

Stockholm den 10 augusti 2020

R-2020/0909

Till Finansdepartementet

Fi2020/02014/S1

Sveriges advokatsamfund har genom remiss den 30 april 2020 beretts tillfälle att avge yttrande över departementspromemorian Ny lag om källskatt på utdelning (Ds 2020:10).

## 1. Sammanfattning

Advokatsamfundet välkomnar intentionen att revidera och modernisera den nuvarande kupongskattelagen (1970:624). Enligt Advokatsamfundet förekommer dock ett flertal brister och frågetecken i utredningen. Advokatsamfundet avstyrker därför förslaget i dess nuvarande utformning. De huvudsakliga skälen för denna bedömning är följande.

- Definitionen av begreppet *den som har rätt till utdelningen* behöver utvecklas och förtydligas, eftersom det inte går att tydligt utröna begreppets innebörd. Dessutom förekommer motsägande förklaringar av begreppet i utredningen.
- Det bör förtydligas hur bedömningen av den som har rätt till utdelningen ska göras och om avsikten är att utdelningsersättning som sådan ska omfattas av källskatt enligt den nya lagen. Det bör också klargöras hur bedömningen ska göras i andra situationer än vid aktielån, då det i utredningen helt saknas vägledning för bedömningen avseende andra typer av vanliga transaktioner på marknaden.
- Utformningen av den särskilda skattskyldigheten måste ses över. Lämpligheten att införa en sådan skyldighet bör även diskuteras ur ett internationellt perspektiv.
- Det är osäkert hur skatteflyktslagen kommer att kunna tillämpas på utdelningar. Utredningen innehåller ingen diskussion eller analys av de effekter som utvidgningen kan ha på olika förfaranden. Förslaget innebär därför en stor osäkerhet för skattskyldiga.
- Det föreslagna undantaget från skattskyldighet för utländska bolag på näringsbetingade andelar förefaller inte motsvara nuvarande undantag i lagen om kupongskatt. Om avsikten

är att undantaget ska begränsas, bör det diskuteras varför en sådan justering sker. Vidare saknas en ingående diskussion om vilken av de EU-rättsliga friheterna som undantaget för näringsbetingade andelar ska prövas mot.

- Att en utländsk fond inte behöver vara en juridisk person för att motsvara en svensk specialfond, bör framgå av förarbetena.
- De som är skyldiga att förhålla sig till reglerna måste ges förutsättningar att uppfylla sin skyldighet och tillämpa reglerna på rätt sätt. Detta är särskilt viktigt ur ett rättssäkerhetsperspektiv, eftersom skyldigheten att tillämpa reglerna är förenade med ett solidariskt ansvar för obetald källskatt.
- Med hänsyn till källskattens starka internationella koppling, bör det göras en närmare utredning av utformningen av regler för källskatt i andra stater. Detta för att inte förbise viktiga överväganden gällande reglernas avsedda tillämpningsområde.

## **2. Skälen för Advokatsamfundets uppfattning**

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

#### **2.1.1 Inledning**

I utredningen föreslås att den som inte är obegränsat skattskyldig och som har rätt till utdelningen är skattskyldig för källskatt på utdelning. Advokatsamfundet anser att innebörden av begreppet *den som har rätt till utdelningen* måste tydliggöras och att det måste klargöras om det är fråga om ett svenskt fristående begrepp eller om begreppet ska överensstämma med OECD:s definition av *beneficial owner* i modellavtalet. Vidare bör det enligt Advokatsamfundets mening tydliggöras hur bedömningen av den som har rätt till utdelningen vid aktielån med utdelningsersättning ska göras och om det är utdelningsersättningen i sig som ska vara föremål för källskatt.

#### **2.1.2 Den som har rätt till utdelningen stämmer inte överens med beneficial owner**

Utredningen föreslår att skattskyldighet för källskatt på utdelningar ska gälla för den som har rätt till utdelning. Inledningsvis framstår avsikten vara att den som har rätt till utdelningen ska bestämmas genom en tillämpning av beneficial owner-begreppet såsom det används i OECD:s modellavtal. Det ska därför bedömas om den direkta mottagaren av utdelningen har en förpliktelse att betala utdelningen vidare till någon annan och således inte har någon rådighet över utdelningen. Det är den slutliga mottagaren av utdelningen som ska klassas som den som har rätt till utdelningen.

