

2020-08-06

## Remissvar: Ny lag om källskatt på utdelning (Ds 2020:10)

### *Några inledande synpunkter*

Den nu gällande kupongskattelagen är från 1970 och är i många delar föråldrad och därmed svårtillämpad. En primär målsättning bakom förslaget är att modernisera en 50 år gammal lag och att anpassa den till sin internationella kontext. Fakultetsnämnden anser att målsättningen är föredömlig. Förslaget innehåller osedvanligt mycket sammansatt problematik, unionsrättsfrågor, kopplingen skatterätt/civilrätt, skatteflykt och skatteplanering.

Förslaget innebär att skattesatsen för källskatt på utdelning ska fortsätta att vara 30 %. Det ger enhetlighet med normalskattesatsen i inkomstslaget kapital. Skattskyldiga är enligt förslaget personer som inte är obegränsat skattskyldiga i Sverige och som har rätt till utdelningen vid utdelningstillfället. Ansvar för skatteavdrag ska som nu åvila det utdelande bolaget. Det föreslås vidare ett flertal undantag från skattskyldighet för källskatt. Förslaget innebär i vissa avseenden en utvidgning och i andra fall en inskränkning i förhållande till nu gällande undantag.

En viktig principiell fråga är begreppet ”rätt till utdelningen”. Vem som har rätt till utdelningen ska enligt förslaget ligga relativt nära det internationella begreppet ”*beneficial owner*” som används i OECD:s modellavtal. Det innebär ytterligare ett steg mot en ökad internationalisering av den svenska internationella skatterätten.

En utländsk juridisk person ska från den skattepliktiga utdelningen kunna dra av kostnader som har ett direkt samband med utdelningen. Enligt promemorian skulle dock utrymmet för avdrag vara ”ganska litet”. Det är enligt fakultetsnämnden osäkert hur rättstillämparen skulle förhålla sig till ett sådant uttalande i förarbetet, om förslaget i den delen leder till lag. Den föreslagna regeln kommer att tolkas utifrån unionsrätten. Den är inte statisk. Fakultetsnämnden påpekar vidare att svensk rätt måste vara i enlighet med unionsrätten. Det kan leda till att även fysiska personer kan komma att särbehandlas. Det sistnämnda bör påverka lagregelns utformning.

Anstånd ska som i nu gällande rätt kunna medges med betalning av källskatt när mottagaren är en utländsk juridisk person med underskott som är hemmahörande inom EES eller i ett land som Sverige har ett skatteavtal med. Fakultetsnämnden instämmer i att dessa regler passar i den materiella lagen. Reglerna synes snålt formulerade. Fakultetsnämnden påminner att det är viktigt att inte använda svensk rätt som ett medel för att snäva in bindande unionsrätt.

## Juridiska fakultetsnämnden

Av stor betydelse är att skatteflyktslagens tillämpningsområde föreslås utvidgas till att omfatta den nya lagen och att den nuvarande skatteflyktsbestämmelsen (den s.k. bulvanregeln) försvinner.

Det föreslås vidare att ett krav på att lämna information på individnivå i skattedeklarationen för att man ska kunna få en reducerad skattesats enligt skatteavtal direkt vid utdelningstillfället. Ansvaret för skatteavdrag åvilar som redan nämnts, det utdelande bolaget. Det föreslås dock att det införs en särskild ordning för aktörer som benämns som godkänd mellanhand (vilket avser värdepapperscentraler och registrerade förvaltare). Skatteavdrag ska inte göras om utdelningen betalas ut till en godkänd mellanhand. Den godkända mellanhanden ska då istället ta över ansvaret för att innehålla, redovisa och betala in källskatt på utdelning. Det synes som en principiellt lämplig ordning och dessutom som en viktig komponent för att förslaget ska kunna fungera. Å andra sidan synes förslaget kunna innebära komplikationer i termer av implementering och kontroll. Sådana komplikationer bör undvikas.

Tidsfristen för att ansöka om återbetalning av källskatt förlängs till som längst sex år efter utgången av det kalenderår som ett beskattningsår går ut. Detta skapar likabehandling med behandlingen av andra skatter. Fakultetsnämnden finner det rimligt att följa förslaget vad gäller omprövning till nackdel. Förslaget regler om ränteersättning är dock inte optimala för förutsebarhetens skull. Förslaget anger att ingen reglering behövs för ränteersättning som utgår direkt till följd av unionsrätten. Det är riktigt men medför givetvis att endast i saken kunniga skattskyldiga kan åberopa sin rätt i förekommande fall. Fakultetsnämnden accepterar dock detta mot bakgrund av att de som kan ha rätt till sådan ersättning ofta är professionella investerare. Problemet torde dessutom uppstå relativt sällan.

