86/EU om ändring av direktiv 2011/96/EU om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater. Förutom den begränsning av skattefriheten för utdelning som behandlas i avsnitt 5 innebär ändringsdirektivet att tillägg görs i förteckningen i rådets direktiv 2011/96/EU av den 30 november 2011 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater (moder- och dotterbolagsdirektivet) över de associationsformer som omfattas av direktivet. Tillägget avser vissa associationsformer i Polen och i Rumänien.

De associationsformer som genom ändringsdirektivet omfattas av moder- och dotterbolagsdirektivet bör tas med i förteckningen i bilaga 24.1 till inkomstskattelagen (1999:1229) över associationsformer som avses i 24 kap. 16 § andra stycket 1 den lagen.

### *Lagförslaget*

Förslaget föranleder ändringar i bilaga 24.1 till inkomstskattelagen.

## 8 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

**Regeringens förslag:** Ändringarna träder i kraft den 1 januari 2016.

De nya bestämmelserna i kupongskattelagen tillämpas första gången på utdelning om utdelningstillfället inträffar efter den 31 december 2015. De nya bestämmelserna i lagen om förhandsbesked i skattefrågor tillämpas första gången på ansökan om förhandsbesked som har kommit in till Skatterättsnämnden efter den 31 december 2015. Bilaga 24.1 till inkomstskattelagen i dess nya lydelse tillämpas första gången på utdelning som lämnas efter den 31 december 2015. Den nya bestämmelsen i 24 kap. 19 § inkomstskattelagen tillämpas första gången på utdelning om skattskyldighet för denna uppkommer efter den 31 december 2015.

**Promemorians förslag** överensstämmer delvis med regeringens. Promemorians förslag till ändring i kupongskattelagen (1970:624), förkortad KupL, överensstämmer inte med regeringens förslag. Det gäller även förslaget till övergångsbestämmelse till ändringen i denna lag. Promemorian innehöll inget förslag till ändring i lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor. I promemorian fanns dock ett förslag till ändring av lagen (1995:575) om skatteflykt, förkortad skatteflyktslagen.

**Remissinstanserna:** Angående promemorians förslag till ändringar i skatteflyktslagen anför *Sveriges advokatsamfund* följande. En fråga som inte berörs i förslaget är hur reglerna ska tillämpas på förfaranden som etablerats innan ikraftträdandet. Den rättshandling som ”medför en skatteförmån” och som ska bortses ifrån enligt skatteflyktslagen kan knappast vara lämnande av utdelning, utan det måste i stället vara etablering av strukturen. Om en person väljer att äga aktier i ett svenskt bolag via ett holdingbolag så är det således etableringen av holdingbolaget som det ska bortses ifrån. Om etableringen är gjord innan de föreslagna reglerna träder i kraft bör de nya bestämmelserna inte kunna tillämpas på utdelningar från Sverige som lämnas efter ikraftträdandet, eftersom en sådan tillämpning skulle strida mot det skatterättsliga retroaktivitetsförbudet.

**Ersättningspromemorians förslag** överensstämmer i huvudsak med regeringens. Ersättningspromemorian innehöll inget förslag till ändring av inkomstskattelagen.

**Remissinstanserna:** Ingen remissinstans har haft synpunkter på förslaget.

**Skälen för regeringens förslag:** De ändringar i rådets direktiv 2011/96/EU av den 30 november 2011 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater (moder- och dotterbolagsdirektivet) som behandlas i denna promemoria ska vara genomförda i svensk rätt senast den 31 december 2015. Ändringarna som föreslås i lagrådsremissen bör därför träda i kraft den 1 januari 2016.

Skattskyldigheten i fråga om kupongskatt inträder vid utdelningstillfället. Med utdelningstillfälle avses för avstämningsbolag dagen för avstämmning och för andra aktiebolag den dag då utdelningen blir tillgänglig för lyftning (2 § första stycket KupL). För aktiebolag som inte är avstämningsbolag kan en utdelning i vissa fall anses tillgänglig för lyftning, och därmed skattskyldigheten inträda, omedelbart efter det att beslut om utdelning fattats (3 § KupL). Det gäller bl.a. när något utdelningstillfälle inte har bestämts. I dessa fall kan således skattskyldigheten inträda innan utdelningen lämnas. De nya bestämmelserna i kupongskattelagen bör därför tillämpas första gången på utdelning om utdelningstillfället inträffar efter ikraftträdandet, dvs. efter den 31 december 2015.

*Sveriges advokatsamfund* har, när det gäller de i promemorian föreslagna ändringarna i skatteflyktslagen, angett att denna lag inte kan tillämpas på en utdelning som lämnas efter ikraftträdandet om utdelningen härrör från en redan etablerad struktur. Regeringen föreslår inga ändringar i skatteflyktslagen, utan i stället att bulvanregelns tillämpningsområde förtydligas. Rättsföljden av bulvanregeln skiljer sig från rättsföljden av skatteflyktslagen på så sätt att om bulvanregeln är tillämplig är den utdelningsberättigade skattskyldig till kupongskatt, medan om skatteflyktslagen är tillämplig ska man fastställa underlaget för att ta ut skatt med bortseende från en rättshandling. För bulvanregelns del blir det därför inte aktuellt att beakta när i tiden en bakomliggande struktur har etablerats. Vad som är avgörande vid bedömningen av om denna regel är tillämplig är om förhållandena vid utdelningstillfället är sådana att annan därigenom obehörigen befrias från kupongskatt. Enligt regeringens uppfattning kan bulvanregeln således tillämpas på utdelningar som lämnas efter ikraftträdandet även om förhållandet mellan den utdelningsberättigade (bulvanen) och den som obehörigen befrias från kupongskatt har etablerats innan denna tidpunkt.

De nya bestämmelserna i lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor bör tillämpas första gången på ansökan om förhandsbesked som har kommit in till Skatterättsnämnden efter ikraftträdandet.

Det finns inga särskilda regler om beskattningstidpunkten för utdelning i inkomstslaget näringsverksamhet, utan utdelningen ska enligt 14 kap. 2 § inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, tas upp som intäkt det beskattningsår som den hänför sig till enligt god redovisningssed. Vid anteciperad utdelning kan den situationen uppkomma att skattskyldigheten för en utdelning inträder vid en tidigare tidpunkt än när utdelningen lämnas, se under rubriken "Beskattningstidpunkt för utdelning" i avsnitt 5.1. För att undvika retroaktiv tillämpning av den föreslagna bestämmelsen i 24 kap. 19 § IL bör den inte tillämpas första gången på utdelning som lämnas efter den 31 december 2015, utan på utdelning om skattskyldighet för denna uppkommer efter denna dag. Bilaga 24.1 i dess nya lydelse bör tillämpas på utdelning som lämnas efter den 31 december 2015.



