

Stockholm den 7 oktober 2022

R-2022/1152

Till Finansdepartementet

Fi2022/01841

Sveriges advokatsamfund har genom remiss den 7 juni 2022 beretts tillfälle att avge yttrande över Utkast till lagrådsremiss Ny lag om källskatt på utdelning.

Advokatsamfundet har tidigare yttrat sig över de promemoriaförslag som nu ligger till grund för de reviderade förslagen i lagrådsremissutkastet.¹ Lagrådsremissutkastets innehåll är i huvudsak detsamma som promemorians, men vissa och väsentliga förändringar har gjorts. Advokatsamfundet hänvisar därför till sitt yttrande över promemorian och fokuserar i detta yttrande på de justeringar som nu föreslås.

Sammanfattning

Advokatsamfundet, som välkomnar reviderade och moderniserade regler om källskatt på utdelning, avstyrkte i sitt yttrande över promemorian lagförslaget i sin dåvarande utformning. Skälen för Advokatsamfundets kritik var ett flertal brister och oklarheter i förslaget. I utredningen har lagstiftaren i allt väsentligt behandlat och gjort förtydliganden med avseende på de av Advokatsamfundet påtalade bristerna och oklarheterna. Advokatsamfundet tillstyrker därför lagförslaget i sin nya utformning.

¹ Se Advokatsamfundets remissytrande den 10 augusti 2020 över departementspromemorian Ny lag om skatt på utdelning (Ds 2020:10).



Skälen för Advokatsamfundets uppfattning

Innebörden av den som har rätt till utdelningen och exemplet aktielån och utdelningsersättningar

Skattskyldighet enligt huvudregeln

I lagrådsremissutkastet behålls tidigare förslag om huvudregel för skattskyldighet, dvs. ”den som inte är obegränsat skattskyldig och som har rätt till utdelningen”. I lagrådsremissutkastet behandlar emellertid lagstiftaren tämligen ingående flertalet av de frågeställningar som Advokatsamfundet pekade på vid bestämmande av skattskyldighet.

I lagrådsremissutkastet förtydligas nu att det med den som ”har rätt till utdelningen” avses den verkliga ägaren av aktierna, dvs. den som har civilrättslig rätt till utdelningen. Begreppet i lag om källskatt på utdelning ska ha samma innebörd som bestämmelsen i 42 kap. 12 § inkomstskattelagen. Härigenom säkerställs att olika former av mellanmän såsom exempelvis förvaltare inte träffas av skattskyldigheten, vilket är tillfredsställande.

Den som har rätt till utdelningen i förhållande till begreppet *beneficial owner*

I utkastet till lagrådsremiss förtydligas nu att begreppet ”den som har rätt till utdelningen” ska ha samma innebörd som artikel 10 i OECD:s modellavtal så långt som detta är möjligt med hänsyn till svensk civilrätt. Advokatsamfundet välkomnar tydliggörandet och bedömer att situationer där svensk civilrätt skulle förhindra att begreppet ”den som har rätt till utdelningen” ges samma innebörd som begreppet *beneficial owner*, torde vara mycket sällan förekommande.

Aktielån och utdelningsersättning

Beträffande skattskyldighet i samband med aktielån och lämnande av utdelningsersättning görs nu en delvis annan bedömning än den som gavs uttryck för i promemorian. Den största förändringen görs genom tydliggörande av att det – med hänvisning till svenska civilrättsliga regler om försträckning – ska vara låntagaren som är den som har rätt till utdelningen och därmed är skattskyldig. Advokatsamfundet välkomnar det nya synsättet.

Något uttryckligt svar på frågan om utdelningsersättningar under ett aktielån ska beskattas såsom en utdelning lämnas inte i nuvarande förslag. Advokatsamfundet



anser att avsaknaden av ett sådant uttryckligt ställningstagande är en brist, men i ljuset av det ändrade synsättet när det gäller skattskyldighet på utdelningar i samband med aktielån och ordalydelsen av 3 § i lagförslaget, utgår Advokatsamfundet ifrån att utdelningsersättningar inte faller in under definitionen ”utdelning” och således inte är skattepliktiga enligt lagförslaget.

