

NSD
N Ä R I N G S L I V E T S
S K A T T E -
D E L E G A T I O N

Finansdepartementet
Erik Sjöstedt
Skatte- och tullavdelningen
103 33 Stockholm

Er referens/dnr: Fi2022/01841

Stockholm, 2022-10-04

Remissyttrande

Remiss av promemorian Ny lag om källskatt på utdelning (utkast till lagrådsremiss)

Näringslivets Skattedelegation (NSD) lämnar följande synpunkter på promemorian (PM).

Sammanfattning

- NSD stödjer förslaget att de bärande begreppen i lagen om källskatt på utdelning ska ha samma definition som i inkomstskattelagen.
- NSD stödjer förslaget att undantaget för näringsbetingade innehav kvarstår i nuvarande omfattning inkluderande länder utanför EES-området. NSD anser däremot att det föreligger en otydlighet i lagregleringen avseende den administrativa ordningen för utdelning på näringsbetingade andelar. Det måste framgå tydligt att ett undantag från skattskyldighet för en mottagare av utdelningen, enligt reglerna för näringsbetingade andelar enligt 7 §, också innebär att utdelningen inte är skattepliktig för ett utdelande bolag enligt 13 §.
- NSD stödjer förslaget att förutsättningarna för direktnedläggning med tillämpning av skatteavtal behålls. Däremot avstyrker NSD den administrativa ordning som föreslås införas för att en förvaltare ska kvalificera som godkänd mellanhand, eftersom det är NSD:s bedömning att den föreslagna ordningen inte kommer att kunna upprätthållas i praktiken i förhållande till en stor andel utländska placerare.
- NSD ställer sig positiv till förslaget att skatteförfarandelagen ska gälla för källskatt på utdelning och menar att regleringen avseende anstånd med betalning av källskatt på utdelning, vars utformning NSD fortsatt är kritisk till,

Huvudmän i NSD är:

**Stockholms Handelskammare * Föreningen Svenskt Näringsliv
Svenska Bankföreningen * Svensk Försäkring * Fastighetsägarna Sverige**

Kansli: Postadress 114 82 Stockholm, Besöksadress Storgatan 19
Telefon 08/553 430 00, Telefax 08/553 430 99

NSD

NÄRINGS- LIVETS SKATTE- DELEGATION

bör flyttas till skatteförfarandelagen för att inte onödigt betunga lagen om källskatt på utdelning.

- NSD anser att förslaget bör ses över för att minska den administrativa bördan som följer när en utländsk förvaltare ska kvalificera sig som godkänd mellanhand. NSD befärar annars att förslaget kommer att leda till att bestämmelserna om fullt skatteavdrag och ansökan om restitution i första hand kommer att tillämpas, trots att förutsättningar för direktnedsättning föreligger.
- NSD anser att uttag av skattetillägg på utdelningar bör begränsas.
- NSD avstyrker utformningen av skatteflyktsregeln och anser inte att den beskrivning som lämnas avseende bestämmelsens omfattning är rättssäker. En bestämmelse om "särskild skattskyldighet" måste vara tydligt avgränsad och det finns inte utrymme för oprecisa antydningar angående omfattningen till en sådan bestämmelse i förarbetena. NSD anser att de situationer som enligt förslaget ska omfattas av bestämmelsen i stället bör hanteras genom en tillämpning av lagen mot skatteflykt. Bestämmelsen bör därför, enligt NSD, tas bort från lagen om källskatt på utdelning.

Bakgrund

Finansdepartementet beslutade under hösten 2017 att en översyn av den kupongskatterättsliga regleringen skulle genomföras. Syftet med översynen var, enligt utredningens uppdrag, att ta fram förslag till ett effektivt, modernt och förutsägbart regelverk som är förenligt med EU-rätten.

Utredningen fick beteckningen Fi 2017:C, vilken skulle redovisa ett förslag senast den 15 december 2018. Någon sådan redovisning gjordes aldrig av utredningen. Finansdepartementet presenterade i stället ett bearbetat underlag från utredningen den 29 april 2020 genom promemorian Ds 2020:10.