Av kommentaren till artikel 10 i modellavtalet framgår bl.a. följande. Beneficial owner av en utdelning är inte nödvändigtvis samma person som den som är beneficial owner av aktierna. En mottagare av utdelning som är skyldig att slussa vidare utdelningen till en annan person är således inte beneficial owner av utdelningen. Som exempel på personer som inte är beneficial owner av en utdelning anges agenter, företrädare eller mellanhänder

som i praktiken inte har rätt att fritt förfoga över en utdelning utan är förpliktade att betala utdelningen vidare. Det framstår dock som att skyldigheten att betala ska vara beroende av att mottagaren av utdelningen faktiskt mottar en utdelning för att denne inte ska anses vara beneficial owner av utdelningen. En förpliktelse som inte är kopplad till själva mottagandet av utdelningen, utan som beror på annan kontraktuell skyldighet innebär, såvitt Advokatsamfundet kan bedöma, att mottagaren av utdelningen är att anse som beneficial owner av utdelningen. Detta bör alltså förstås så att mottagaren av en utdelning är att anse som beneficial owner om skyldigheten att betala tredje part inte är direkt kopplad till själva mottagandet av en specifik utdelning (se OECD:s kommentar till artikel 10, punkt 12.4).

Att utredningen initialt hänvisar till OECD:s beneficial owner-begrepp för bestämmande av vem som har rätt till utdelningen skapar förvirring, eftersom det i utredningen senare konstateras att den som tar emot en utdelningsersättning enligt ett aktielånsavtal är den som har rätt till utdelningen. Detta utan någon egentlig prövning av vem som anses ha rätt till utdelningen (se vidare avsnitt 2.1.3 nedan). Eftersom det framstår som att utdelningsersättning är inkluderat i begreppet *den som har rätt till utdelningen*, bör det noteras att det svenska begreppet inte överensstämmer med det internationellt vedertagna begreppet *beneficial owner*, eftersom en utdelningsersättning inte faller inom definitionen av *utdelning* i artikel 10 i OECD:s modellavtal. Det svenska begreppet framstår således ges ett bredare tillämpningsområde än beneficial owner enligt OECD:s modellavtal.

Mot bakgrund av ovan, bör det tydliggöras huruvida avsikten faktiskt varit att anpassa sig till modellavtalets beneficial owner-begrepp eller om den som har rätt till utdelningen ska anses vara ett begrepp fristående från modellavtalet. Om avsikten varit ett fristående begrepp, bör detta tydliggöras och utvecklas.

### **2.1.3 Bedömningen av den som har rätt till utdelningen vid mottagande av utdelningsersättning under aktielånsavtal**

Advokatsamfundet uppfattar att utredningens avsikt varit att utdelningsersättningar under ett aktielån ska beskattas såsom en utdelning, och att den som mottar en utdelningsersättning därmed ska anses vara den som har rätt till utdelningen (t.ex. avsnitt 7.3.2 i utredningen). Det är således den ursprunglige långgivaren av aktier som mottar en utdelningsersättning som har rätt till utdelningen, oavsett hur lång lånekedjan är. Slutsatsen föregås endast av konstaterande av att den ekonomiska nyttan av utdelningen genom utdelningsersättningen överförs till den ursprungliga långgivaren. I övrigt saknas en analys av förutsättningarna för att den som tar emot utdelningsersättning ska kunna anses vara *den som har rätt till utdelningen* och således skattskyldig för källskatt. Advokatsamfundet anser att det måste tydliggöras hur bedömningen av den som har rätt till utdelningen ska ske och på vilka grunder mottagaren av en utdelningsersättning ska anses vara den som har rätt till utdelningen i den nya lagens mening.

