

Finansdepartementet
Skatte- och tullavdelningen
103 33 Stockholm

Er referens:
Fi2020/02014/S1

Stockholm, 2020-07-13

Remissyttrande

Remiss av promemorian Ny lag om källskatt på utdelning

Näringslivets Skattedelegation (NSD) lämnar följande synpunkter på promemorian.

NSD vill i sammanhanget särskilt betona vikten av att det svenska regelverket är förenligt med och stärker den fria rörligheten av kapital. Vidare måste varje lagstiftningsåtgärd präglas av enkelhet och under alla förhållanden sörja för ett system med god förutsebarhet, tillförlitlighet och effektivitet. Detta är särskilt väsentligt avseende förslaget i aktuell promemoria, då bestämmelserna kring källskatt på utdelningar utgör en av förutsättningarna för att Sverige ska uppfattas som ett attraktivt alternativ för internationella investeringar.

Sammanfattning

Ansatsen att modernisera en föråldrad lagstiftning i form av kupongskattelagen välkomnas av NSD. Dessvärre anser NSD att utredningen uppvisar sådana brister i beredningen och väsentliga delar av förslaget att det inte kan läggas till grund för något lagstiftningsförslag utan omfattande bearbetning och korrigerings.

Dessa brister består bl.a. av att:

- Förslaget innebär att lagstiftningen medvetet blir mer oprecis och tvetydig avseende centrala begrepp, t.ex. *utdelningsberättigad/den som har rätt till utdelningen*.
- Utformningen av begreppet den som äger rätt till utdelningen sätter effektivt det rättssäkerhetsskydd som utgörs av den ordning under vilken skatteflyktslagen kan åberopas ur spel. Skatteflyktslagen bör vara det enda verktyget för att kunna ta ut källskatt med bortseende från den civilrättsliga regleringen.
- Förslaget tycks oavsiktligen exkludera bolag hemmahörande utanför EES från undantag från källskatt på näringsbetingade andelar.
- Antalet restitutioner riskerar att öka drastiskt och medföra ett hinder för svenska bolag att attrahera internationellt kapital. I förlängningen minskar det produktiviteten och välfärden i Sverige.

Huvudmän i NSD är:

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

NSD

NÄRINGSLIVETS SKATTE- DELEGATION

- Beredningen har allvarliga brister och borde inte ha remitterats under pågående coronapandemi.

Bakgrund och förslaget i stort

Den 2 november 2017 beslutade chefen för Finansdepartementet att en översyn av den kupongskatterättsliga regleringen skulle genomföras. Utredningen fick beteckningen Fi 2017:C, vilken skulle redovisa ett förslag senast den 15 december 2018. Någon sådan redovisning gjordes aldrig, istället har Finansdepartementet bearbetat underlaget från utredningen till det föreliggande förslaget som presenterades den 29 april 2020.

Syftet med översynen var, enligt utredningens uppdrag, att ta fram förslag till ett effektivt, modernt och förutsägbart regelverk som är förenligt med EU-rätten.

Förslaget innebär i korthet att kupongskattelagen ersätts med en lag om källskatt på utdelning, att beskattningsförfarandet inordnas under skatteförfarandelagen, samt att skatteflyktslagen utvidgas till att också omfatta källskatt på utdelningar. Vidare innefattar förslaget bl.a. en ändring av ett av de grundläggande begreppen (utdelningsberättigad) för att bestämma om uttag av källskatt ska ske.

Det synes vidare som att förslaget medför en omfattande inskränkning av undantagen från uttag av källskatt, jämfört med dagens kupongskattelag. Författningsförslagets reglering av undantag för utdelning på innehav av näringsbetingade andelar omfattar endast utdelningar till bolag inom EES-området, dvs. utdelning på sådana innehav till bolag i andra länder skulle bli föremål för uttag av källskatt enligt lagen.