## 9 Konsekvenser

### *Offentligfinansiella effekter*

Effekterna av förslaget om att bulvanregelns tillämpningsområde ska förtydligas är svårbedömda. Förslaget bedöms dock ha viss avhållande effekt på förekomsten av skatteflykt vad gäller kupongskatt. Det saknas dock underlag för att beräkna storleken av de offentligfinansiella effekterna. Förslagets effekter på de offentliga finanserna bedöms bli positiva men så pass begränsade att de kan anses vara försumbara.

Även när det gäller förslaget om begränsning av skattefriheten för utdelning på andelar, där utdelningen får dras av som ränta eller liknande i källstaten, är effekterna svårbedömda. Skatteverket har inte ansett att det funnits något stöd i gällande svensk skattelagstiftning för att beskatta vinstutdelningar på den grund att de har fått dras av i källstaten.<sup>1</sup> När det nu införs ett sådant lagstöd kommer det sannolikt att ha en avhållande effekt på förekomsten av sådana gränsöverskridande transaktioner. Mot denna bakgrund bedöms därför förslaget få en positiv men försumbar effekt på de offentliga finanserna.

De föreslagna bestämmelserna om att vissa företagsformer i Polen och i Rumänien ska omfattas av de bestämmelser om skattefrihet på utdelning på andelar som i dag gäller enligt 24 kap. 17–17 b §§ inkomstskattelagen (1999:1229) är till fördel för de skattskyldiga. Detta eftersom en tillämpning av rådets direktiv 2011/96/EU av den 30 november 2011 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater (moder- och dotterbolagsdirektivet) och de bestämmelser som införts i svensk rätt med anledning av direktivet leder till lägre beskattning av utdelning än vad som annars skulle ha varit fallet. Denna ändring kan således medföra ett visst skattebortfall. Med hänsyn till det begränsade tillämpningsområdet och att det sedan tidigare finns andra bolagsformer i Polen och i Rumänien som omfattas av direktivet bedöms förslagets påverkan på de offentliga finanserna vara försumbar.

### *Effekter för företagen*

Det är svårt att bedöma om och i så fall i vilken utsträckning förslaget att förtydliga bulvanregelns tillämpningsområde kommer att öka tillämpningen av denna regel. Dagens regel omfattar i vart fall obegränsat skattskyldiga personer utan begränsningar och begränsat skattskyldiga personer i vissa fall. Förtydligandet rör enbart begränsat skattskyldiga personer. Såvitt känt har bulvanregeln endast tillämpats i ett fåtal fall och enligt regeringens uppfattning finns det ingen anledning att tro att tillämpningen med det föreslagna förtydligandet kommer att öka mer än marginellt. Förslaget bedöms därför påverka ett begränsat antal företag i utlandet som äger andelar i svenska företag. Investeringsviljan i svenska företag bedöms inte påverkas i någon nämnvärd utsträckning med försla-

<sup>1</sup> Skatteverkets rapport den 23 april 2012 Hybridsituationer inom bolagssektorn – Gränsöverskridande och särskilt i samband med finansiering, s. 99.

get. Eftersom förslaget inte bedöms påverka svenska företag ökar inte deras administrativa börda.

*Regelrådet* anser att konsekvensutredningen i promemorian inte uppfyller kraven i 6 och 7 §§ förordningen (2007:1244) om konsekvensutredning vid regelgivning. Beskrivningen av alternativa lösningar, de berörda företagen, påverkan på företags andra kostnader än administrativa kostnader, påverkan på konkurrensförhållandena för berörda företag, påverkan på företag i andra avseenden och om särskild hänsyn tagits till små företag vid reglernas utformning är bristfällig. Beskrivningen av syftet med förslaget, dess överensstämmelse med EU-rätten, valet av tidpunkt för ikraftträdande och påverkan på berörda företags administrativa kostnader är godtagbar. *Tillväxtverket* anser att konsekvensutredningen i promemorian borde innehålla en analys som underbygger förslagets slutsatser om effekter för företagen.

När det gäller andra kostnader än administrativa som förslaget om förtydligande av bulvanregeln kan ge upphov till för företagen handlar det om de i förslaget avsedda skatteeffekterna. Dessa bedöms påverka ett fåtal utländska företag. Några data för att på förhand avgöra exakt vilka dessa företag är finns inte tillgänglig. Vid genomförandet av ändringarna i moder- och dotterbolagsdirektivet har inga särskilda hänsyn tagits till små företag vid utformningen av reglerna. Förtydligandet av bulvanregeln gäller utländska företag oavsett storlek.

Förslaget om att utvidga förhandsbeskedsinstitutet till kupongskatt medför ökad förutsebarhet för de utländska företag som väljer att ansöka om förhandsbesked. Förslaget gäller för alla som är skattskyldiga till kupongskatt, såväl fysiska som juridiska personer. Typiskt sett är det bara utländska personer som är skattskyldiga till kupongskatt. Eftersom det i dag inte finns någon möjlighet att ansöka om förhandsbesked avseende kupongskatt finns det inga data för att på förhand avgöra vilka företag som kan tänkas göra det efter den föreslagna ändringen eller hur lång tid det kan tänkas ta att ta fram underlag till en sådan ansökan. Det kan dock antas att företagen i fråga bara väljer att ansöka om förhandsbesked i de fall de gör bedömningen att deras totala kostnader, administrativa såväl som övriga, blir mindre till följd av åtgärden.

Regelrådet anför att de försumbara effekter som beskrivs avseende förslaget om begränsning av skattefriheten för utdelning är såvitt Regelrådet tolkar det försumbara i hänseendet offentligfinansiella finanser, vilket Regelrådet tolkar som att företagens skattekostnader bör öka i motsvarande mån. Regelrådet saknar en utförligare analys av påståendet att den möjlighet som funnits att genom skatteplanering få till stånd dubbel icke-beskattnings kan leda till snedvridning av konkurrensen. Regelrådet anför att det vore önskvärt om det konkurrensfrämjande syftet med förslaget hade kommenterats liksom vad det innebär för berörda svenska företag.

Det är svårt att bedöma i vilken utsträckning förslaget att begränsa skattefriheten för utdelning kommer att bidra till att skapa ett s.k. level playing field mellan svenska koncerner och gränsöverskridande koncerner. Bestämmelsen är ett steg i rätt riktning för att främja konkurrens, transparens och rättvisa. Omfattningen och förekomsten av utdelning som har fått dras av som ränta eller liknande i källstaten och som har mottagits skattefritt i svenska företag är svår att uppskatta. Det är olik-

heter i ländernas skattesystem som utnyttjas genom hybridlånearrangemang för att uppnå en dubbel icke-beskattnings och av Skatteverkets rapport den 23 april 2012<sup>2</sup> framgår att Skatteverket inte ansett att det funnits något stöd i gällande svensk skattelagstiftning att beskatta vinstutdelningar på den grund att de har fått dras av i källstaten.