I utredningen konstateras att den som har förbundit sig att betala en utdelningsersättning till en tidigare innehavare inte är den som har rätt till utdelningen. Det lämnas dock ingen

redogörelse av vilka förutsättningar som ska vara för handen för att långivaren, dvs. mottagaren av utdelningsersättningen, ska anses vara den som har rätt till utdelningen. Advokatsamfundet anser att ett förtydligande behöver göras i denna del. T.ex. bör förslaget ta ställning till om utdelningsersättningen måste vara kopplad till och motsvara en specifik utdelning för att mottagaren av densamma ska vara skattskyldig. Bristen på klargörande lämnar flera frågor öppna: Blir det en skillnad om det finns en kontraktuell skyldighet att betala ett belopp till långivaren, oavsett om någon utdelning mottas eller inte? Har det betydelse när i tiden betalningen av utdelningsersättningen sker? Hur ska bedömningen av den som har rätt till utdelningen göras om det inte går att spåra en utdelningsersättning till mottagandet av en specifik utdelning?

Om avsikten är att utdelningsersättningar i sig ska vara föremål för källskatt, bör utdelningsersättningar uttryckligen omfattas av den nya lagen om källskatt. I sådana fall bör det också förtydligas vilka förutsättningar som gäller för att en utdelningsersättning ska vara föremål för källskatt.

Enligt Advokatsamfundets mening bör förslaget utformas så att det endast är då en skyldighet att betala en utdelningsersättning motsvaras av en faktisk utdelning, dvs. att betalningen är direkt kopplad till en specifik utdelning, som mottagaren av utdelningsersättningen (långivaren) kan anses vara den som har rätt till utdelningen i lagens mening. Det bör inte vara tillräckligt att den person (låntagare) som mottagit en utdelning på lånade aktier har en kontraktuell skyldighet att, oberoende av förekomsten eller storleken på mottagen utdelning, betala ett visst belopp till en långivare för att långivaren ska bli den som har rätt till utdelningen och således är skattskyldig för densamma. Denna uppfattning är också förenlig med kommentaren till OECD:s modellavtal avseende definitionen av begreppet beneficial owner och hanteringen av utdelningar under OECD:s modellavtal.

#### **2.1.4 Utredningen ger inte nog med vägledning för att bedöma svåra situationer**

Att göra en bedömning av den som har rätt till utdelningen kan vara svårt i praktiken. En exempelsituation är då en utländsk person före utdelningstillfället säljer en aktie till en svensk person. Bortsett från kursrörelsen är aktien värd 100 kronor, och köparen betalar 110 kronor för att motsvara värdet på aktien samt den planerade utdelningen. Köparen säljer sedan vidare aktien på termin omedelbart för 100 kronor, och tar därmed emot utdelningen på 10 kronor. Den utländska säljaren har således omvandlat 10 kronor till en kapitalvinst, som inte beskattas i Sverige. Kan den ursprungliga säljaren anses vara den som har rätt till utdelningen, trots att denne inte längre har någon äganderätt till aktien? Utredningen lämnar inte nog med information för att en situation som denna ska kunna bedömas. Det behöver därför ske fler tydliggöranden för att lagtexten ska bli förutsebar.

Vidare lämnar utredningen ingen 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 Total Return Swaps eller Futures.

Advokatsamfundet anser därför att det bör utvecklas om motsvarande även ska gälla för andra typer av transaktioner som är vanliga på marknaden.

## 2.2 Den särskilda skattskyldigheten

Advokatsamfundet anser att den särskilda skattskyldighetens funktion behöver förtydligas. Vidare ifrågasätter Advokatsamfundet om det är lämpligt att införa en särskild skattskyldighet, och anser i vart fall att skattesatsen vid beskattning enligt den särskilda skattskyldigheten borde vara anpassad efter 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 hade utredningen enligt Advokatsamfundets mening gynnats av en komparativ studie av utländsk rätt (se vidare avsnitt 2.7 ”Behov av en ingående komparativ studie” nedan).

I utredningen föreslås att mottagaren av en utdelning kan bli skattskyldig för källskatt på utdelning även om denna inte är den som har rätt till utdelningen (en s.k. särskild skattskyldighet). Den särskilda skattskyldigheten kan enbart tillämpas om beskattning enligt huvudregeln medför att utdelningen inte nettobeskattas i Sverige.