Förslaget blev föremål för omfattande kritik från många remissinstanser. En av NSD:s främsta invändningar bestod av kritik mot den bristfälliga beredningen, eftersom stora delar av näringslivet exkluderats från såväl problemformulering som utformning av förslag till nytt regelverk. Förslaget var också tveksamt från ett rättssäkerhetsperspektiv då det innehöll tvetydiga begrepp. Därutöver föreslogs en omfattande begränsning av nu gällande ordning för direktnedsättning med hänvisning till ingångna skatteavtal respektive skattefrihet för s.k. näringsbetingade innehav.

NSD var också mycket kritisk till förslaget att begränsa det nuvarande undantaget för s.k. näringsbetingade innehav till att endast gälla inom EES. Detta inte minst mot bakgrund av att ändringen föreslogs utan närmare skäl, analys eller kommentar angående effekter. En sådan genomgripande förändring av det gällande regelverket borde självfallet ha varit föremål för en grundligare och mer omfattande beredning. Förändringen borde dessutom beskrivits mer utförligt i konsekvensanalysen samt i återgivandet av de statsfinansiella effekterna.

NSD

NÄRINGS- LIVETS SKATTE- DELEGATION

NSD noterar att Finansdepartementet nu förefaller ha hörsammat delar av den kritik som riktades mot det tidigare förslaget genom att presentera ett justerat förslag i aktuellt utkast till lagrådsremiss (Utkastet). Det finns dock inslag i den föreslagna administrativa ordningen som enligt NSD kommer att leda till omfattande kostnader och osäkerhet, vilket riskerar att ändå marginalisera svenska noterade bolag i en internationell jämförelse.

Förslaget

Skattskyldighet för ”den som har rätt till utdelningen”

Av Utkastet framgår att innebörden av begreppet, så som det är avsett att tillämpas i lagen om källskatt på utdelning, överensstämmer med motsvarande begrepp i inkomstskattelagen. Det innebär att det är samma bedömning som ska göras vid fastställande av vem som är skattskyldig för såväl obegränsat som begränsat skattskyldiga.

I Utkastet konstateras att: (s. 68)

”Utgångspunkten för att avgöra vem som har rätt till utdelningen bör liksom är fallet idag vara den som civilrättsligt har rätt till utdelningen, vilket vanligtvis men inte alltid är den som är aktieägare”

NSD noterar att HFD genom avgörandet HFD 2018 ref 11 har fastslagit att det inte är någon skillnad mellan den som har rätt till utdelning enligt inkomstskattelagen och den som är utdelningsberättigad enligt kupongskattelagen. Att ersätta begreppet ”utdelningsberättigad” med ”den som har rätt till utdelningen” medför således ingen ändring i sak.

Näringsbetingade innehav

Enligt 7 § i Utkastet görs undantag från skattskyldighet för utdelningar som kvalificerar under reglerna för näringsbetingade innehav enligt inkomstskattelagen. Som nämnts tidigare föreslår Utkastet inga begränsningar i förhållande till det som gäller idag, d.v.s. undantaget omfattar också bolag utanför EES-området. NSD har tidigare påtalat vikten av att denna omfattning kvarstår oförändrad.

Den tekniska utformningen av lagtexten ger dock upphov till viss otydlighet eftersom skatteplikt enligt 13 § i Utkastet gäller för all utdelning från (bl.a.) svenska aktiebolag och att källskatt ska tas ut med 30 procent av den ”skattepliktiga” utdelningen, såvida inte förutsättningar för direktnedläggning enligt 17 § föreligger.

Effekten av detta synes enligt NSD vara att det inte finns någon skattskyldighet på grund av undantaget i 7 §, samtidigt som det fortfarande föreligger skatteplikt med en skyldighet att ta ut full källskatt på sådan utdelning.

NSD anser att det måste klargöras att det **inte** föreligger skatteplikt när en utdelning sker till en sådan mottagare som omfattas av något av undantagen från skattskyldighet.

NSD

N Ä R I N G S L I V E T S S K A T T E - D E L E G A T I O N

Särskild skattskyldighet, skatteflyktlagen samt skattetillägg

Den reglering som föreslås angående "särskild skattskyldighet" i 5 § i Utkastet är formulerad på ett sådant sätt att dess omfattning är svår att förutsäga och utgör därför enligt NSD ett problem från ett rättssäkerhetsperspektiv.