Förslaget innehåller många förändringar som sammantaget syftar till att försvåra internationell skatteplanering. Även detta är i linje med den internationella trenden. Fakultetsnämnden ser i princip positivt på ambitionen. Ett exempel är att det troligen blir svårare att undgå källskatt på utdelning genom att använda sig av ”pappersbolag” utan verklig egentlig etablering i det land där bolaget är registrerat.

Förslaget kommer dock att leda till en betydande komplexitet som kan bli svår att administrera och troligen även vara svårkontrollerad. I den senare delen uppmanar Fakultetsnämnden att särskilt beakta Skatteverkets möjligheter att kostnadseffektivt följa upp den praktiska hanteringen. Skulle det senare framstå som förhållandevis lätt att undvika att följa reglerna p.g.a. svårigheten att kontrollera regelefterlevnaden kommer nödvändig legitimitet och tillit erodera. Vidare är det viktigt att regelimplementeringen inte blir för komplicerad för de finansiella institutioner som har att hantera det hela. Fakultetsnämnden förutsätter att synpunkter från branschen noga beaktas.

Förslaget förväntas leda till ett varaktigt ökat uttag av källskatt på utdelningar med 870 miljoner kronor per år. Det får anses utgöra ett betydande och välkommet tillskott till statskassan.

### *Närmare analys*

Det är mycket bra att ett antal undantag från källskatt, som bygger på unionspraxis från EU-domstolen föreslås införas i lagen. En oklarhet fakultetsnämnden uppfattar är huruvida undantaget på näringsbetingade andelar begränsas till att omfatta utdelning till bolag inom EES. Om detta verkligen är avsikten bör det förtydligas och även kommenteras eftersom det medför en stor förändring för ett stort antal svenska bolag.

En viktig del i förslaget är alltså regleringen att det är den som har rätt till utdelningen (den s.k. beneficial owner) som är skattskyldig till källskatt. Det antas bl.a. förhindra att mottagaren av utdelningen endast agerar som mellanhand för någon annan som får fördelarna av utdelningen.

Det får anses innebära en viss principiell förändring i svenskt skattetänkande, som normalt bygger på en stark koppling till civilrätten. Det antas att den hårda kopplingen till civilrätten leder till hög förutsebarhet och därmed ligger i god linje med den svenska grundlagens föreskriftskrav för beskattningen. Å andra sidan är det välkänt att kopplingen till civilrätten är grunden för mycket av den oönskade skatteplaneringen. Fakultetsnämnden anser sammantaget att förslaget i principiellt hänseende är godtagbart. Svensk internationell skatterätt måste ligga i fas med omvärldens reglering. Det handlar dessutom om innehållet i en särskild lag, varför förslaget inte kommer att påverka bedömningen av andra skatteregler.

Fakultetsnämnden vill dock peka på lydelsen i lagförslagets 2§. Frågan är om det är en lämplig skrivning, att termer och begrepp i huvudsak ska ha samma betydelse som i inkomstskattelagen? Fakultetsnämnden anser att det inte är tillräckligt tydligt, att det skulle framgå av ”sammanhanget” att ”rätt till utdelning” ska tolkas jämlikt promemorians skrivningar. Fakultetsnämnden anser alltså inte att det räcker med den skrivning som ges i promemorian på s 99. Det finns således god anledning, när nu en helt ny modern lag tas fram, att vara tydlig (jfr. HFD 2018 ref 11). Fakultetsnämnden tycker rent allmänt att den tekniska lagstiftningstekniken som utmärker skattelagstiftningen borde lättas upp för att göra lagarna mer lättillgängliga. Fakultetsnämnden föreslår därför en annan språklig formulering i lagtextförslagets 5 §, t.ex. ”som har den egentliga rätten till utdelning”. En viss förändring av lagtexten torde krävas för att syftet ska kunna uppnås.