Advokatsamfundet uppfattar att syftet med att införa en särskild skattskyldighet är att kunna beskatta sådant som inte faller in under begreppet *utdelning* i OECD:s modellavtal. Så är fallet vid utdelningsersättning som utgår till en långgivare, dvs. den som enligt utredningen anses har rätt till utdelningen vid aktielån. En sådan inkomst omfattas inte av begreppet *utdelning*, utan klassificeras snarare som en sådan *annan inkomst* som inte får beskattas av källstaten enligt modellavtalet. Sverige har således inte rätt att beskatta den som har rätt till utdelningen på grund av mottagandet av utdelningsersättning enligt ingångna skatteavtal, eftersom dessa följer OECD:s modellavtal.

Det ska först och främst noteras att funktionen som den särskilda skattskyldigheten fyller inte med tydlighet framgår av utredningen. Advokatsamfundet anser därför att ett förtydligande av regleringens tillämpningsområde och hur den systematiskt förhåller sig till huvudregeln om skattskyldighet för källskatt på utdelning bör göras. Kan exempelvis den situationen som nämns under avsnitt 2.1.4, där en i tiden nära utdelning ingår i köpeskillingen för en aktie, innebära att den svenska mottagaren träffas av den särskilda skattskyldigheten? Vidare uppfattar Advokatsamfundet att den särskilda skattskyldigheten är brett formulerad och ställer sig frågande till om avsikten varit att träffa alla de situationer som skulle kunna falla inom bestämmelsens ordalydelse. Som exempel kan nämnas att det utifrån den föreslagna ordalydelsen är oklart om undantaget för näringsbetingade andelar gäller gentemot den särskilda skattskyldigheten eller om en mottagare av en utdelning på näringsbetingade andelar kan bli skattskyldig för källskatt på utdelningen under den särskilda skattskyldigheten trots undantaget. Det bör således förtydligas om den särskilda skattskyldigheten är avsedd att gälla utan undantag.

Vid tillämpning av den särskilda skattskyldigheten blir mottagaren av utdelningen skattskyldig för källskatt på utdelning. Det betyder således att skattesatsen blir beroende av vilket land som mottagaren av utdelningen befinner sig i, och inte hemvisten för den som har rätt till utdelningen enligt huvudregeln. Om mottagaren är i Sverige kan inte något skatteavtal tillämpas och skattesatsen följer i sådant fall huvudregeln med 30 procent. Det kan alltså finnas ett skatteavtal mellan Sverige och den stat i vilken den som har rätt till utdelningen har hemvist i, där källskatt på en vanlig utdelning begränsas till en viss skattesats (vanligtvis 15 procent). Denna begränsning bortses dock från vid tillämpning av den särskilda skattskyldigheten.

Som exempel kan användas situationen då bolag IT med hemvist i Italien lånar ut aktier till bolag SE med hemvist i Sverige. SE mottar utdelning från svenskt bolag och betalar motsvarande i utdelningsersättning till IT. Enligt lag om källskatt på utdelning är IT den som har rätt till utdelning och blir således skattskyldig för källskatt. I skatteavtalet mellan Sverige och Italien gäller som huvudregel att källstaten får beskatta utdelning med 15 procent. Utdelningsersättningen räknas dock som en sådan *annan inkomst* som Sverige inte har rätt att beskatta enligt skatteavtalet. Eftersom det inte sker någon nettobeskattning i Sverige blir i stället mottagaren, SE, skattskyldig enligt den särskilda skattskyldigheten och källskatt utgår med 30 procent. Den som har rätt till utdelningen beskattas visserligen inte för utdelningsersättningen, men den totala svenska skattebördan blir större än vad den hade varit om utdelningsersättningen utgjort en utdelning som beskattas i enlighet med skatteavtalet hos den som har rätt till utdelningen.

Även om Sverige med tillämpning av särskild skattskyldighet rent faktiskt inte beskattar i strid med ett skatteavtal får den som har rätt till utdelningen bära en indirekt skattebördan, eftersom utdelningen hos mottagaren kommer att minska med skatten. Advokatsamfundet ifrågasätter lämpligheten i detta val av förfarande, eftersom det framstår som ett kringgående av de begränsningar som föreskrivs i de skatteavtal som Sverige har slutit med andra stater.

