

## Remissyttrande – Ny lag om källskatt på utdelning (DS 2020:10)

### Sammanfattning

- SVCA ställer sig positivt till en översyn av kupongskattelagen (1970:624) men anser att vissa frågor bör utredas ytterligare (se nedan) innan utredningen kan ligga till grund för lagstiftning. Utöver vad som anförs nedan ansluter sig SVCA till de synpunkter samt den kritik med bl.a. en begäran om en fördjupad utredning som föreslås av Näringslivets Skattedelegation samt av Sveriges advokatsamfund.
- För det fall att promemorian föreslår att undantaget för utdelning på motsvarande näringsbetingade andelar till länder utanför EES ska tas bort, ställer sig SVCA negativt till att en sådan väsentlig förändring görs utan en tydlig motivering. Såväl konsekvenserna av en sådan förändring för svenska företags möjligheter att anskaffa kapital genom utländska investeringar som förslaget förenlighet med EU-rätten, särskilt den fria rörligheten för kapital, måste analyseras.
- SVCA välkomnar att ledning tas från internationella källor i samband med ett införande av uttrycket beneficial owner. SVCA föreslår att kopplingen till OECD:s kommentarer tydliggörs för att säkerställa följsamhet med den internationella utvecklingen. Därtill efterfrågar SVCA en utförligare redogörelse av lagstiftarens uppfattning om hur begreppet ska tolkas ur ett internationellt perspektiv.
- SVCA förespråkar en separat skatteflyktsbestämmelse för källskatt på utdelning i linje med anti-missbruksklausulen i ändringsdirektivet till moder- och dotterbolagsdirektivet (2012/121/EU).
- SVCA ställer sig tveksamt till promemorians bedömning att långgivaren vid aktielån är den som typiskt sett är beneficial owner av den utdelning som låntagaren uppburit. Det förefaller vidare orealistiskt att Sverige inom överskådlig tid ska kunna omförhandla samtliga skatteavtal i vilka aktielånsersättning inte utgör utdelning.
- Ytterligare analys behövs avseende utdelande bolags och godkända mellanhänders skyldigheter vid sakutdelning, samt av möjligheterna att disponera över egendomen för att kunna uppfylla dessa.

### Inledning

Finansdepartementets promemoria syftar till att föreslå en effektiv och modern lag om källskatt på utdelning som ska hålla nere de administrativa kostnaderna för de inblandade, däribland företagen. Det föreslagna regelverket ska även utformas med beaktande av digitaliseringen och internationaliseringen av den finansiella marknaden.

SVCA ställer sig positivt till en översyn och modernisering av kupongskattelagen (1970:624). Övergripande bedömer dock SVCA att även om en översyn av kupongskattelagen är välkommen så finns det områden där ytterligare analys är nödvändig innan förslaget kan ligga till grund för lagstiftning. SVCA ansluter sig till de synpunkter samt den kritik med bl.a.

en begäran om en fördjupad utredning som föreslås av Näringslivets Skattedelegation samt av Sveriges advokatsamfund. Därtill har SVCA följande synpunkter på förslaget.

## Synpunkter

### Utanför EES

I 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. Promemorian berör inte sådana innehav av andelar som ägs utanför EES. Det råder därför osäkerhet kring om promemorian föreslår att ett motsvarande undantag ska föras in i den nya lagen eller inte. Förutsatt att uteblivna kommentarer och bestämmelser kring detta inte är en ren lapsus vill SVCA framföra följande.

Ett borttagande av nuvarande undantag från kupongskatt på motsvarande näringsbetingade andelar som ägs utanför EES innebär en väsentlig förändring mot den nuvarande ordningen och riskerar att påverka utländska investeringar i Sverige kraftigt negativt. SVCA:s uppfattning är att en sådan förändring inte ska ske.

Vidare gäller enligt artikel 63 Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (EUF) ett förbud mot restriktioner för den fria rörligheten för kapital mot såväl EES-länder som tredje land. Mot bakgrund av EU-rättslig praxis finns goda grunder att anta att ett borttagande av ovan nämnda undantag skulle utgöra ett hinder mot den fria rörligheten för kapital. SVCA efterfrågar en analys kring hur borttagandet av undantaget förhåller sig till den fria rörligheten för kapital, särskilt mot bakgrund av att lagförslaget enligt promemorian ska säkerställas vara förenligt med EU-rätten.

### Beneficial owner

I promemorian föreslås att begreppet beneficial owner ska användas i den nya lagen för att avgöra vem som är skattskyldig för källskatt. Begreppet ska enligt förslaget tolkas enligt sin internationella betydelse istället för att knyta an till den svenska civilrättsliga tolkning som följer av 42 kap. 12 § IL. Hur begreppet ska tolkas ska framgå av "tydliga förarbeten", enligt promemorian.