#### *Effekter för Skatteverket, Skatterättsnämnden och de allmänna förvaltningsdomstolarna*

*Kammarrätten i Sundsvall* anför att en tillämpning av skatteflyktsregler vad gäller kupongskatt skulle kunna påverka kammarrättens kostnader. *Förvaltningsrätten i Göteborg* anser att det är troligt att föreslagna ändringar i promemorian kommer att medföra visst ytterligare arbete på myndighetsnivå och ett visst antal ytterligare mål till domstol. Enligt förvaltningsrätten medför detta i sin tur ytterligare administration och kostnader för Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna. I den mån förslaget innebär ökade kostnader för Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna får de emellertid enligt regeringens mening anses så marginella att de får anses rymmas inom befintliga ekonomiska ramar.

När det gäller förslaget om att utvidga förhandsbeskedsinstitutet till kupongskatt kan det medföra en viss ökning av antalet ansökningar om förhandsbesked till Skatterättsnämnden. Det kommer i så fall att medföra en ökad arbetsbelastning för Skatterättsnämnden, Skatteverket och Högsta förvaltningsdomstolen. Även i detta sammanhang gör dock regeringen bedömningen att eventuella ökade kostnader på grund av ökad arbetsbelastning rymms inom befintliga ekonomiska ramar.

#### *Effekter för jämställdheten*

Förslagen i lagrådsremissen påverkar beskattningen av vissa utdelningar och har därför inga direkta effekter på jämställdheten mellan män och kvinnor. I den mån en ökad beskattning på företagsnivå påverkar delägarnas avkastning på andelsinnehavet påverkar dock förslagen indirekt företagens ägare. Då män i högre grad än kvinnor äger andelar i företag påverkar förslagen män i större utsträckning. Det bör dock framhållas att effekterna av förslaget bedöms som mycket små, och dessutom i första hand gälla utländska företag.

<sup>2</sup> Skatteverkets rapport den 23 april 2012 Hybridsituationer inom bolagssektorn – Gränsöverskridande och särskilt i samband med finansiering.

## 10 Författningskommentar

### 10.1 Förslaget till lag om ändring i kupongskattelagen (1970:624)

#### *4 a §*

Paragrafen, som är ny, innebär att bestämmelserna i 4 § fjärde–nionde styckena om när skattskyldighet inte föreligger inte är tillämpliga om den s.k. bulvanregeln i 4 § tredje stycket är tillämplig. Om både bulvanregeln och t.ex. fjärde, femte eller sjätte stycket är tillämpliga har således bulvanregeln företräde, vilket innebär att den utdelningsberättigade är skattskyldig.

#### **Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser**

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelserna behandlas i avsnitt 8.

### 10.2 Förslaget till lag om ändring i lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor

#### *1 §*

Genom den nya *punkten 5 i första stycket* görs lagen tillämplig på skatt enligt kupongskattelagen (1970:624), dvs. det blir möjligt att ansöka om förhandsbesked om sådan skatt.

#### *9 §*

I *tredje stycket*, som är nytt, regleras inom vilken frist en ansökan om förhandsbesked om kupongskatt senast ska ha kommit in till Skatterättsnämnden. Vad som avses med utdelningstillfälle framgår av 2 § första stycket kupongskattelagen.

#### *17 §*

I paragrafen regleras Skatterättsnämndens möjlighet att ta ut avgift för ett förhandsbesked. Genom ändringen i *första stycket* får nämnden ta ut avgift för förhandsbesked rörande kupongskatt.

#### **Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser**

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelserna behandlas i avsnitt 8.

### 10.3 Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

#### **24 kap.**

#### *19 §*

Paragrafen är ny. Bestämmelsen innebär att skattefriheten för utdelning på andel inte ska gälla om utdelningen lämnas av ett utländskt företag till den del utdelningen får dras av som ränta eller liknande i det företag som lämnar utdelningen. Bestämmelsen gäller oavsett hur stort andelsinnehav

företaget som tar emot utdelningen har i det företag som lämnar utdelningen. Utdelningen ska tas upp oavsett om det företag som har lämnat utdelningen inte har kunnat utnyttja avdraget.

Det finns inga särskilda regler om beskattningstidpunkten för utdelning i inkomstslaget näringsverksamhet, utan utdelning ska enligt 14 kap. 2 § IL tas upp som intäkt det beskattningsår som den hänför sig till enligt god redovisningssed.

### **Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser**

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelserna behandlas i avsnitt 8.

### **Bilaga 24.1**

I bilagan görs tillägg för associationsformer i Polen och i Rumänien. Dessutom görs språkliga ändringar.

## DIREKTIV

## RÅDETS DIREKTIV 2014/86/EU

av den 8 juli 2014

**om ändring av direktiv 2011/96/EU om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater**

EUROPEISKA UNIONENS RÅD UTFÄRDAR DETTA DIREKTIV

med beaktande av fördraget om Europeiska unionens funktionssätt, särskilt artikel 115,

med beaktande av Europeiska kommissionens förslag,

efter översändande av utkastet till lagstiftningsakt till de nationella parlamenten,

med beaktande av Europaparlamentets yttrande <sup>(1)</sup>,med beaktande av Europeiska ekonomiska och sociala kommitténs yttrande <sup>(2)</sup>,

i enlighet med ett särskilt lagstiftningsförfarande, och

av följande skäl:

- (1) Genom rådets direktiv 2011/96/EU <sup>(3)</sup> undantas olika former av vinstutdelning från dotterbolag till moderbolag från källskatt och undanröjs dubbelbeskattning av sådana inkomster på moderbolagsnivå.
- (2) Fördelarna med direktiv 2011/96/EU bör inte leda till situationer med dubbel icke-beskattning och därför skapa oavsiktliga skattefördelar för koncerner med moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater i jämförelse med koncerner hemmahörande i samma medlemsstat.
- (3) För att undvika situationer med dubbel icke-beskattning till följd av olikheter i den skattemässiga behandlingen av vinstutdelning mellan medlemsstaterna, bör den medlemsstat där moderbolaget är hemmahörande och den medlemsstat där det fasta driftstället är hemmahörande inte tillåta dessa företag att utnyttja den skattebefrielse som tillämpas på mottagen vinstutdelning, i den mån sådana vinster är avdragsgilla i ett dotterbolag till moderbolaget.
- (4) Det är lämpligt att uppdatera del A i bilaga I till direktiv 2011/96/EU, så att den även omfattar andra former av bolag som omfattas av bolagsskatt i Polen och andra former av bolag som har införts i bolagslagstiftningen i Rumänien.
- (5) Direktiv 2011/96/EU bör därför ändras i enlighet med detta.

HÄRIGENOM FÖRESKRIVS FÖLJANDE.

*Artikel 1*

Direktiv 2011/96/EU ska ändras på följande sätt:

1. Artikel 4.1 a ska ersättas med följande:

- "a) avstå från att beskatta sådan vinstutdelning, till den del sådan vinstutdelning inte är avdragsgill i dotterbolaget, och beskatta sådan vinstutdelning till den del sådan vinstutdelning är avdragsgill i dotterbolaget, eller"

<sup>(1)</sup> Yttrande av den 2 april 2014 (ännu ej offentliggjort i EUT).