Ponera att det i ovan exempel i stället är bolag GB med hemvist i Storbritannien som lånar ut aktier till bolag IT med hemvist i Italien. I detta exempel är det GB som har rätt till utdelningen och således är den som är skattskyldig enligt lag om källskatt på utdelning. I skatteavtalet mellan Sverige samt Storbritannien och Nordirland gäller som huvudregel att källstaten får beskatta utdelning med 5 procent. Eftersom det precis som i tidigare exempel inte är möjligt att beskatta utdelningsersättningen blir det i stället IT, som är mottagaren av utdelningen, som blir skattskyldig, och då gäller i stället att utdelningen beskattas med 15 procent enligt skatteavtalet med Italien. Även här blir skattebördan större än vad den hade varit om utdelningsersättningen klassats som en utdelning enligt avtalet mellan Sverige samt Storbritannien och Nordirland. Det finns dock inget rimligt skäl att bortse från den skattesats som har förhandlats fram mellan Sverige och staten vari den som har rätt till utdelningen har sin hemvist.

Eftersom det krävs ett fastställande av den som har rätt till utdelningen vid tillämpning av den särskilda skattskyldigheten, anser Advokatsamfundet att skattesatsen lämpligen bör

vara anpassad efter det skatteavtal som skulle ha använts i det fall utdelningsersättning var beskattningsbart hos källstaten. Annars kan den särskilda skattskyldigheten framstå som ett kringgående av de skatteavtal som Sverige har förhandlat fram.

### **2.3 Skatteflyktslagen och strukturer som sätts upp för att undvika svensk källskatt**

Under 2015 lämnade Finansdepartementet promemorian ”Begränsad skattefrihet för utdelning och nya bestämmelser mot skatteflykt i fråga om kupongskatt” i vilket det föreslogs att skatteflyktslagen skulle utvidgas till att omfatta även kupongskattelagen. I ett remissyttrande anförde Advokatsamfundet sin syn på att utvidga skatteflyktslagen till att omfatta även kupongskattelagen. En av huvudorsakerna till att Advokatsamfundet då avstyrkte förslaget var att det saknades en grundlig utredning av vilka effekter förslaget kunnat få. Vidare anförde Advokatsamfundet att skatteflyktslagens generalklausul bidrar till oförutsebara situationer, som bör klargöras på kupongskatteområdet.

Advokatsamfundet anser inledningsvis att den nu aktuella utredningen tydligare borde redogjort för förhållandet mellan skatteflyktslagen och bedömningen av den som har rätt till utdelningen, eftersom bedömningen av den som har rätt till utdelningen i sig fyller en skatteflyktsförhindrande funktion. Det bör således förtydligas i vilka situationer skatteflyktslagen kan tillämpas, trots att en person i första ledet accepterats som den som har rätt till utdelningen.

Vidare föregås utredningen inte av någon djupare undersökning av vilka effekter som en utvidgning skatteflyktslagens tillämpningsområde kan medföra. I detta avseende vill Advokatsamfundet även poängtera att det hade varit värdefullt med en komparativ studie av skatteflyktsregleringar avseende källskatt i andra stater (se vidare avsnitt 2.7 nedan). Eftersom skatteflyktslagen är svårtolkad skapar bristen på utredning en stor osäkerhet hos de skattskyldiga. Det är därför av oerhörd vikt att frågor som uppkommer i samband med ett förslag om att bredda skatteflyktslagens tillämpningsområde diskuteras ingående. I brist på utredning förekommer flertalet situationer där det är otydligt huruvida skatteflyktslagen skulle kunna tillämpas.

Ett exempel på en situation som väcker flertalet frågor är följande: Ett utländskt bolag, A, planerar att förvärva ett svenskt aktiebolag. A är inte undantagen från skattskyldighet enligt någon av bestämmelserna i 6-10 §§ i den nya lagen om källskatt på utdelningar, och i stället för att självt förvärva det svenska bolaget väljer A att genomföra förvärvet genom ett dotterbolag etablerat i Luxemburg. Bolaget i Luxemburg är ett holdingbolag i vilket samtliga koncernens innehav i dotterbolag i Europa samlats. Etableringen av holdingbolaget i Luxemburg sker av både skatteskal och kommersiella skäl (t.ex. för att underlätta finansiering samt administration och förvaltning av dotterbolagen).