Utredningen har inte kommenterat denna inskränkning, varken i själva förslaget, i författningskommentaren, eller i konsekvensbeskrivningen. Den sammanlagda offentligfinansiella effekten beräknas, enligt förslaget, till MSEK 870 varav MSEK 650 skulle vara hänförligt till en ny innebörd om vem som har rätt till utdelningen. Effekterna av en inskränkning avseende undantaget för näringsbetingade andelar nämns inte i den beräkningen överhuvudtaget. Dessa omständigheter indikerar att någon inskränkning av nuvarande undantag inte är avsedd och att formuleringen i författningsförslaget därför skulle vara ett förbiseende. Detta är allvarligt och bekräftar den kritik mot beredningen av förslaget som framförs nedan.

Beredning av ärendet

Det är vid lagstiftningsprodukter av denna karaktär av största vikt att näringslivets synpunkter inhämtas redan vid utformningen av förslagen. Frågan om skatt på utdelning är central för svenska bolag. Arbetet med översynen av kupongskattelagen anges ha skett i "sedvanlig" ordning med stöd av en referensgrupp. I bilaga 2 till betänkandet redogörs vilka personer som deltagit i referensgruppen eller annars varit utredningen behjälplig. Listan består av 35 personer, vilka som har ingått i referensgruppen, eller på annat sätt endast varit "utredningen behjälplig" framgår emellertid inte. Det framgår inte heller av betänkandet hur referensgruppen har arbetat, antalet möten eller hur beredningen av förslaget i övrigt har gått till.

NSD

NÄRINGS- LIVETS SKATTE- DELEGATION

Av listan över personer i bilaga 2, framgår att utredningen valt att inte vända sig till något av de svenska industriföretagen, eller någon av de organisationer som normalt representerar och samordnar synpunkter från industriföretag i samband med beredning av lagstiftning som berör svensk industri. Det är oroväckande hur en så central lagstiftning, som den rörande beskattning av utdelning från svenska företag, har kunnat göras till föremål för översyn med en sådan bristfällig beredning som den nu aktuella. NSD invänder starkt mot det sätt utredningen valt att organisera arbetet, liksom den totala avsaknaden av öppenhet i processen.¹

Att under sådana betingelser med så allvarliga brister i en utredning, som pågått utan insyn i drygt två år, begära in yttranden med en satt remisstid om drygt 100 dagar, mitt under rådande global kris till följd av en pandemi, är djupt oroande. Att remisstiden dessutom till större delen löper under sommarmånaderna gör remisstiden än mer anmärkningsvärd.

NSD hänvisar till den rapport av professor Anders Hultqvist, Om beredningsprocessen för skattelag, där betydelsen av en god beredningsprocess framkommer tydligt.²

Förslaget

Utredningen presenterar ett förslag till en ny lag, ”lag om källskatt på utdelning”, som i stora delar bygger på ordningen och de definitioner som redan finns i den nu gällande kupongskattelagen. Förslaget innefattar dock en del väsentliga förändringar avseende utformningen av lagstiftningen för uttag av källskatt på utdelning, att källskatten ska inordnas under skatteförfarandelagen, samt att skatteflyktslagen ska vara tillämplig.

Som framgår ovan är NSD djupt kritiskt till det sätt på vilket utredningen har bedrivits, samt den korta och illa valda tid för remissförfarandet som departementet har satt. NSD har därför fokuserat på de större förändringar som utredningen föreslår, samt de rättsliga principer som utredningen ger uttryck för.

Definitioner

Utredningens förslag till en ny lag anges använda samma definitioner och uttryck som i inkomstskattelagen. Detta formuleras i den föreslagna lagens 2 §:

”2 § Termer och uttryck i denna lag har samma betydelse som motsvarande termer och uttryck i inkomstskattelagen (1999:1229), om inte annat anges eller framgår av sammanhanget”

NSD anser att det är en förutsättning för en lags förutsebarhet och tillförlitlighet att begreppen är enhetliga och tydliga. Detta gäller särskilt när samma begrepp förekommer i flera centrala skatteförfattningar. Om lagstiftaren väljer att använda samma begrepp med olika definitioner för skilda lagar, uppstår tvetydighet i definitionen och därmed en omfattande rättsosäkerhet.