SVCA delar promemorians bedömning att begreppet bör tolkas i en internationell kontext, eftersom källskatt avser gränsöverskridande transaktioner. För att underlätta tolkning och tillämpning föreslår SVCA att tydlig hänvisning görs till OECD:s kommentarer till modellavtalet, och att lagstiftaren i förarbetena till den nya lagen om källskatt redogör för sin syn på hur begreppet ska tolkas. Vidare är SVCA:s uppfattning att begreppet beneficial owner inom internationell skatterätt är en materiell bestämmelse snarare än en ren skatteflyktsbestämmelse. SVCA anser det därför vara önskvärt att lagstiftaren analyserar och redogör för distinktionen mellan beneficial owner-begreppet och skatteflyktsbestämmelser i den nya lagen.

Promemorian föreslår vidare att det vid en felbedömning av vem som är skattskyldig ska införas en möjlig påföljd för utdelande bolag i form av skattetillägg. Skattetillägg kan uppgå till mycket stora belopp. SVCA förespråkar att en ordning utreds enligt vilken utdelande bolag ska kunna utgå från det formella ägandet vid bedömningen av vem som har rätt till utdelning, såvida det inte av omständigheterna är uppenbart att någon annan är beneficial owner. En sådan ordning liknar reglerna för erläggande av arbetsgivaravgifter i 10 kap. 14 § och 59 kap. 7 § skatteförfarandelagen (2011:1244). Genom införande av ett uppenbarhetsrekvisit blir det utdelande bolagets straffsanktionerade ansvar mer balanserat, vilket är positivt mot bakgrund av de svårigheter som SVCA ser kommer att vara förenade med att i vissa fall avgöra vem som ska anses ha rätt till utdelningen.

## Skatteflyktslagen

Enligt promemorians förslag ska källskatt på utdelning omfattas av skatteflyktslagen. Förslaget har enligt SVCA den huvudsakliga fördelen att bevisbördan åläggs Skatteverket att visa att den skattskyldige på ett otillåtet sätt undvikit beskattning. Den i promemorian föreslagna lagtekniska lösningen innebär att källskatt ska omfattas av den generella bestämmelsen i skatteflyktslagen.

SVCA instämmer i promemorians slutsats att det är tveksamt om den nuvarande bulvanregeln kan anses uppfylla de krav som ställs i moder- och dotterbolagsdirektivets skatteflyktsbestämmelse och att det därför är rimligt att den tas bort. Samtidigt anser SVCA att den lagtekniska lösning som föreslås i promemorian ter sig märklig med anledning av att den skulle kunna leda till att skatteflyktslagen kan komma att tillämpas olika beroende på om det rör sig om källskatt eller något annat skatteområde. Mellan nuvarande skatteflyktslag och moder- och dotterbolagsdirektivets skatteflyktsbestämmelse föreligger nämligen grundläggande skillnader. I artikel 1 i ändringsdirektivet till moder- och dotterbolagsdirektivet (2015/121/EU) föreskrivs att rättshandlingar som genomförs av kommersiella skäl, som återspeglar den ekonomiska verkligheten, inte ska anses utgöra missbruk. Någon sådan begränsning finns inte i skatteflyktslagen, vilket även påtalas i promemorian. SVCA delar inte promemorians bedömning att nämnda begränsning kan tolkas in i skatteflyktslagen utan menar att skatteflyktslagens tillämpningsområde är vidare än moder- och dotterbolagsdirektivets (se även PM om begränsad skattefrihet för utdelningar m.m., s. 23). SVCA anser även att den kritik som tidigare förts fram – i samband med att Finansdepartementet föreslog att kupongskatt skulle omfattas av skatteflyktslagen – avseende tillämpningsproblem i förhållande till skatteavtalen, och oförutsebarhet fortfarande är gällande.

Vidare kan det ifrågasättas om skatteflyktslagen överensstämmer med artikel 6 i ATAD-direktivet (2016/1164/EU) enligt EU-rättslig praxis. Utgångspunkten i ATAD är att åtgärder för att motverka skatteflykt och skatteundandragande endast kan rättfärdigas om det specifika ändamålet med regeln är att förhindra rent konstlade upplägg, som inte har någon ekonomisk förankring, i syfte att undvika skatt (jfr. Cadbury Schweppes, C-194/04, p. 55). I skatteflyktslagen finns inget motsvarande krav på att det ska röra sig om rent konstlade upplägg. SVCA undrar därför om lagstiftaren ämnar ändra på nuvarande bestämmelse i skatteflyktslagen för att säkerställa efterlevnad av EU-rätten.

SVCA ser som nämnt ovan ett problem med att samma bestämmelse riskerar att tillämpas olika beroende på om situationen rör källskatt eller rent interna situationer. SVCA förespråkar därför att en separat skatteflyktsbestämmelse avseende källskatt införs. I promemorian presenteras ett sådant alternativ men avfärdas utan någon vidare utredning med motiveringen att rättspraxis riskerar att utvecklas åt olika håll om olika skatteflyktsbestämmelser införs i skatteflyktslagen. SVCA undrar vilka risker som föreligger med två olika skatteflyktsbestämmelser som bygger på olika bakgrunder. Genom att införa en separat skatteflyktsbestämmelse för källskatt säkerställs dessutom överensstämmelsen med EU-rätten.