<sup>(2)</sup> Yttrande av den 25 mars 2014 (ännu ej offentliggjort i EUT).

<sup>(3)</sup> Rådets direktiv 2011/96/EU av den 30 november 2011 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater (EUT L 345, 29.12.2011, s. 8).

2. I del A i bilaga I ska led u ersättas med följande:

”u) Bolag i polsk rätt som kallas ’spółka akcyjna’, ’spółka z ograniczoną odpowiedzialnością’, ’spółka komandytowo-akcyjna’.”

3. I del A i bilaga I ska led w ersättas med följande:

”w) Bolag i rumänsk rätt som kallas ’societăți pe acțiuni’, ’societăți în comandită pe acțiuni’, ’societăți cu răspundere limitată’, ’societăți în nume colectiv’, ’societăți în comandită simplă’.”

#### Artikel 2

1. Medlemsstaterna ska senast den 31 december 2015 sätta i kraft de lagar och andra författningar som är nödvändiga för att följa detta direktiv. De ska genast överlämna texten till dessa bestämmelser till kommissionen.

När en medlemsstat antar dessa bestämmelser ska de innehålla en hänvisning till detta direktiv eller åtföljas av en sådan hänvisning när de offentliggörs. Närmare föreskrifter om hur hänvisningen ska göras ska varje medlemsstat själv utfärda.

2. Medlemsstaterna ska till kommissionen överlämna texten till de centrala bestämmelser i nationell lagstiftning som de antar inom det område som omfattas av detta direktiv.

#### Artikel 3

Detta direktiv träder i kraft den tjugonde dagen efter det att det har offentliggjorts i *Europeiska unionens officiella tidning*.

#### Artikel 4

Detta direktiv riktar sig till medlemsstaterna.

Utfärdat i Bryssel den 8 juli 2014.

På rådets vägnar  
P.C. PADOAN  
Ordförande

## I

(Lagstiftningsakter)

## DIREKTIV

## RÅDETS DIREKTIV (EU) 2015/121

av den 27 januari 2015

**om ändring av direktiv 2011/96/EU om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater**

EUROPEISKA UNIONENS RÅD HAR ANTAGIT DETTA DIREKTIV

med beaktande av fördraget om Europeiska unionens funktionssätt, särskilt artikel 115,

med beaktande av Europeiska kommissionens förslag,

efter översändande av utkastet till lagstiftningsakt till de nationella parlamenten,

med beaktande av Europaparlamentets yttrande <sup>(1)</sup>,

med beaktande av Europeiska ekonomiska och sociala kommitténs yttrande <sup>(2)</sup>,

i enlighet med ett särskilt lagstiftningsförfarande, och

av följande skäl:

- (1) Genom rådets direktiv 2011/96/EU <sup>(3)</sup> undantas olika former av vinstutdelning från dotterbolag till moderbolag från källskatt och undanröjs dubbelbeskattning av sådana inkomster på moderbolagsnivå.
- (2) Det är nödvändigt att se till att direktiv 2011/96/EU inte missbrukas av skattskyldiga som omfattas av dess tillämpningsområde.
- (3) Vissa medlemsstater tillämpar nationella eller avtalsgrundade bestämmelser som syftar till att ta itu med skatteflykt, skattebedrägeri eller missbruksförfaranden på ett allmänt eller på ett specifikt sätt.
- (4) Dessa bestämmelser kan dock vara mer eller mindre stränga och är under alla förhållanden utformade för att ta hänsyn till särdragen i varje medlemsstats nationella skattesystem. Vissa medlemsstater har dessutom inte några nationella eller avtalsgrundade bestämmelser för förebyggande av missbruk.
- (5) Införandet av en gemensam minimibestämmelse mot missbruk i direktiv 2011/96/EU skulle därför i hög grad bidra till att förebygga missbruk av det direktivet och säkerställa en enhetligare tillämpning av det i de olika medlemsstaterna.
- (6) Anti-missbruksbestämmelser bör tillämpas på ett proportionellt sätt och i det specifika syftet att ta itu med ett arrangemang eller en uppsättning arrangemang som inte är genuina, dvs. som inte återspeglar den ekonomiska verkligheten.

<sup>(1)</sup> Yttrande av den 2 april 2014 (ännu ej offentliggjort i EUT).

<sup>(2)</sup> Yttrande av den 25 mars 2014 (EUT C 226, 16.7.2014, s. 40).

<sup>(3)</sup> Rådets direktiv 2011/96/EU av den 30 november 2011 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater (EUT L 345, 29.12.2011, s. 8).



- (7) I det syftet bör medlemsstaternas skatteförvaltningar, när de bedömer om ett arrangemang eller en uppsättning arrangemang utgör ett missbruk, göra en objektiv analys av alla relevanta fakta och omständigheter.
- (8) Medlemsstaterna bör visserligen använda anti- missbruksklausulen till att ta itu med arrangemang som i sin helhet inte är genuina, men det kan även finnas fall där enstaka steg eller delar av ett arrangemang, när de betraktas enskilt, inte är genuina. Medlemsstaterna bör också kunna använda anti-missbruksklausulen till att hantera dessa särskilda steg eller delar utan att det påverkar arrangemangets återstående genuina steg eller delar. Detta skulle maximera effektiviteten av anti-missbruksklausulen samtidigt som dess proportionalitet garanteras. "I den utsträckning-metoden" kan vara effektiv i de fall då de berörda enheterna som sådana är genuina, men när till exempel aktier varifrån vinstutdelningen härrör inte på ett genuint sätt tillskrivs en skattskyldig som är etablerad i en medlemsstat, dvs. om arrangemanget på grundval av sin rättsliga form innebär en överlåtelse av äganderätten till aktierna, men detta inte återspeglar den ekonomiska verkligheten.
- (9) Detta direktiv bör inte på något sätt påverka medlemsstaternas möjlighet att tillämpa de egna nationella eller avtalsgrundade bestämmelserna som syftar till att förebygga skatteflykt, skattebedrägeri eller missbruk.
- (10) Direktiv 2011/96/EU bör därför ändras i enlighet med detta.

HÄRIGENOM FÖRESKRIVS FÖLJANDE.

#### Artikel 1

Artikel 1.2 i direktiv 2011/96/EU ska ersättas med följande punkter:

"2. Medlemsstaterna ska inte bevilja förmånerna enligt detta direktiv till 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 detta direktiv och som inte är genuina med beaktande av alla relevanta fakta och omständigheter.

Ett arrangemang kan bestå av mer än ett steg eller en del.

3. Vid tillämpningen av punkt 2 ska ett arrangemang eller en uppsättning arrangemang betraktas som inte genuina i den utsträckning som de inte har införts av giltiga kommersiella skäl som återspeglar den ekonomiska verkligheten.