Varje lagreglering där Skatteverket ges rätt att vid beskattningen åsidosätta innebörden av ingångna avtal eller på annat sätt utvidga beskattningen efter subjektiva bedömningar, ger upphov till viktiga överväganden när det gäller rättssäkerhet. NSD anser därför att varje sådan reglering bör samlas i skatteflyktlagen, med det skyddsnät som följer av den lagen. Med anledning av att källskatt på utdelningar nu föreslås inordnas under skatteflyktlagen, finns det enligt NSD ingen anledning att behålla en skatteflyktsbestämmelse i en speciallagstiftning som den föreslagna källskattelagen.

NSD vill vidare framhålla att när en reglering av aktuellt slag dessutom utvidgas till att potentiellt bestraffa en part som inte deltagit i en transaktion, endast med stöd av en tolkning att denna tredje part borde ha "...anledning att känna till de omständigheter som motiverar den särskilda omständigheten", blir rättssäkerhetsaspekten än mer angelägen och kravet på tydlighet större. NSD anser att frågan om rättssäkerhet vid tillämpningen av skatteflyktsbestämmelsen ställs på sin spets i det resonemang som presenteras vid s.k. "treaty shopping" (s. 241 f.).

Försöket att tydliggöra vilka förhållanden som ska tillmätas betydelse vid bedömningen av om den särskilda skattskyldigheten anses föreligga, eller om andra styckets upphävande av undantagen från skattskyldighet enligt 6 – 12 §§ är för handen, ger enligt NSD snarare en ökad osäkerhet kring omfattningen av bestämmelsen och därmed Skatteverkets befogenhet att tillämpa bestämmelsen.

NSD anser, mot denna bakgrund och med hänsyn till upprätthållande av ett rättssäkert system, att 5 § i Utkastet bör strykas och att frågan om skatteundandragande i stället ska hanteras inom ramen för tillämpning av skatteflyktlagen.

Förslaget att införa skattetillägg innebär en avsevärd skärpning i förhållande till gällande regelverk för kupongskatt. Mot bakgrund av den särställning som en källskatt på utdelning har i förhållande till annan inkomstskatt anser NSD att ett dylikt införande måste föregås av en djupare analys och förtydligande av under vilka förhållanden ett utdelande bolag eller godkänd mellanhand kan bli föremål för uttag av skattetillägg. NSD anser vidare att referensen i 34 § 2 stycket i lagförslaget, att skattetillägg ska kunna tas ut vid särskild skattskyldighet hos den som är skyldig att göra skatteavdraget om denne "har anledning att känna till omständigheterna som motiverar skattskyldigheten", är för vagt formulerad för att kunna föranleda straffansvar i form av skattetillägg.

Direktnedsättning och skatteförfarande

NSD har i sitt yttrande över det tidigare förslaget redogjort för vikten av ett fungerande system med direktnedsättning, och där pekat på att ca 40 procent av värdet av svenska börsnoterade aktier ägs av utländska placerare. En övervägande del av dessa placerare äger rätt till en reducerad källskatt på utdelningar från Sverige, vilket idag sker genom direktnedsättning.

NSD

NÄRINGS- LIVETS SKATTE- DELEGATION

NSD anser att en ordning som innebär att full källskatt tas ut vid utdelning och att utländska placerare måste ansöka om restitution, är administrativt betungande och leder till en likviditetspåfrestning under tiden från utdelning till dess att restitutionsförfarandet avslutats. Om regelverket leder till en ökad grad av utdelningar som blir föremål för restitution kommer intresset av att äga aktier noterade på svenska börsen att påverkas negativt och svenska börsnoterade bolag kommer därmed att värderas lägre, med högre investeringskostnader som följd. Lägre investeringar påverkar i sin tur produktivitet, produktion och välfärd negativt.

Utkastet bygger på att direktbetsättning ska kunna ske, men detta kan endast ske under förutsättning att det föreligger och redovisas detaljerade uppgifter på individnivå, samt att det ska lämnas kontrolluppgift på de utdelningar som varit föremål för betsättning.