Utredningen ger inte nog med vägledning för att bedöma vissa situationer

Advokatsamfundet anser att inte heller utkastet till lagrådsremiss ger tillräcklig vägledning avseende hur bedömningen av den som har rätt till utdelningen ska göras vid transaktioner med ekonomiska effekter som liknar utdelningsersättning under aktielån, t.ex. vid s.k. ”*Total Return Swaps*” eller ”*Futures*”. Advokatsamfundet anser därför att dessa frågeställningar bör utvecklas ytterligare för det fall tanken är att motsvarande även ska gälla för andra typer av transaktioner som är vanliga på marknaden.

Den särskilda skattskyldigheten

Advokatsamfundet välkomnar att det i lagrådsremissutkastet klargörs att vid tillämpningen av den särskilda skattskyldigheten ska samma skattesatser tillämpas som följer av det skatteavtal som hade varit tillämpligt om beskattning hade kunnat ske enligt huvudregeln, dvs. skatteavtalet mellan Sverige och den stat där den som har rätt till utdelningen har hemvist.

Vad gäller den särskilda skattskyldigheten är Advokatsamfundet alltjämt av uppfattningen att lagstiftningsarbetet hade gynnats av en komparativ studie av utländsk rätt i detta avseende.

Skatteflyktslagen och strukturer som sätts upp för att undvika svensk källskatt

I lagrådsremissutkastet redogör lagstiftaren för förslagen om en särskild skattskyldighet och för att låta källskatt på utdelning omfattas av skatteflyktslagen och hur dessa förhåller sig till relevant EU-lagstiftning såsom moder- och dotterbolagsdirektivets regler för att förhindra missbruk, skatteflyktsdirektivets regler för att förhindra missbruk samt förslaget till ett skalbolagsdirektiv. Enligt vad som framgår av utkastet till lagrådsremiss står de föreslagna reglerna mot skatteflykt inte i konflikt med motsvarande regler på EU-nivå. I lagrådsremissutkastet görs bedömningen huvudsakligen utifrån ordalydelserna av de aktuella bestämmelserna. Någon djupare



analys av vilka praktiska effekter som en utvidgning av skatteflyktslagens tillämpningsområde skulle medföra görs emellertid fortfarande inte. Detta är olyckligt och även i detta avseende hade det enligt Advokatsamfundet varit värdefullt med en komparativ studie av skatteflyktsregleringar avseende källskatt i andra stater. I brist på sådan utredning förekommer flertalet situationer där det är otydligt huruvida skatteflyktslagen skulle kunna tillämpas. Advokatsamfundet hänvisar här till exempel angivna i Advokatsamfundets tidigare yttrande över den underliggande promemorian.

Skattefrihet på näringsbetingade andelar och den fria rörligheten

Advokatsamfundet konstaterar att de synpunkter som tidigare förts fram av bland andra Advokatsamfundet nu har beaktats. Lagrådsremissutkastet begränsar inte undantaget för näringsbetingade andelar på det sätt som gjordes i promemorian.

Även i lagrådsremissutkastet antas emellertid att undantaget för näringsbetingade andelar skulle prövas mot etableringsfriheten och inte mot den fria rörligheten för kapital. Eftersom det i utkastet görs klart att undantaget inte begränsas till att omfatta utländska bolag inom EES/EU är det emellertid inte fråga om någon restriktion för kapitalrörelser. Advokatsamfundet har därför inget att invända mot den föreslagna lydelsen.

Definitionen av utländsk specialfond

Till skillnad från den tidigare promemorian innehåller detta lagrådsremissutkast inte någon definition av en utländsk specialfond. Flera remissinstanser, inklusive Advokatsamfundet, har framhållit vikten av att definitionen inte reglerar vilken typ av juridisk person som omfattas av begreppet.