¹ Se vidare Svenskt Näringslivs skrivelse Behovet av en god beredningsprocess inom skattelagstiftningen, 2020-05-13, där kritik mot bl.a. den nu aktuella beredningen framförs. https://www.svensknaringsliv.se/material/skrivelser/skrivelse-s6-2020_behovet-av-en-god-beredningsprocess-inom-skatte_774915.html

² Hultqvist, A, Om beredningsprocessen för skattelag, 2014. https://www.svensknaringsliv.se/fragor/rattssakerhet-skatter/om-beredningsprocessen-for-skattelag_598419.html

NSD

NÄRINGS- LIVETS SKATTE- DELEGATION

Det kan ifrågasättas om grundläggande rättssäkerhetskrav uppfylls om en definition som framgår av en så central skattelagstiftning som inkomstskattelagen, kan ges en annan innebörd i lag om källskatt på utdelning, endast med en hänvisning till att det "framgår av sammanhanget". NSD motsätter sig denna typ av vaga formuleringar i lagtext och återkommer i nästa avsnitt avseende med exempel på då denna fråga får stor betydelse.

Skattskyldighet

Utredningen föreslår att kupongskattelagens begrepp "utdelningsberättigad", ersätts med en formulering i första stycket till 5 §, den som har rätt till utdelningen.

En avgörande faktor för uttaget av svensk källskatt på en utdelning blir innebörden av definitionen av den som har rätt till utdelningen och i vilken omfattning detta begrepp avviker från begreppet "utdelningsberättigad" i kupongskattelagen.

Utredningen återkommer vid ett antal tillfällen till begreppets innebörd i ett internationellt sammanhang (bl.a. på s. 10):

"Vem som har "rätt till utdelningen" bestäms utifrån innebörden av begreppet ur en internationell kontext, vilken inte är fullt så legalistiskt som den civilrättsliga tillämpning som används vid tolkning av begreppet i inkomstskattelagen."

Utredningen synes anse att precision i definition och begrepp i lagstiftningen är sekundärt, i det att man menar att det är bra om än inte en nödvändig förutsättning att det råder överensstämmelse av betydelsen av den föreslagna lagens begrepp i förhållande till identiskt begrepp i central skattelagstiftning (s. 84):

"Det är bra om termer och uttryck i den nya lagen så långt som möjligt har samma betydelse som i inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL."

Avseende begreppet "rätt till utdelningen" redogör utredningen för att begreppet återfinns i inkomstskattelagen, där det i praxis givits en civilrättslig innebörd (s. 96):

"Begreppet "rätt till utdelningen" används också i 42 kap. 12 § IL, där det anges att utdelning ska tas upp av den som har rätt till utdelningen när den kan disponeras. Vem som har rätt till utdelningen enligt inkomstskattelagen har i praxis getts en civilrättslig innebörd. Det finns således inte någon särskild skatterättslig definition av vem som har rätt till utdelningen."

Redogörelsen för utredningens syn på det rättsliga läget fortsätter (s. 97):

"Förhållandet mellan "rätt till utdelningen" enligt inkomstskattelagen och "utdelningsberättigad" enligt kupongskattelagen har berörts av HFD i ett mål angående kupongskatt på utdelning på aktier som hade överförts till en trust. HFD konstaterar att det inte är någon skillnad mellan den som har rätt till utdelningen och den som är utdelningsberättigad. I båda fallen är det den verkliga ägaren av aktierna som avses, och inte den formella. [...] Vem som har rätt till utdelningen bör därför ligga närmare innebörden av begreppet ur en internationell kontext, vilket inte är fullt så legalistiskt som tillämpning av den svenska civilrätten ger vid handen."