## Aktielån

Enligt promemorian medför införandet av begreppet beneficial owner konsekvenser vid aktielån eftersom långgivaren anges vara den som har rätt till utdelning. Promemorian menar att källskatt kommer att tas ut indirekt på en utdelningsersättning (förutsatt att låntagaren är den som tar emot utdelningen).

SVCA ställer sig tveksam till utredningens bedömning att långgivaren i normalfallet ska anses vara beneficial owner så som begreppet ska tolkas enligt internationell skatterätt (se särskilt

OECD:s kommentar till modellavtalet). SVCA:s uppfattning är att det i normalfallet är låntagaren som ska anses vara den som har rätt till mottagen utdelning och att beskattningsbar utdelning således ska anses tillfalla denne, men att omständigheter i det enskilda fallet kan innebära att långgivaren ska anses vara beneficial owner. Det synes även vara praktisk omöjligt för ett utdelande företag att veta hur aktier i tidigare led har förvärvats.

SVCA delar promemorians bedömning att den aktielånsersättning som tillfaller långgivaren ska utgöra "annan inkomst" enligt artikel 21 i OECD:s modellavtal. Sverige kan då inte, enligt flertalet gällande skatteavtal, beskatta sådan ersättning. Den i promemorian föreslagna lösningen att Sverige ska omförhandla gällande skatteavtal som inte medger källskatt på aktielånsersättning förefaller dock orealistisk. Det ges inte heller någon ledning i promemorian avseende hur företag ska agera i väntan på sådana omförhandlingar. SVCA anser att vad som ska betraktas som utdelning bör följa internationell rätt och därigenom gällande skatteavtal. Aktielånsersättning i sin helhet bör således i normalfallet fortsättningsvis ses som "annan inkomst" och inte beskattas som utdelning.

### Sakutdelning

I promemorian föreslås att utdelande bolag eller godkänd mellanhand ska vara skyldiga att erlægga källskatt på sakutdelning även om den skattskyldige inte betalat in skattebeloppet. Utdelande bolag eller godkänd mellanhand föreslås i promemorian ha rätt att hålla kvar egendomen samt ha rätt till eventuell avkastning som denna utger till täckande av skatteskulden. De har enligt promemorian dock inte rätt att sälja egendomen för att täcka skatteskulden.

Inledningsvis ställer sig SVCA tveksamt till att flytta över ansvaret för inbetalning av skatt till det utdelande bolaget. För det fall detta ändå ska göras anser SVCA att det inte är tillräckligt utrett varför en rätt att sälja egendomen utgör ett för stort ingrepp i den skattskyldiges äganderätt. Utan att ha satt sig in i alla omgärdande bestämmelser som kan vara relevanta ser SVCA en överhängande risk att avkastning på sakegendom inte kommer att täcka skatteskulden med följd att utdelande bolag eller godkänd mellanhand står en väsentlig risk att behöva ligga ute med betalning av skatteskulden i väntan på indrivning av skulden från den skattskyldige. Ytterligare analys behöver därför göras av utdelande bolags och godkända mellanhanders skyldigheter vid sakutdelning, samt av möjligheterna att disponera över egendomen för att kunna uppfylla dessa.

### Övriga synpunkter

I 3 § lag om källskatt på utdelning bör hänvisning rörande definition av utländsk specialfond göras till 1 kap. 2 § lagen om (2013:561) om förvaltare av alternativa investeringsfonder snarare än till 1 kap. 1 § samma lag.

Som promemorian anger på sid. 91 har Högsta förvaltningsdomstolen funnit att juridisk form inte är avgörande för frågan om jämförbarhet mellan en utländsk fond och en svensk specialfond. Att överlämna frågan om krav på motsvarande villkor ska innefatta ett krav på motsvarande legal form till rättstillämpningen ter sig därför märkligt.

SVCA är positivt till vad promemorian anför på sid. 93 om att Skatteverket ska underlätta den praktiska hanteringen genom att göra typfallsbedömningar. Sådana bedömningar bör även omfatta olika typer av utländska värdepappersfonder.

Det bör mot bakgrund av den fria rörligheten för kapital övervägas att införa ett uttryckligt undantag från källskatt på utdelning till utländska motsvarigheter till svenska investmentföretag.

Det bör även övervägas att tydliggöra i lagtext att källskatt på utdelning till begränsat skattskyldiga fysiska personer mot bakgrund av den fria rörligheten för kapital inte i något fall ska tas ut med mer än fem sjättedelar (jfr. Skatteverkets ställningstagande den 2019-05-14, dnr 202 180706-19/111).

Swedish Private Equity & Venture Capital Association, SVCA

Isabella de Feudis, VD