4. Detta direktiv ska inte hindra tillämpningen av sådana nationella eller avtalsgrundade bestämmelser som behövs för förebyggande av skatteflykt, skattebedrägeri eller missbruk."

#### Artikel 2

1. Medlemsstaterna ska sätta i kraft de lagar och andra författningar som är nödvändiga för att följa detta direktiv senast den 31 december 2015. De ska till kommissionen genast överlämna texten till dessa bestämmelser.

När en medlemsstat antar dessa bestämmelser ska de innehålla en hänvisning till detta direktiv eller åtföljas av en sådan hänvisning när de offentliggörs. Närmare föreskrifter om hur hänvisningen ska göras ska varje medlemsstat själv utfärda.

2. Medlemsstaterna ska till kommissionen överlämna texten till de centrala bestämmelser i nationell lagstiftning som de antar inom det område som omfattas av detta direktiv.

#### Artikel 3

Detta direktiv träder i kraft den tjugonde dagen efter det att det har offentliggjorts i *Europeiska unionens officiella tidning*.

*Artikel 4*

Detta direktiv riktar sig till medlemsstaterna.

Utfärdat i Bryssel den 27 januari 2015.

*På rådets vägnar*

J. REIRS

*Ordförande*

---

I promemorian föreslås för det första att en vinstutdelning från ett utländskt företag ska tas upp till den del utdelningen får dras av i det utländska företaget. Detta gäller dock bara om utdelningen behandlas som ränta i det företag som lämnar utdelningen. Förslaget föranleder en ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).

För det andra föreslås att tillämpningsområdet för lagen (1995:575) mot skatteflykt utvidgas så att lagen även omfattar kupongskatt. Som en följd av detta förslag föreslås även att den nuvarande skatteflyktsbestämmelsen i 4 § tredje stycket kupongskattelagen (1970:624) avskaffas.

Slutligen föreslås att förteckningen i inkomstskattelagen över vilka associationsformer som avses i 24 kap. 16 § andra stycket 1 den lagen kompletteras med vissa associationsformer i Polen och i Rumänien.

Förslagen är föranledda av ändringar i rådets direktiv 2011/96/EU om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater.

Lagändringarna föreslås träda i kraft den 1 januari 2016.

## Promemorians lagförslag

### Förslag till lag om ändring i kupongskattelagen (1970:624)

Härigenom föreskrivs att 4 § kupongskattelagen (1970:624) ska ha följande lydelse.

#### *Nuvarande lydelse*

#### *Föreslagen lydelse*

#### 4 §<sup>1</sup>

Skattskyldighet föreligger för utdelningsberättigad om denne är fysisk person, som är begränsat skattskyldig, dödsbo efter sådan person eller utländsk juridisk person, och utdelningen ej är hänförlig till inkomst av näringsverksamhet som bedrivits från fast driftställe här i riket. Skattskyldighet föreligger dock inte för utdelningsberättigad utländsk juridisk person för sådan del av utdelningen som motsvarar det belopp som ska beskattas hos delägaren enligt 5 kap. 2 a § eller 39 a kap. 13 § inkomstskattelagen (1999:1229).

För handelsbolag, europeisk ekonomisk intressegruppering, kommanditbolag och rederi föreligger skattskyldighet för den del av utdelningen som ej är hänförlig till inkomst av näringsverksamhet som bedrivits från fast driftställe här i riket och som belöper på delägare eller medlem som är begränsat skattskyldig.

*Skattskyldighet föreligger slutligen för utdelningsberättigad, som innehar aktie under sådana förhållanden, att annan därigenom obehörigen beredes förmån vid beslut om inkomstskatt eller vinner befrielse från kupongskatt.*

Skattskyldighet föreligger inte för person som avses i 3 kap. 17 § 2–4 inkomstskattelagen.

Skattskyldighet föreligger inte heller för en juridisk person i en främmande stat som är medlem i Europeiska unionen, om den innehar 10 procent eller mer av andelskapitalet i det utdelande bolaget och uppfyller villkoren i artikel 2 i rådets direktiv 2011/96/EU av den 30 november 2011 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater.

Skattskyldighet föreligger inte heller för utländskt bolag som avses i 2 kap. 5 a § inkomstskattelagen och som motsvarar ett sådant svenskt företag som avses i 24 kap. 13 § 1–4 den lagen, för utdelning på aktie om aktien är en sådan näringsbetingad andel som avses i 24 kap. 14 § första stycket 1 eller 2 samma lag.

Som förutsättning för skattefrihet enligt *sjätte* stycket gäller att

Som förutsättning för skattefrihet enligt *femte* stycket gäller att

<sup>1</sup> Senaste lydelse 2013:574.

utdelningen skulle ha omfattats av bestämmelserna om skattefrihet i 24 kap. 17–22 §§ eller 25 a kap. 5, 6 och 8 §§ inkomstskattelagen, om det utländska bolaget varit ett svenskt företag. I fråga om innehavstid enligt 24 kap. 20 § samma lag gäller dock att andelen alltid ska ha innehafts minst ett år vid utdelningstillfället.

Skattskyldighet för utdelning föreligger inte heller för handelsbolag, europeisk ekonomisk intressegruppering, kommanditbolag eller i utlandet delägarbeskattade juridiska personer om motsvarande utdelning hade varit skattefri enligt *femte* eller *sjätte* stycket om delägaren själv hade varit utdelningsberättigad. Vid bedömningen av om utdelningen hade varit skattefri ska aktieinnehavet bestämmas utifrån storleken på delägarens indirekta innehav.

Skattskyldighet föreligger inte heller för fondföretag enligt 1 kap. 1 § första stycket 9 lagen (2004:46) om värdepappersfonder eller utländska specialfonder som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet eller i en stat med vilken Sverige har ingått ett skatteavtal som innehåller en artikel om informationsutbyte eller ett avtal om informationsutbyte i skatteärenden.

utdelningen skulle ha omfattats av bestämmelserna om skattefrihet i 24 kap. 17–22 §§ eller 25 a kap. 5, 6 och 8 §§ inkomstskattelagen, om det utländska bolaget varit ett svenskt företag. I fråga om innehavstid enligt 24 kap. 20 § samma lag gäller dock att andelen alltid ska ha innehafts minst ett år vid utdelningstillfället.

Skattskyldighet för utdelning föreligger inte heller för handelsbolag, europeisk ekonomisk intressegruppering, kommanditbolag eller i utlandet delägarbeskattade juridiska personer om motsvarande utdelning hade varit skattefri enligt *ffjärde* eller *femte* stycket om delägaren själv hade varit utdelningsberättigad. Vid bedömningen av om utdelningen hade varit skattefri ska aktieinnehavet bestämmas utifrån storleken på delägarens indirekta innehav.

---

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2016.