Remissinstansernas synpunkter hindrar emellertid inte att en definition införs i lagen. Tvärtom är det motiverat att inkludera en definition i den nya lagen i samband med införandet av det undantaget för utländska specialfonder. Advokatsamfundet anser att lagstiftaren alltid bör sträva efter en så tydlig lagstiftning som möjligt. Förutsatt att val av juridisk person utelämnas, finns det enligt Advokatsamfundet inget som hindrar en definition av en utländsk specialfond på det sätt som promemorian föreslog. Advokatsamfundet välkomnar därför alltjämt en definition och att den skulle bestå av en hänvisning till lagen om förvaltare av alternativa investeringsfonder.

Advokatsamfundet har också två redaktionella synpunkter. Utkastet hänvisar på s. 94 till 1 kap. 11 § 23 lagen om förvaltare av alternativa investeringsfonder. Hänvisningen bör rätteligen vara till 1 kap. 11 § 24 samma lag. Utkastet hänvisar på s. 95 till lagen om alternativa investeringsfonder. Hänvisningen ska rätteligen vara till lagen om förvaltare av alternativa investeringsfonder.

Skyldigheten att göra skatteavdrag ur ett rättssäkerhetsperspektiv

Advokatsamfundet konstaterar inledningsvis att utkastets förslag i stort överensstämmer med promemorians.

Även om utkastet klargjort frågan om vem som ska anses ha rätt till utdelningen enligt lagen, kvarstår osäkerhet i *när det anses klarlagt* vilket skatteavtal som gäller och när den särskilda skattskyldigheten ska tillämpas.

Lagrådsremissutkastet har infört ett förslag som mildrar konsekvenserna av denna osäkerhet.

Det föreslås att vid skattskyldighet enligt 5 § lagen om källskatt på utdelning (särskild skattskyldighet) ska skattetillägg bara tillämpas om den som är skyldig att göra skatteavdrag har anledning att känna till de omständigheter som föranleder den särskilda skattskyldigheten. Om den som är skyldig att göra skatteavdrag inte har anledning att känna till sådana omständigheter, är det i stället den skattskyldige som kan påföras skattetillägg. Advokatsamfundet tolkar i denna del utkastet som att det är upp till rättstillämpningen att visa i vilka situationer som den ansvarige har haft anledning att känna till omständigheterna. Advokatsamfundet instämmer i stort med denna slutsats, men ser ändå ett behov av att i förarbeten närmare klargöra vilka situationer som avses.

Någon ändring föreslås inte vad gäller när skattetillägg ska tas ut av den som inte fullgjort skyldighet att göra skatteavdrag för utdelning till skattskyldig som omfattas av huvudregeln (4 § lagen om källskatt på utdelning). Viss osäkerhet kvarstår därför.

Slutligen klargör utkastet för att när den som ska göra skatteavdrag är osäker på med vilket belopp avdraget ska göras, finns möjlighet att göra skatteavdrag enligt den högsta gällande skattesatsen för källskatt på utdelning.



Sammanfattningsvis har Advokatsamfundet inga invändningar mot lydelsen, men efterfrågar tolkningsstöd i förarbetena både vad gäller när det ska anses klarlagt att ett skatteavtal ska tillämpas och när den som ska göra skatteavdrag till en särskilt skattskyldig ska anses ha haft anledning att känna till omständigheterna.

Behov av en ingående komparativ studie

Lagrådsremissutkastet har inte beaktat Advokatsamfundets synpunkt om behov av en ingående komparativ studie. Utkastet till lagrådsremiss ger samma översiktliga beskrivning av andra länders system som promemorian, varför Advokatsamfundets nedan återgivna sammanfattande synpunkt kvarstår.

Advokatsamfundet anser att utredningen inte genomfört en grundlig utredning av källbeskattningens utformning i andra länder än Sverige, och att det därför kan finnas överväganden som har förbisetts. Eftersom det i enlighet med vad som anförts ovan föreligger flera oklarheter kring hur de föreslagna reglerna ska tillämpas, hade det enligt Advokatsamfundets uppfattning varit av stort värde att utreda hur motsvarande regler hanteras i andra stater.

SVERIGES ADVOKATSAMFUND

Mia Edwall Insulander