I promemorian anges på s. 99 att en utdelning både skulle kunna tas upp till inkomstbeskattning och källskattsbeskattning på grund av skillnader i klassificeringen. Det kan säkert stämma till följd av den lagtekniska konstruktionen men pedagogiken framstår som bristfällig, särskilt mot bakgrund av skrivningen på s 101, att endast den som är obegränsat skattskyldig ska ta upp utdelningen till inkomstbeskattning. Möjligen har saken att göra med den särskilda skattskyldighetsregeln som föreslås införas (se nedan). Dessutom kan den dubbelbeskattning som tycks kunna uppstå, inte vara i enlighet med intentionerna i den internationell skatterätten. Det går inte att anta att skatteeffekten alltid kan neutraliseras, som anges i förslaget.

Ett ytterligare viktigt förslag är att slopa den s.k. bulvanregeln. Den ändrades för några år sedan för att stämma bättre överens med EU-rätten. Redan i det sammanhanget förordade fakultetsnämnden i sitt remissvar att det vore bra att låta den allmänna skatteflyktslagen vara tillämplig på källskatt. Fakultetsnämnden ser ingen anledning att ändra sin ståndpunkt.

Enligt promemorian ska tolkningen av skatteflyktslagen göras i enlighet med skatteflyktsbestämmelsen i det europeiska s.k. moder-/dotterbolagsdirektivet. Fakultetsnämnden förstår skälen bakom detta. Fakultetsnämnden vill dock framhålla att frågeställningen om tolkningen inte är helt okomplicerad. Skatteflyktslagen har funnits i svensk rätt sedan länge, och tolkningen och tillämpningen av lagen i enskilda fall torde i första hand styras av den omfattande praxisbildning som är etablerad av HFD.

Å andra sidan ska syftet bakom den lagstiftning som antas kringgås, ligga till grund för tolkningen och tillämpningen av skatteflyktslagen. I detta fall skulle det alltså handla om ett kringgående av den föreslagna källskattelagen på utdelning. Källskattelagens syfte ska därmed ligga till grund för skatteflyktslagens tolkning och tillämpning. Källskattelagens syfte är att svensk skatt kan uttas på utdelning, inte något annat. Fakultetsnämnden anser dock att det inte är problemfritt vad som hävdas på s 286 f i promemorian. Det hävdas att syftet med moder- dotterbolagsdirektivet kan beaktas vid tolkningen och tillämpningen av skatteflyktslagen. En sak är syftet med kupongskattelagen, en annan sak är hur skatteflyktslagens rekvisit tolkas och tillämpas. Det går inte att göra våld på den lydelse skatteflyktslagen har medelst uttalanden i ett förarbete som inte ändrar skatteflyktslagens 2§, eller påverka hur skatteflyktslagen samagerar med den lagstiftning som anses kringgås.

Fakultetsnämnden föreslår att lagförslagets lydelse vad gäller källskattelagen ändras så att det i lagtexten klart framgår att den bygger på unionsrätten, eftersom skatteflyktslagen anger att syftet ska fastställas ”som det framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåts genom förfarandet”. Därmed ökar förutsebarheten för de skattskyldiga. Det kan möjligen ske i förslagets 1§: ”Regleringen i denna lag bygger på Sveriges åtaganden enligt unionsrätten”. Alternativt kan i 2§ anges ”vissa termer och begrepp har samma innebörd som i ... unionsrätten”.

Det finns också några andra frågetecken vad gäller skatteflyktslagen och unionsrätten. Till exempel är inte termen ”huvudsaklig” densamma som termen ”övervägande”. Effekten av det torde dock innebära en överimplementering av unionsrätten. Ett mer problematiskt exempel är påståendet att det inte behöver vara fråga om sänkning av svensk skatt som åsyftas med en rättshandling, för att skatteflyktslagen ska kunna aktiveras. Fakultetsnämnden anser inte att den svenska skatteflyktslagen i kombination med lag om källskatt på utdelning kan beakta skattefördelar i andra jurisdiktioner. Det är främmande utifrån den systematik som föreligger i gällande rätt. Att moder- dotterbolagsdirektivet kan anses ha ett europeiskt ”skyddsområde” att värna, innebär inte att nationell svensk skatterätt utan särskilda lagstiftningsåtgärder kan ges ett sådant innehåll. Vidare är det osäkert hurvida avsaknad av giltiga kommersiella skäl verkligen ingår i bedömningen av om förfarandet strider mot den materiella skattelag som anses kringgåas. HFD praxis är inte tydlig på den punkten. Framförallt saknas vägledning för vad som avses med ”giltiga”. För att säkerställa det fiskala syftet och undvika problem i rättstillämpningen borde frågan övervägas ytterligare. Fakultetsnämnden har inte något bra konkret förslag att lägga fram. Möjligen skulle 2§ 4 punkten i skatteflyktslagen kunna kompletteras med ”*svenska eller unionsrättsliga* bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåts genom förfarandet”. En sådan justering, tillsammans med ovan nämnda förslag om justering av källskattelagens 1 eller 2§§, kan lösa problematiken. Det kan dock väcka andra problem. Finansdepartementet får överväga saken i den vidare behandlingen.