Vad detta innebär i praktisk tillämpning framgår dessvärre inte av utredningens promemoria. Däremot konstaterar man (s. 99):

"Det är emellertid rimligt att bedömningen av vem som har rätt till utdelningen först utgår från det formella aktieägandet. Därefter måste det dock avgöras t.ex. om den som tar emot utdelningen är förpliktigad att bara betala utdelningen vidare till någon

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

annan och egentligen inte har någon egen rådighet över densamma. I ett sådant fall är det den sistnämnde mottagaren som bör betraktas som den som har rätt till utdelningen. Det innebär att vid till exempel ett aktielån, när låntagaren är förpliktad genom avtal att betala en utdelningsersättning till långivaren, bör det vara mottagaren av ersättningen som anses ha rätt till utdelningen. Det är naturligt att definitionen av vem som är skattskyldig för en gränsöverskridande betalning motsvarar vad som anges om en sådan betalning i ingångna skatteavtal. Skillnaden i klassificering av mottagaren av utdelningen kan i vissa fall leda till att en utdelning både ska tas upp till inkomstbeskattning och träffas av källskatt på utdelning. Det är en avsedd effekt. Normalt neutraliseras inkomstskatteeffekten av att den vidarebetalning av utdelningen som i sig medför att den som har rätt till utdelningen anses vara någon annan, får dras av.”

Någon djupare analys av vilka omständigheter som ska ha betydelse för omfattningen av begreppet finns inte i betänkandet. Inte heller har utredningen redogjort för de oerhört svåra gränsdragningar som denna typ av oprecisa begrepp i lagstiftning givit upphov till i den ”internationella kontext” man hänvisar till. Vad gäller t.ex. för innehav som globala koncerner äger genom regionala holdingbolag?

Utredningen menar dessutom uttryckligen att lagen inte behöver ange särskilt att det använda uttrycket har en annan innebörd än den som råder enligt inkomstskattelagen (s. 99)

”Fråga har också uppkommit om den nu föreslagna innebörden av vem som har rätt till utdelningen bör anges i lagtexten eller om det är tillräckligt att innebörden utvecklas i förarbetena. Detta särskilt med beaktande av att det i 2 § i den nya lagen anges att termer och uttryck har samma betydelse som motsvarande termer och uttryck i inkomstskattelagen, om inte annat anges eller framgår av sammanhanget. Bedömningen är att om det tydligt framgår av förarbetena att avsikten är att innebörden ska vara en annan än vad som följer av inkomstskattelagen, får det anses framgå av sammanhanget i den mening som anges i 2 §. Det saknas därför anledning att förtydliga innebörden av vem som har rätt till utdelningen i lagtexten.”

NSD ser med oro på en utveckling där begreppen i svensk lagstiftning blir mer oprecisa och tvetydiga, vilket medför sämre förutsebarhet och större rättsosäkerhet. En lagstiftning genom förarbeten, utan en tydlig redogörelse för vilka andra situationer som avses omfattas av ett redan etablerat begrepp i skattelagstiftning, endast med en hänvisning till att ”det saknas anledning att förtydliga innebörden”, blir omöjligt för domstolarna att tillämpa.

En sådan ordning står i direkt strid mot uppdraget att ta fram ett ”förslag till [...] förutsägbart regelverk som är förenligt med EU-rätten”.

Otydligheten i den föreslagna lagstiftningen blir särskilt problematisk givet de ekonomiska sanktioner som aktualiseras om utdelande bolag missbedömt omfattningen på den otydliga lagstiftningen.

NSD menar att lagstiftningen måste utgå från den civilrättsliga innebörden av ett ägande av aktier och den därtill knutna rätten till utdelning. Den omständigheten att skatteflyktlagen nu föreslås utvidgad till att omfatta källskatt på utdelning, innebär att det kommer att finnas ett regelverk för att hantera sådana situationer där andelar ägs genom strukturer endast i syfte att undgå källskatt.

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

Undantag från skattskyldighet

Enligt kupongskattelagen föreligger undantag för skattskyldighet för utdelning från svenskt bolag under samma betingelser som hade gällt om både utdelande och mottagande bolag hade varit svenska, såsom för utdelning på näringsbetingade andelar.