Svenska Bankföreningen har riktat allvarlig kritik¹ mot den föreslagna ordningen med hänvisning till att den svenska marknaden är alldeles för liten och kostnaderna alltför höga för en utländsk aktör, vilket medför att sannolikheten för att utländska banker skulle vilja bli godkända mellanhänder är ytterst liten. Sekretess och konkurrensskäl leder till att det inte går att förvänta sig att utländska mellanhänder kommer att tillhandahålla individuella uppgifter till svenska godkända mellanhänder.

Sammantaget innebär detta enligt NSD en ökad risk för att direktbetsättning inte kommer att kunna ske i den omfattning som erfordras för att upprätthålla ett gott investeringsklimat för internationella placerare att äga aktier som noteras på den svenska börsen.

NSD noterar att denna kritik endast bemöts av följande kommentar i Utkastet (s. 265):

”Möjligheten att kunna ge kunderna direktbetsättning bedöms kunna vara en viktig konkurrensfördel – även för utländska förvaltare eller andra aktörer som kan ansöka om godkännande som mellanhand. Som en följd därav kan det förväntas att dessa hanterar källskatt på utdelning och förmedlar uppgifter på individnivå. Den förväntade följden blir att kravet på individualiserade data för direktbetsättningar inte leder till en betydande ökning av återbetalningsförfarande”

Av Utkastet framgår inte vilken studie eller analys som ligger bakom denna slutsats. I Utkastet hänvisas vidare till att ägandet av noterade aktier i svenska bolag från utlandet är koncentrerat till stora ägare, vilka "...kan sätta press på förvaltare att få till en lösning med direktbetsättning”.

NSD konstaterar att till exempel Finland gör en annan bedömning än vad som föreslås i Sverige. Där tillämpas sedan 2021 ett system för att hantera direktbetsättning genom OECD Treaty Relief and Compliance Enhancement (TRACE) just för att inte försämra investeringsklimatet för utländska placerare.

NSD vill betona att ett felaktigt antagande om att förslaget i Utkastet inte medför en försämring av investeringsklimatet i svenska noterade aktier skulle få mycket allvarliga konsekvenser för det svenska näringslivet och därmed tillväxt, investeringar och jobb i

¹ [Svenska Bankföreningen Remissyttrande Ny lag om källskatt på utdelning \(Ds 2020:10\) 200814](#).

NSD

NÄRINGS-
LIVETS
SKATTE-
DELEGATION

Sverige under en lång tid framöver. En grundlig analys måste därför enligt NSD göras, bland annat med beaktande av de alternativ som andra länder tillämpar för direktnedläggning.

Datum för ikraftträdande

Reglerna föreslås träda i kraft den 1 juli 2023 och tillämpas från den 1 januari 2024. De föreslagna reglerna innebär stora förändringar för berörda aktörer och kommer enligt NSD kräva mer tid än vad som är avsatt för såväl förståelse för reglerna som för att utveckla och bygga de tekniska system som regelverket kräver.

Avslutning

Regleringen för uttag av källskatt på utdelningar utgör en av förutsättningarna för att Sverige ska uppfattas som ett attraktivt alternativ för internationella investeringar, vilket ställer särskilt höga krav på regelverkets utformning. En väl fungerande och effektiv marknad för investeringar i noterade svenska bolag är en viktig förutsättning för att dessa bolag ska beredas tillgång till internationellt riskkapital.

NSD är positiv till att Finansdepartementet i Utkastet till viss del rättat sig efter den kritik som riktades mot det tidigare förslaget och välkomnar som tidigare nämnt initiativet att modernisera nu gällande kupongskattelag. NSD vill dock åter betona vikten av att det svenska regelverket rörande beskattning är förenligt med och stärker den fria rörligheten av kapital och att det präglas av enkelhet och under alla förhållanden utgör ett system med god förutsebarhet, tillförlitlighet och effektivitet. NSD menar därför att de inslag i Utkastet som begränsar detta och som lyfts ovan måste ses över.

NÄRINGS- LIVETS SKATTEDELEGATION



Johan Fall



Claes Hammarstedt