Det är oklart om skatteflyktslagen skulle kunna vara tillämplig på utdelning som lämnas av det svenska bolaget till bolaget i Luxemburg, eftersom det är svårt att avgöra om bolaget i Luxemburg är etablerat av kommersiella eller skattemässiga skäl. Vidare kan det

ifrågasättas om bedömningen blir annorlunda beroende på när bolaget i Luxemburg etablerades, hur många dotterbolag det har, vilken substans bolaget har, etc. Återigen går det inte att med rimlig säkerhet bedöma om skatteflyktslagen är tillämplig. Holdingbolagsstrukturer liknande den som beskrivits i exemplet är mycket vanliga, och att kunna få trygghet avseende den skatterättsliga bedömningen i denna typ av frågor är direkt nödvändigt innan ett utländskt bolag väljer att genomföra ett förvärv av ett svenskt bolag.

En annan situation som väcker frågor är exemplet som nämndes under avsnitt 2.1.4 avseende försäljning innan utdelning, där köpeskillingen för aktien motsvarar marknadsvärdet samt den planerade utdelningen, som efterföljs av omedelbar försäljning på termin. Frågan är om denna situation kan träffas av skatteflyktslagen, och om det gör någon skillnad om försäljningen sker på öppen marknad etc.

Även om det tycks vara en naturlig utveckling att låta den nya lagen om källskatt på utdelning omfattas av skatteflyktslagens tillämpningsområde är Advokatsamfundet kritiskt till att utvidgningen sker utan att en grundlig utredning av vilka effekter som förslaget kan medföra har utförts. I brist på klargörande blir lagens tillämpningsområde allt för oförutsebart för den skattskyldige.

## **2.4 Skattefrihet på näringsbetingade andelar och den fria rörligheten**

Enligt den nuvarande lagen om kupongskatt föreskrivs skattefrihet på näringsbetingade andelar för utländska bolag enligt 2 kap. 5 a § inkomstskattelagen (1999:1229), som motsvarar sådant svenskt företag som avses i 24 kap. 32 § 1-4 i samma lag. I utredningen föreslås att ett motsvarande undantag från skattskyldighet för utdelning på näringsbetingade andelar ska gälla för utländska bolag som hör hemma i EU/EES. Advokatsamfundet uppfattar därför att undantagets utformning i den nya lagen ges ett mer begränsat tillämpningsområde än det nuvarande undantaget. Detta diskuteras dock inte i utredningen. Eftersom den föreslagna skattefriheten på näringsbetingade andelar synes innebära en förändring jämfört med nuvarande bestämmelse i kupongskattelagen anser Advokatsamfundet att motiven bakom den föreslagna regeln tydligare bör redogöras för.

Vidare antas i utredningen att undantaget för näringsbetingade andelar skulle prövas mot etableringsfriheten och inte mot den fria rörligheten för kapital. Enligt EU-domstolens praxis ska ändamålet med den aktuella lagstiftningen beaktas vid en prövning av vilken frihet som nationell lagstiftning omfattas av. Etableringsfriheten träffar lagstiftning som avser andelsinnehav, som ger ett bestämmande inflytande på beslut som ett bolag fattar samt ger aktieägare möjlighet att fastställa ett bolags verksamhet. Andelsinnehav som däremot förvärvats i placeringssyfte utan någon avsikt att erhålla inflytande på kontrollen av företaget omfattas i stället av den fria rörligheten för kapital (se t.ex. mål C-375/12 *Bouanich* punkt 27-28). HFD har t.ex. ansett att bestämmelsen om nedsatt underlag för utdelning på onoterade andelar ska prövas mot den fria rörligheten för kapital (HFD 2017 ref. 57).