Av förslagets författningstext framgår:

”7 § Ett bolag som anges i 24 kap. 32 § 5 inkomstskattelagen (1999:1229) är inte skattskyldigt för utdelning om aktien som utdelningen är hänförlig till är en kapitaltillgång och uppfyller något av villkoren i 24 kap. 33 § första stycket 1 eller 2 samma lag. Om aktien är marknadsnoterad krävs för undantag från skattskyldighet dessutom att bolaget har ägt aktien under sådana förutsättningar att villkoren i 24 kap. 33 § inkomstskattelagen varit uppfyllda under ett års tid vid utdelningstillfället.”

Den bestämmelse i IL, som lagbestämmelsen hänvisar till, omnämner endast utländska bolag inom EES som kvalificerande för undantag från källskatt. En sådan begränsning skulle innebära att utdelning till bolag hemmahörande utanför EES, enligt lagen om källskatt på utdelning, kommer att bli föremål för uttag av svensk källskatt.

Utredningen har redogjort för grunden till att undantaget i kupongskattelagen omfattar utländska bolag (även hemmahörande utanför EES) (s. 106):

”I 4 § sjätte–åttonde styckena kupongskattelagen finns undantag från skattskyldighet till kupongskatt i de fall utdelningen skulle ha varit skattefri enligt reglerna om näringsbetingade andelar om det utdelande och det mottagande bolaget hade varit svenska juridiska personer. Syftet med bestämmelserna är att en utdelning som lämnas till ett utländskt bolag inte ska medföra ett sämre ekonomiskt utfall jämfört med en utdelning som lämnas mellan två svenska bolag. Regeringen konstaterade vid införandet att det var angeläget att utländska investeringar i Sverige inte missgynnas skattemässigt när vinstmedel delas ut från Sverige.”

Det är fortsatt lika angeläget att utländska investeringar i Sverige inte missgynnas skattemässigt när vinstmedel delas ut från Sverige. Detta gäller såväl mottagande bolag inom EES som utanför EES. Utredningen avslutar frågan med en kommentar (s. 112):

”Slutsatsen är att undantagen som härrör från regelsystemet om näringsbetingade andelar ska finnas kvar i den nya lagen.”

Som påpekats ovan saknas varje form av analys av vilka effekter en sådan omfattande förändring angående undantag för utdelning på näringsbetingade andelar skulle medföra i utredningen. Mot den bakgrunden utgår NSD från att formuleringen inte är avsedd att medföra en sådan inskränkning. Om formuleringen mot förmodan är avsiktlig måste den noggrant redogöras för och konsekvenserna av en sådan ändring behöver analyseras i detalj och därefter remitteras på nytt. Under alla förhållanden måste avsikten med bestämmelsen och omfattningen på undantaget klarläggas.

En inskränkning där undantaget inte omfattar länder utanför EES skulle medföra betydande problem för ett antal svenska företag. Även om vissa skatteavtal innehåller motsvarande undantag från kupongskatt finns det ett betydande antal länder med vilka Sverige har ingått skatteavtal där ett sådant undantag inte finns med. Ett uppenbart exempel är Kina, där flera ägarbolag till svenska företag är hemmahörande.

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

Direktnedsättning

Svenska börsnoterade aktier ägs till cirka 40 procent av utländska placerare. Om villkoren för utländska placerare försämrats så att de minskar sitt ägande av svenska aktier kommer svenska börsnoterade bolag att värderas lägre, vilket innebär att finansiering av investeringar via börserna blir dyrare. Lägre investeringar påverkar produktivitet, produktion och välfärd negativt.

För att ett system med uttag av källskatt inte ska framstå som ett administrativt hinder och fördyra för internationella aktieplacerare, är det viktigt att källskatten kan sättas ned direkt i samband med utdelningen. En ordning där källskatt tas ut vid varje utdelning med en rätt till senare restitution, är administrativt betungande för utländska aktieplacerare och medför en likviditetspåfrestning under tiden mellan utdelningstillfället och återbetalningen av inbetald källskatt.

Förslaget bygger i princip på direktnedsättning. I praktiken finns dock en risk att direktnedsättning inte kommer att göras i många fall. Otydligheten avseende lagens syn på vem som har rätt till utdelningen, samt de omfattande finansiella konsekvenserna av att göra en felaktig bedömning av förutsättningarna för undantag från uttag av källskatt, riskerar att medföra att bolag/godkända mellanhänder inte anser sig med säkerhet kunna tillämpa direktnedsättning.