2. De nya bestämmelserna tillämpas första gången på utdelning som lämnas efter den 31 december 2015.

## Förslag till lag om ändring i lag (1995:575) mot skatteflykt

Härigenom föreskrivs<sup>1</sup> i fråga om lagen (1995:575) mot skatteflykt dels att 1 och 4 §§ ska ha följande lydelse, dels att det ska införas två nya paragrafer, 5 och 6 §§, av följande lydelse.

### *Nuvarande lydelse*

### *Föreslagen lydelse*

#### 1 §<sup>2</sup>

Denna lag gäller vid fastställande av underlag för att ta ut kommunal och statlig inkomstskatt.

Denna lag gäller vid fastställande av underlag för att ta ut kommunal och statlig inkomstskatt samt kupongskatt.

#### 4 §<sup>3</sup>

Fråga om tillämpning av denna lag prövas av förvaltningsrätten efter framställning av Skatteverket. *I fråga om handläggning av framställning om tillämpning av lagen och i fråga om överklagande av beslut med anledning av sådan framställning gäller i tillämpliga delar bestämmelserna i 67 kap. skatteförfarandelagen (2011:1244).*

Fråga om tillämpning av denna lag prövas av förvaltningsrätten efter framställning av Skatteverket.

*Framställning enligt första stycket får göras före utgången av de frister som enligt 66 kap. 27, 29–34 §§ skatteförfarandelagen gäller för beslut om efterbeskattning.*

#### 5 §

*I fråga om framställning om tillämpning av denna lag beträffande kommunal och statlig inkomstskatt gäller för handläggning av sådan framställning och för överklagande av beslut med anledning av sådan framställning bestämmelserna i 67 kap. skatte-*

<sup>1</sup> Jfr rådets direktiv 2015/121/EU av den 27 januari 2015 om ändring av direktiv 2011/96/EU om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater (EUT L 21, 28.1.2015, s. 1–3).

<sup>2</sup> Senaste lydelse 2011:1372.

<sup>3</sup> Senaste lydelse 2011:1372.

*förfarandelagen (2011:1244) i Bilaga 4  
tillämpliga delar.*

Framställning enligt första stycket får göras före utgången av de frister som enligt 66 kap. 27 och 29–34 §§ skatteförfarandelagen gäller för beslut om efterbeskattning.

6 §

*Framställning om tillämpning av denna lag beträffande kupongskatt ska göras hos den förvaltningsrätt som är behörig att pröva ett överklagande av Skatteverkets beslut i ett ärende enligt kupongskattelagen (1970:624). I fråga om handläggning av sådan framställning och om överklagande av beslut med anledning av sådan framställning gäller bestämmelserna i kupongskattelagen i tillämpliga delar.*

Framställning enligt första stycket får göras före utgången av den frist inom vilken Skatteverket i efterhand får påföra den skattskyldige kupongskatt.

---

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2016.

2. De nya bestämmelserna i 1 och 6 §§ tillämpas första gången på utdelning om skattskyldighet för denna uppkommer efter den 31 december 2015.

## Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

Härigenom föreskrivs<sup>1</sup> i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229)<sup>2</sup> dels att 24 kap. 17 b § och bilaga 24.1 ska ha följande lydelse, dels att det ska införas en ny paragraf, 24 kap. 19 §, och närmast före 24 kap. 19 § en ny rubrik av följande lydelse.

### *Nuvarande lydelse*

### *Föreslagen lydelse*

#### **24 kap.**

##### 17 b §<sup>3</sup>

Om ett företag som anges i 13 § direkt eller indirekt, genom ett eller flera svenska handelsbolag, är delägare i ett svenskt handelsbolag som erhållit utdelning, ska den del av utdelningen som belöper sig på delägarens andel inte tas upp. Detta gäller dock bara om en motsvarande utdelning inte skulle ha tagits upp om delägaren själv hade erhållit utdelningen. Vid bedömningen av om utdelning inte skulle ha tagits upp enligt 14 § första stycket 2 eller 16 § ska andelsinnehavet bestämmas utifrån storleken på delägarens indirekta innehav.

Om ett företag som anges i 13 § direkt eller indirekt, genom ett eller flera svenska handelsbolag, är delägare i ett svenskt handelsbolag som erhållit utdelning, ska den del av utdelningen som belöper sig på delägarens andel inte tas upp, *i annat fall än som avses i 19 §*. Detta gäller dock bara om en motsvarande utdelning inte skulle ha tagits upp om delägaren själv hade erhållit utdelningen. Vid bedömningen av om utdelning inte skulle ha tagits upp enligt 14 § första stycket 2 eller 16 § ska andelsinnehavet bestämmas utifrån storleken på delägarens indirekta innehav.

Vid tillämpning av första stycket likställs en i utlandet delägarbeskattad juridisk person med ett svenskt handelsbolag.

### *Utdelning på vissa utländska andelar*

#### *19 §<sup>4</sup>*

*Utdelning på andel som avses i 17–17 b §§ och som lämnas av ett utländskt företag ska tas upp till den del utdelningen får dras av i det företag som lämnar utdelningen.*

<sup>1</sup> Jfr rådets direktiv 2014/86/EU av den 8 juli 2014 om ändring av direktiv 2011/96/EU om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater (EUT L 219, 25.7.2014, s. 40).

<sup>2</sup> Lagen omtryckt 2008:803.

<sup>3</sup> Senaste lydelse 2009:1413.

<sup>4</sup> Tidigare 19 § upphävd genom 2011:1510.



Första stycket gäller bara om Bilaga 4  
utdelningen behandlas som ränta i  
det företag som lämnar utdel-  
ningen.

Bilaga 24.1<sup>5</sup>

Associationsformer som avses i 24 kap. 16 § andra stycket 1:

– bolag som enligt belgisk rättsordning kallas ”société anonyme”/”naamloze vennootschap”, ”société en commandite par actions”/”commanditaire vennootschap op aandelen”, ”société privée à responsabilité limitée”/”besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid”, ”société coopérative à responsabilité limitée”/”coöperatieve vennootschap met beperkte aansprakelijkheid”, ”société coopérative à responsabilité illimitée”/”coöperatieve vennootschap met onbeperkte aansprakelijkheid”, ”société en nom collectif”/”vennootschap onder firma” eller ”société en commandite simple”/”gewone commanditaire vennootschap” samt offentliga företag som antagit någon av de ovan nämnda associationsformerna och andra bolag som bildats i enlighet med belgisk lagstiftning och som omfattas av belgisk bolagsskatt,

-----  
– bolag som enligt maltesisk rättsordning kallas ”Kumpaniji ta’ Responsabilita’ Limitata” eller ”Soċjetajiet en commandite li l-kapital taġhom maqsum f’azzjonijiet”,

– bolag som enligt polsk rättsordning kallas ”spółka akcyjna” eller ”spółka z ograniczoną odpowiedzialnością”,

– bolag som enligt polsk rättsordning kallas ”spółka akcyjna”, ”spółka z ograniczoną odpowiedzialnością” eller ”spółka komandytowo-akcyjna”,