Undantaget för beskattning av näringsbetingade andelar träffar inte enbart situationer där den skattskyldige kontrollerar bolaget genom sitt andelsinnehav. Andelar kan således innehas i annat syfte än att *etablera* sig eller förvärva kontroll över ett bolag och fortfarande vara undantagna från beskattning. Mot denna bakgrund bör det göras en närmare analys av om skattefriheten för näringsbetingade andelar ska omfattas av den fria rörligheten av kapital eller etableringsfriheten. Enligt Advokatsamfundets mening förefaller det inte otänkbart att det kan finnas situationer där den fria rörligheten för kapital blir aktuell, t.ex. vid fråga om innehav i onoterade andelar.

Den fria rörligheten för kapital gäller inte bara mellan medlemsstater, utan även mellan medlemsstater och tredjeländer. Omfattas undantaget för skattskyldighet vid näringsbetingade andelar av den fria rörligheten för kapital, är det en restriktion för kapitalrörelser att begränsa undantaget till att enbart omfatta utländska bolag inom EU/EES. Advokatsamfundet ställer sig därför frågande till hur undantaget har utformats i den föreslagna lagen utan att en närmare analys redovisats.

## **2.5 Definitionen av utländsk specialfond**

Mot bakgrund av att ett undantag från skattskyldighet införs för utländsk specialfond, inkluderas en definition på utländsk specialfond i den nya lagen. Definitionen följer i mångt och mycket de krav som Skatteverket har ställt upp i sitt ställningstagande *Utländska motsvarigheter till svenska värdepappersfonder och specialfonder* (dnr. 131 103422-17/111). Till skillnad från Skatteverkets ställningstagande inkluderar inte den föreslagna lagtexten något krav på den utländska fondens juridiska form. Utredningen uttalar att det lämnas åt rättstillämpningen att bedöma huruvida det existerar ett krav på att en fond inte ska vara en juridisk person.

Advokatsamfundet välkomnar att begreppet utländsk specialfond ges en definition i lagtext. Det måste dock anses vara klarlagt att den juridiska formen inte ska påverka bedömningen av en utländsk specialfond, eftersom Högsta förvaltningsdomstolen funnit att den juridiska formen inte ska vara avgörande för bedömningen av huruvida en utländsk fond kan motsvara en svensk specialfond (HFD 2020 ref. 3). Advokatsamfundet anser att det i förarbetena därför ska tydliggöras att det inte ställs något krav på juridisk form för att definitionen på utländsk specialfond ska vara uppfylld. På så sätt minskas tolkningsutrymmet och följaktligen risken för oförutsebara situationer för utländska fonder som uppfyller de krav som faktiskt ställts upp i den föreslagna definitionen.

## **2.6 Skyldigheten att göra skatteavdrag ur ett rättssäkerhetsperspektiv**

Av utredningen framgår att direktnedsättning ska ske om ett skatteavtal är tillämpligt på utdelning. Det är således ingen valmöjlighet att använda skattesatsen enligt huvudregeln eller skatteavtalet om det är *klarlagt* vilket skatteavtal som gäller. Vidare är skyldigheten att göra skatteavdrag förenat med ett solidariskt ansvar för eventuellt obetalt skattebelopp. Det innebär att det är av vikt att den som har ansvar för skatt gör en riktig bedömning av det belopp som ska dras av.

Lagen innehåller dock en rad svåra bedömningsfrågor som påverkar vilket skatteavtal som ska tillämpas. Till exempel kan det vara svårt att bedöma vem som är den som har rätt till utdelning samt särskilt svårt att veta om den särskilda skattskyldigheten kommer att tillämpas, vilket innebär att ett annat, eller inget, skatteavtal blir gällande trots att det kan ha framstått som klarlagt för den som ska göra avdrag att ett visst skatteavtal blir tillämpligt.

Advokatsamfundet vill uppmärksamma vikten av att precisera när det kan anses vara klarlagt vilken skatteavtal som ska tillämpas i en viss situation. Kan den som är skyldig att göra skatteavdrag lita på uppgifter som lämnats till denne eller finns det någon skyldighet att utreda situationen? Hur ska den som är ansvarig att göra skatteavdrag veta att den särskilda skattskyldigheten blir tillämplig?