Det tredje förslaget för att komma tillrätta med skatteplanering innebär att skatten i vissa fall ska tas ut även när den som har rätt till utdelningen inte är densamma som den som tar emot utdelningen. I de fallen ska den som tagit emot utdelningen anses som skattskyldig. På så sätt kommer det att bli svårare att kringgå reglerna genom aktielån (s.k. cum-cum-upplägg). I princip återanvänds den borttagna bulvanregeln, med den signifikanta ändringen att det subjektiva rekvisitet tas bort. Av intresse är att förslaget bl.a. medför en förändring i skatteflyktslagens rättsföljdsregel. Den föreslås dessutom bli en fakultativ regel med diskretionär makt åt Skatteverket. På principiella grunder kan en sådan ordning ifrågasättas. Dessutom synes det medföra processuella knepigheter. Skatteverket kan inte själv tillämpa skatteflyktslagen utan måste driva frågan i domstol. Ska Skatteverket i det sammanhanget yrka på tillämpningen av rättsföljdsregeln, och domstolen eventuellt fattar ett exigibelt beslut, eller ska Skatteverket ex officio efter att domstolen funnit att skatteflyktslagen är tillämplig fatta beslut om rättsföljden? Det uppstår tvekan om beslutet om den alternativa rättsföljden är överklagbart. Fakultetsnämnden undrar om förslaget är tillräckligt genomtänkt i denna del.

De föreslagna reglerna antas vidare delvis hantera problemet med utformningen av det svenska knippet av dubbelbeskattningsavtal. Den som tar emot utdelningen utan att vara den som har rätt till utdelningen kommer ofta vara obegränsat skattskyldig i Sverige. Fakultetsnämnden hade i detta sammanhang gärna sett att promemorian undersökt om det multilaterala instrumentet (MLI) skulle kunna ha någon relevans i sammanhanget. Syftet är ju att MLI ska komma tillrätta med problemen med avtalens statiska tröghet.

Fakultetsnämnden ser sammanfattningsvis en risk för att det komplexa paket av skatteflyktsregler som föreslås införas, leder till svårtillämplighet. Regelpaketet torde bli svåra att i den praktiska

hanteringen implementera och även kontrollera. Förslaget regler om godkänd mellanhand kan möjligen minska problematiken. Avgörande är att den förhoppning som uttrycks i förslaget, att all administrativ hantering hos branschen och Skatteverket verkligen finns på plats när lagen ska börja tillämpas. Möjligen behöver en plan B utarbetas om praktiska svårigheter som medför förseningar uppstår. IT-automatik och algoritmer kan dock i dagsläget knappast klara av subtila rättsliga bedömningar om beneficial ownership eller tillämpningen av skatteflyktslagen. Detta förhållande synes inte fullt ut beaktats i förslaget.

Inte heller är det säkert att aktörer verkligen önskar bli klassificerade som godkända mellanhänder, om det anses alltför krävande att vara sådan. Enligt förslaget ska en godkänd mellanhand ansvara för att göra skatteavdrag enligt de svenska reglerna och lämna skattedeklarationer. De svenska föreslagna materiella reglerna kommer inte att vara enkla att hantera. Eventuella risker för att utländska mellanmän inte kommer att ansluta sig till det föreslagna systemet med godkänd mellanhand måste därför nogsamt övervägas. Fakultetsnämnden ser här viss anledning för komplettering av förslaget. Annars kan i värsta fall den värdefulla möjligheten till s.k. direktnedläggning av källskatten i praktiken minska.

Remissvaret har på fakultetsnämndens uppdrag beslutats av dekanus, professor Jessika van der Sluijs. Yttrandet har beretts av professor Roger Persson Österman. Föredragande har varit kanslichef Catharina Sitte Durling. Yttrandet har expedierats av Juridiska fakultetskansliet.



Jessika van der Sluijs

Catharina Sitte Durling