– bolag som enligt slovensk rättsordning kallas ”delniška družba”, ”komanditna družba” eller ”družba z omejeno odgovornostjo”,

– bolag som enligt slovensk rättsordning kallas ”delniška družba”, ”komanditna družba” eller ”družba z omejeno odgovornostjo”,

– bolag som enligt slovakisk rättsordning kallas ”akciová spoločnosť”, ”spoločnosť s ručením obmedzeným” eller ”komanditná spoločnosť”,

– bolag som enligt slovakisk rättsordning kallas ”akciová spoločnosť”, ”spoločnosť s ručením obmedzeným” eller ”komanditná spoločnosť”,

– bolag som bildats enligt rådets förordning (EG) nr 2157/2001 av den 8 oktober 2001 om stadga för europabolag och rådets direktiv 2001/86/EG av den 8 oktober 2001 om komplettering av stadgan för europabolag vad gäller arbetstagarinflytande samt europakooperativ som bildats enligt rådets förordning (EG) nr 1435/2003 av den 22 juli 2003 om stadga för europeiska kooperativa föreningar (SCE-föreningar) och rådets direktiv 2003/72/EG av den 22 juli 2003 om komplettering av

<sup>5</sup> Senaste lydelse 2013:787.

stadgan för europeiska kooperativa föreningar med avseende på arbetstagarinflytande,

– bolag som enligt bulgarisk rättsordning kallas ”събирателното дружество”, ”командитното дружество”, ”дружеството с ограничена отговорност”, ”акционерното дружество”, ”командитното дружество с акции”, ”неперсонифицирано дружество”, ”кооперации”, ”кооперативни съюзи” eller ”държавни предприятия” som bildats i enlighet med bulgarisk lagstiftning och som bedriver kommersiell verksamhet,

– bolag som enligt rumänsk rättsordning kallas ”societăți pe acțiuni”, ”societăți în comandită pe acțiuni” eller ”societăți cu răspundere limitată”, och

– bolag som enligt rumänsk rättsordning kallas ”societăți pe acțiuni”, ”societăți în comandită pe acțiuni”, ”societăți cu răspundere limitată”, ”societăți în nume colectiv” eller ”societăți în comandită simplă”, och

– bolag som enligt kroatisk rättsordning kallas ”dioničko društvo” eller ”društvo s ograničenom odgovornošću” samt andra bolag som bildats i enlighet med kroatiskt lagstiftning och som omfattas av kroatisk vinstskatt.

---

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2016.

2. De nya bestämmelserna i 24 kap. 17 b och 19 §§ tillämpas första gången på utdelning om skattskyldighet för denna uppkommer efter den 31 december 2015.

3. Bilaga 24.1 i dess nya lydelse tillämpas på utdelning som lämnas efter den 31 december 2015.

## Förteckning över remissinstanserna avseende promemorian

Bilaga 5

Efter remiss har yttrande över promemorian lämnats av: Kammarrätten i Sundsvall, Förvaltningsrätten i Falun, Förvaltningsrätten i Göteborg, Domstolsverket, Ekobrottsmyndigheten, Ekonomistyrningsverket, Skatteverket, Kronofogdemyndigheten, Konjunkturinstitutet, Bokföringsnämnden, Juridiska fakulteten vid Stockholms universitet, Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet, Konkurrensverket, Tillväxtverket, Regelrådet, FAR, Finansbolagens Förening, Fondbolagens förening, Föreningen Svenskt Näringsliv, Lantbrukarnas Riksförbund, Näringslivets Skattedelegation, Svensk Försäkring, Svenska Riskkapitalföreningen och Sveriges advokatsamfund.

Följande remissinstanser har inte svarat eller angett att de avstår från att lämna några synpunkter: Riksrevisionen, Euroclear Sweden AB, Fastighetsägarna Sverige, Företagarna, Handelshögskolan i Stockholm, Näringslivets regelnämnd, Svensk Industriförening och Svenska Bankföreningen.

## Sammanfattning av ersättningspromemorian

I lagrådsremissen föreslås att det uttryckligen regleras att skatteflyktsregeln i kupongskattelagen (1970:624), den s.k. bulvanregeln, även kan tillämpas när den utdelningsberättigade är undantagen från skattskyldighet enligt 4 § fjärde–nionde styckena samma lag. Förslaget är föranlett av ändringar i rådets direktiv 2011/96/EU av den 30 november 2011 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater. I lagrådsremissen föreslås dessutom att det ska bli möjligt att ansöka om förhandsbesked om kupongskatt.

De nya bestämmelserna föreslås träda i kraft den 1 januari 2016.

## Förslag till lag om ändring i kupongskattelagen (1970:624)

Härigenom föreskrivs att det ska införas en ny paragraf, 4 a §, av följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

*4 a §*

*Som förutsättning för skattefrihet enligt 4 § fjärde–nionde styckena gäller att 4 § tredje stycket inte är tillämpligt.*

- 
1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2016.
  2. Den nya bestämmelsen tillämpas första gången på utdelning om utdelningstillfället inträffar efter ikraftträdandet.

## Förslag till lag om ändring i lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor att 1 och 9 §§ ska ha följande lydelse.

### *Nuvarande lydelse*

### *Föreslagen lydelse*

#### 1 §<sup>1</sup>

Denna lag gäller förhandsbesked om

1. skatt eller avgift som avses i

- a) lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt,
- b) lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel för dem som avses i 2 § första stycket 1–4 och 6–10 i den lagen,
- c) lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader,
- d) lagen (1994:1744) om allmän pensionsavgift,
- e) inkomstskattelagen (1999:1229), och
- f) lagen (2007:1398) om kommunal fastighetsavgift,

2. punktsskatt som avses i 3 kap. 15 § skatteförfarandelagen (2011:1244),

3. skatt enligt mervärdesskattelagen (1994:200), och

4. taxering enligt fastighets-taxeringslagen (1979:1152).

3. skatt enligt mervärdesskattelagen (1994:200),

4. taxering enligt fastighets-taxeringslagen (1979:1152), och

5. skatt enligt kpongskattelagen (1970:624).

Förhandsbesked lämnas av Skatterättsnämnden efter ansökan av en enskild eller det allmänna ombudet hos Skatteverket.

#### 9 §<sup>2</sup>

En enskilds ansökan rörande en fråga som avses i 1 § första stycket 1 eller 4 ska ha kommit in till Skatterättsnämnden senast den dag då deklaration senast ska lämnas till ledning för det beslut om slutlig skatt eller den taxering som frågan avser.

En enskilds ansökan rörande en fråga som avses i 1 § första stycket 2 eller 3 ska ha kommit in till Skatterättsnämnden innan den första redovisningsperiod som berörs av den fråga som ansökan avser har börjat. Om skatteredovisningen inte avser redovisningsperioder ska ansökan ha kommit in senast den dag då deklaration senast ska lämnas.