Ska skyldigheten att göra direktnedsättning få någon verkan, bör även det solidariska ansvaret för obetalt skattebelopp begränsas till att inte omfatta situationer där den som är ansvarig att göra skatteavdrag rimligen inte kunnat veta att det inte var klarlagt att ett visst skatteavtal skulle gälla. Finns det risk att bli solidariskt ansvarig för ett eventuellt obetalt skattebelopp saknas incitament att tillämpa nedsättning enligt ett skatteavtal. I stället blir det säkra tillvägagångssättet att använda skattesatsen enligt huvudregeln.

I utredningen anges att skattetillägg ska utgå om den som är skyldig att göra skatteavdrag inte fullgör denna skyldighet, även om denne inte lämnat oriktig uppgift. Detta gäller dock bara om skatteavdrag inte gjorts trots att det borde ha gjorts. Advokatsamfundet anser att den sista förutsättningen måste klargöras. Utgår skattetillägg enbart om skatteavdrag inte gjorts över huvud taget, eller utgår det även då skatteavdrag gjorts till fel belopp? Är det den senare förutsättningen som gäller måste det klargöras vilka krav som ställs på den som är skyldig att göra skatteavdrag för att denne med rimlighet ska veta att skattesatsen enligt ett visst skatteavtal ger det rätta skatteavdraget eller inte.

## **2.7 Behov av en ingående komparativ studie**

Regler om källskatt på utdelning har en stark internationell koppling, eftersom dessa träffar just gränsöverskridande utdelningar. Det finns därför skäl att få en överblick på hur andra länder hanterat frågor relaterade till aktielån och skatteflykt vid utdelningar. I utredningen refereras ibland till andra länders tillvägagångssätt. T.ex. nämns att Finland och Danmark anlägger samma synsätt vid aktielån vad gäller tolkningen av vem som har rätt till utdelningen vid en lånesituation.

Utredningen ger en viss översiktlig beskrivning av andra länders system att källbeskatta utdelningar. Advokatsamfundet anser att denna beskrivning enbart ger en bild av de regler som är relativt grundläggande och icke kontroversiella. Eftersom utredningen innehåller förslag som förändrar den praktiska tillämpningen av uttag av källskatt på utdelning, bör en komparativ studie ha gjorts i de delar som är av betydelse för förändringen. T.ex. bör förslaget att utvidga skatteflyktslagen till att omfatta källskatt på utdelningar ha föregåtts av en utredning av hur andra länder har hanterat liknande situationer. Även Sveriges

lösning med att införa en särskild skattskyldighet borde ha jämförts med regler som finns i andra länder. Även hanteringen av utdelningsersättning bör ha utretts från ett internationellt perspektiv.

Advokatsamfundet anser att utredningen inte redovisar en tillräckligt grundlig jämförelse 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 redogjorts för i tidigare avsnitt föreligger flera oklarheter kring hur de föreslagna reglerna ska tillämpas, hade det enligt Advokatsamfundets mening varit av stort värde för utredningen att jämföra hur motsvarande regler hanteras i andra stater.

### **3. Avslutning**

Sammanfattningsvis anser Advokatsamfundet att innebörden av den som har rätt till utdelning måste förtydligas och att innebörden bör utformas så att endast då det föreligger en skyldighet, för t.ex. en agent eller mellanhand, att vidarebetala den faktiska utdelningen till en annan person, blir denna andra person den som har rätt till utdelningen enligt den nya lagen om källskatt på utdelning. En sådan utformning överensstämmer med det som anförs i kommentaren till artikel 10 i OECD:s modellavtal. Även funktionen och tillämpningsområdet för den nya särskilda skattskyldigheten samt skatteflyktslagen behöver förtydligas för att lagstiftningen ska vara förutsebar för de skattskyldiga. Av rättssäkerhetsskäl behövs också klargöranden av hur de som är skyldiga att göra skatteavdrag för källskatt ska uppfylla sin skyldighet vid tillämpning av de nya reglerna. Advokatsamfundet anser att det måste ges rimliga förutsättningar till de som ska göra skatteavdrag att uppfylla denna skyldighet.

Advokatsamfundet saknar också utredning av hur källskatt hanteras i andra jurisdiktioner och särskilt utredning om hur regler motsvarande skatteflyktslagen och särskild skattskyldighet tillämpas avseende källskatt i andra stater.

SVERIGES ADVOKATSAMFUND

Mia Edwall Insulander