Enligt NSD skulle en sådan utveckling utgöra ett hot mot svenska bolags möjlighet att attrahera internationellt kapital vilket i förlängningen minskar mängden investeringar och därmed också produktiviteten och välfärden i Sverige. Restitutionsförfarandet är därutöver resurskrävande även för Skatteverket och medför en samhällsekonomisk kostnad.

NSD efterfrågar därför en grundlig analys av om systemet i praktiken kommer att fungera som det är tänkt, eller om mängden restitutioner kommer att öka drastiskt.

Anstånd

Förslaget redogör för det regelverk som införts i Sverige avseende möjligheterna att få anstånd med erläggandet av källskatt i vissa situationer. Regelverket infördes med anledning av ett avgörande i EU-domstolen (den s.k. Sofinadomen).

NSD har redan i samband med införandet av regelverket avseende anstånd påpekat en del problem med den ordning som föreslogs och sedermera infördes.³ Bland annat framfördes kritik mot att den administrativa ordningen för att ansöka om anstånd med kupongskatt kommer medföra en omfattande administration och ränteförluster, med ett antal betalningar av samma belopp fram och tillbaka till följd av alltför snäva tidsramar. NSD bedömer att den föreslagna ordningen i ett stort antal fall kommer att vara direkt prohibitiv för att det ska uppfattas som ett reellt anståndsalternativ.

NSD hänvisar även i övrigt till de invändningar som gjordes i samband med det förslaget, som i huvudsak rörde komplexiteten i beräkningarna, samt den korta tid som anstånd medges enligt lagen.

³ Se NSD:s remissyttrande 2019-08-21. https://www.svensktnaringsliv.se/material/remissvar/utkast-till-lagradsremiss-anstand-med-kupongskatt-i-vissa-fall_740225.html

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

Skatteförfarandelagen

Enligt förslaget ska hanteringen av källskatt inordnas under skatteförfarandelagen. NSD menar att det är en fördel att skatteförfarandelagen också omfattar källskatt på utdelning. Den särskilda karaktären på källskatt på utdelning innebär dock att det måste göras en anpassning av vad som kan krävas av utdelande bolag avseende undersökningsplikt och administration i form av rapporteringskrav.

Utredningen uttalar, utan någon vidare redogörelse för varken problembeskrivning eller omfattning, att utdelande bolag inte ska kunna förlita sig till officiella s.k. hemvistintyg (s. 233):

”Ett hemvistintyg bör inte automatiskt accepteras som tillräcklig uppgift om skatterättslig hemvist. Även när det förevisas ett hemvistintyg gäller sedvanlig bevisvärdering på så vis att andra omständigheter också måste ges vikt vid bedömningen.”

Vilka omständigheter som avses och vilken omfattning bolags åläggs att genomföra en sådan bevisvärdering framgår inte av rapporten. Ett regelverk som ålägger någon en skyldighet att genomföra en bevisvärdering måste tydligt ange vilka grunder som ska vägas in. Det ska inte vara tillräckligt att i förarbetena till lagstiftningen endast ange ”andra omständigheter”.

Den vaghet som präglar utredningens formulering av det ansvar som ska åvila utdelande bolag, t ex vid bevisvärdering avseende mottagande bolags hemvist (trots hemvistintyg), eller bedömningen om mottagande bolag verkligen är den som ”äger rätt till utdelningen”, blir särskilt problematisk med anledning av de sanktioner som kan inträda om utdelande bolag missbedömer situationen eller bevisvärderingen.