<sup>1</sup> Senaste lydelse 2011:1283.

<sup>2</sup> Senaste lydelse 2011:1254.

*En enskilds ansökan rörande en fråga som avses i 1 § första stycket 5 ska ha kommit in till Skatterättsnämnden senast inom fyra månader efter utdelningstillfället.*

Bilaga 7

- 
1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2016.
  2. De nya bestämmelserna tillämpas första gången på ansökan om förhandsbesked som har kommit in till Skatterättsnämnden efter den 31 december 2015.

## Förteckning över remissinstanserna avseende ersättningspromemorian

Efter remiss har yttrande över promemorian lämnats av: Kammarrätten i Sundsvall, Förvaltningsrätten i Falun, Förvaltningsrätten i Göteborg, Skatteverket, Skatterättsnämnden, Juridiska fakulteten vid Stockholms universitet, Juridiska fakultetsnämnden vid Uppsala universitet, FAR, Finansbolagens Förening, Föreningen Svenskt Näringsliv, Lantbrukarnas Riksförbund, Näringslivets Skattedelegation, Svensk Försäkring, Svenska Riskkapitalföreningen och Sveriges advokatsamfund.

Regelrådet har angett att det avstår från att lämna några synpunkter.



# Lagförslagen i betänkandet Förbättrat förhandsbeskedsinstitut (SOU 2014:62) (såvitt avser förslaget om rätt att begära förhandsbesked för kupongskatt)

## Förslag till lag om ändring i lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor att 1, 9 och 17 §§ ska ha följande lydelse.

### *Nuvarande lydelse*

### *Föreslagen lydelse*

#### 1 §<sup>1</sup>

Denna lag gäller förhandsbesked om

- |   |   |
|---|---|
| <p>1. skatt eller avgift som avses i</p> <p>a) lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt,</p> <p>b) lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel för dem som avses i 2 § första stycket 1–4 och 6–10 i den lagen,</p> <p>c) lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader,</p> <p>d) lagen (1994:1744) om allmän pensionsavgift,</p> <p>e) inkomstskattelagen (1999:1229), <i>och</i></p> <p>f) lagen (2007:1398) om kommunal fastighetsavgift,</p> | <p>e) inkomstskattelagen (1999:1229),</p> <p><i>g) lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta (1991:586), och</i></p> <p><i>h) lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. (1991:591)</i></p> |
|---|---|
2. punktskatt som avses i 3 kap. 15 § skatteförfarandelagen (2011:1244),
- |  |  |
|--|--|
| <p>3. skatt enligt mervärdesskattelagen (1994:200), <i>och</i></p> | <p>3. skatt enligt mervärdesskattelagen (1994:200),</p> <p><i>4. arbetsgivaravgifter enligt 3 kap. 3 § skatteförfarandelagen (2011:1244)</i></p> |
|--|--|
- |  |   |
|--|---|
| <p>4. taxering enligt fastighets-taxeringslagen (1979:1152).</p> | <p>5. taxering enligt fastighets-taxeringslagen (1979:1152), <i>och</i></p> <p><i>6. skatt enligt kupongskattelagen (1970:624).</i></p> |
|--|---|

Förhandsbesked lämnas av Skatterättsnämnden efter ansökan av en enskild eller det allmänna ombudet hos Skatteverket.

<sup>1</sup> Senaste lydelse 2011:1283.

En enskilds ansökan rörande en fråga som avses i 1 § första stycket 1 *eller* 4 ska ha kommit in till Skatterättsnämnden senast den dag då deklaration senast ska lämnas till ledning för det beslut om slutlig skatt eller den taxering som frågan avser.

En enskilds ansökan rörande en fråga som avses i 1 § första stycket 2 *eller* 3 ska ha kommit in till Skatterättsnämnden innan den första redovisningsperiod som berörs av den fråga som ansökan avser har börjat. Om *skatteredovisningen* inte avser redovisningsperioder ska ansökan ha kommit in senast den dag då deklaration senast ska lämnas.

En enskilds ansökan rörande en fråga som avses i 1 § första stycket 1 *a–f* och 5 ska ha kommit in till Skatterättsnämnden senast den dag då deklaration senast ska lämnas till ledning för det beslut om slutlig skatt eller den taxering som frågan avser.

En enskilds ansökan rörande en fråga som avses i 1 § första stycket 1 *g–h* och 2–4 ska ha kommit in till Skatterättsnämnden innan den första redovisningsperiod som berörs av den fråga som ansökan avser har börjat. Om *skatte- eller avgiftsredovisningen* inte avser redovisningsperioder ska ansökan ha kommit in senast den dag då deklaration senast ska lämnas.

*En enskilds ansökan rörande en fråga som avses i 1 § första stycket 6 ska ha kommit in till Skatterättsnämnden senast inom fyra månader efter utdelningstillfället.*

För ett förhandsbesked rörande en fråga som avses i 1 § första stycket 1 *eller* 4 får Skatterättsnämnden ta ut en avgift av en enskild sökande enligt föreskrifter som regeringen meddelar.

*Om Högsta förvaltningsdomstolen undanröjer ett förhandsbesked på grund av att det inte borde ha lämnats, ska avgiften betalas tillbaka.*

För ett förhandsbesked får Skatterättsnämnden ta ut en avgift av en enskild sökande enligt föreskrifter som regeringen meddelar.

---

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2015. Äldre bestämmelser ska tillämpas på ansökningar som inkommit innan ikraftträdandet.

<sup>2</sup> Senaste lydelse 2011:1254.

<sup>3</sup> Senaste lydelse 2010:1452.

## Förteckning över remissinstanserna avseende betänkandet

Bilaga 10

Efter remiss har yttrande över betänkandet Förbättrat förhandsbeskedsinstitut (SOU 2014:62) lämnats av Riksdagens ombudsmän, Högsta Förvaltningsdomstolen, Kammarrätten i Stockholm, Förvaltningsrätten i Göteborg, Domstolsverket, Ekonomistyrningsverket, Skatteverket, Skatterättsnämnden, Bokföringsnämnden, Juridiska fakultetsstyrelsen vid Lunds universitet, Konkurrensverket, Allmänna ombudet hos Skatteverket, FAR, Fastighetsägarna, Fondbolagens förening, Lantbrukarnas Riksförbund, Näringslivets skattedelegation, Regelrådet, Svensk Försäkring, Svenska Bankföreningen, Föreningen Svenskt Näringsliv, Sveriges advokatsamfund, Sveriges Kommuner och Landsting, Sveriges Redovisningskonsulters Förbund och Swedbank.

Följande remissinstanser har inte svarat eller angett att de avstår från att lämna några synpunkter: Finansinspektionen, Företagarna, Handelshögskolan i Stockholm, Landsorganisationen i Sverige, Näringslivets regelnämnd, Sveriges akademikers centralorganisation och Tjänstemännens centralorganisation.