Med inordnandet under skatteförfarandelagen menar utredningen att reglerna om skattetillägg blir tillämpliga. Utredningen redogör vidare för effekterna av ett inordnande under skatteförfarandelagen i den händelse utdelande bolag felaktigt beslutat att inte ta ut källskatt (s. 254):

”Genom att förfarandet avseende källskatt på utdelning nu föreslås regleras i skatteförfarandelagen kommer också bestämmelserna om ansvar för skatteavdrag i 59 kap. SFL att gälla. Dessa bestämmelser behandlas i avsnitt 6.11.6, men innebär i korthet att Skatteverket har möjlighet att kräva det utdelande bolaget eller godkänd mellanhand på skatt som skulle ha dragits av. Det bör dock även fortsättningsvis finnas en möjlighet för Skatteverket att ta ut källskatt på utdelning direkt av den skattskyldige i fall när skatteavdrag inte gjorts. Betalningsansvaret för källskatt som inte betalas blir då solidariskt på samma sätt som avseende SINK och ASINK”

En sådan konsekvens bör endast kunna vara aktuell i sådana situationer där skatteflyktslagen är tillämplig på utdelande bolags agerande. Vilka eventuella avtal, överenskommelser eller arrangemang som mottagande bolag i andra situationer kan ha ingått, ska rimligen inte kunna leda till att utdelande bolag ska åläggas att betala källskatt, när man förlitat sig på civilrättsliga förhållanden vid utdelningstillfället.

Skatteflyktslagen

NSD stödjer förslaget att källskatt på utdelning ska omfattas av skatteflyktslagen. Däremot anser NSD, till skillnad från utredningen, att en tillämpning av skatteflyktslagen bör vara det

NSD

NÄRINGSLIVETS SKATTE- DELEGATION

enda verktyget för att kunna ta ut källskatt med bortseende från den civilrättsliga regleringen. Förslagets utformning med en medvetet oprecis utformning av begreppet den som har rätt till utdelningen, skulle i princip innebära att skatteflyktslagen aldrig behöver åberopas.

Det rättssäkerhetsskydd som utgörs av den ordning under vilken skatteflyktslagen kan åberopas, skulle effektivt vara satt ur spel med den föreslagna ordningen.

NSD vill i sammanhanget också påpeka den felaktiga beskrivningen i utredningens redogörelse för den nuvarande kupongskattelagens bulvanregel, såsom en generell skatteflyktsregel. (s. 281):

”Bulvanregeln har funnits under lång tid och tillämpningen synes hämmad av kopplingen till rena bulvanfall, trots att dess faktiska utformning talar för en vidare tillämpning. Den ringa praxisbildningen kring bulvanregeln har även medfört att det finns få riktlinjer för att applicera bestämmelsen på verkliga fall. Till exempel är det oklart vad som avses med att någon ”obehörigen” får en förmån på grund av arrangemanget.”

Utredningens redogörelse för att ”tillämpningen synes hämmad av kopplingen till rena bulvanfall” förefaller vara ett försök att kritisera domstolarna för att inte tillämpa regelverket på det sätt utredaren önskar, snarare än en redogörelse för regelns ursprung och omfattning. Bulvanregelns ursprung och omfattning är just att förhindra bulvanfall, dvs. situationer då någon obehörigen uppnår en förmån av arrangemanget.

Formuleringen av den ursprungliga regeln i kupongskatteförordningen var direkt kopplad till att gälla då någon ”uppträder som bulvan för annan”. Referensen till begreppet bulvan ansågs dock leda till en alltför bred tillämpning av skattebestämmelsen, t.ex. då ett etablerat bulvanförhållande syftade till att kringgå annan lagstiftning än skattelagstiftningen. Skatterättsliga åtgärder ansågs då inte vara ändamålsenliga för att förhindra sådant annat kringgående. Därför ändrades formuleringen i syfte att begränsa tillämpningen till att endast omfatta bulvanförhållanden som etablerats för att bereda någon frihet från skatt.⁴ Utgångspunkten är att regeln endast kan tillämpas vid bulvanförhållande som upprättats i syfte att någon ska vinna en obehörig skatteförmån.

NÄRINGSLIVETS SKATTEDELEGATION

Johan Fall

Claes Hammarstedt

⁴ Prop. 1970:134 s. 54. Se även senare förarbeten (prop. 2015/16:14) som inte ger stöd för någon annan uppfattning.