

Finansdepartementet

Skatte- och tullavdelningen

Begränsad skattefrihet för utdelning och nya bestämmelser mot skatteflykt i fråga om kupongskatt

April 2015

Sammanfattning

I promemorian föreslås för det första att en vinstutdelning från ett utländskt företag ska tas upp till den del utdelningen får dras av i det utländska företaget. Detta gäller dock bara om utdelningen behandlas som ränta i det företag som lämnar utdelningen. Förslaget föranleder en ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).

För det andra föreslås att tillämpningsområdet för lagen (1995:575) mot skatteflykt utvidgas så att lagen även omfattar kupongskatt. Som en följd av detta förslag föreslås även att den nuvarande skatteflyktsbestämmelsen i 4 § tredje stycket kupongskattelagen (1970:624) avskaffas.

Slutligen föreslås att förteckningen i inkomstskattelagen över vilka associationsformer som avses i 24 kap. 16 § andra stycket 1 den lagen kompletteras med vissa associationsformer i Polen och i Rumänien.

Förslagen är föranledda av ändringar i rådets direktiv 2011/96/EU om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater.

Lagändringarna föreslås träda i kraft den 1 januari 2016.

Innehållsförteckning

1	Lagtext.....	4
1.1	Förslag till lag om ändring i kupongskattelagen (1970:624).....	4
1.2	Förslag till lag om ändring i lag (1995:575) mot skatteflykt.....	6
1.3	Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).....	8
2	Bakgrund.....	11
3	Genomförande av begränsningarna i skattefriheten för utdelning i ändringsdirektivet.....	13
3.1	Bakgrund.....	13
3.2	Begränsad skattefrihet för utdelning på andelar.....	17
4	Genomförande av skatteflyktsbestämmelsen i ändringsdirektivet.....	19
4.1	Bakgrund.....	19
4.2	Skatteflyktslagen utvidgas till att även gälla kupongskatt.....	22
4.3	Förfarandet vid framställning om tillämpning av skatteflyktslagen i fråga om kupongskatt.....	27
4.4	Skatteflyktsbestämmelsen i kupongskattelagen avskaffas.....	29
5	Associationsformer som omfattas av moder- och dotterbolagsdirektivet.....	30
6	Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser.....	30
7	Konsekvenser.....	31
8	Författningskommentar.....	33
8.1	Förslaget till lag om ändring i kupongskattelagen (1970:624).....	33
8.2	Förslaget till lag om ändring i lag (1995:575) mot skatteflykt.....	33
8.3	Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).....	34

Bilaga 1

Rådets direktiv 2014/86/EU av den 8 juli 2014 om ändring av direktiv 2011/96/EU om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater

Bilaga 2

Rådets direktiv 2015/121/EU av den 27 januari 2015 om ändring av direktiv 2011/96/EU om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater

1 Lagtext

1.1 Förslag till lag om ändring i kupongskattelagen (1970:624)

Härigenom föreskrivs att 4 § kupongskattelagen (1970:624) ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

4 §¹

Skattskyldighet föreligger för utdelningsberättigad om denne är fysisk person, som är begränsat skattskyldig, dödsbo efter sådan person eller utländsk juridisk person, och utdelningen ej är hänförlig till inkomst av näringsverksamhet som bedrivits från fast driftställe här i riket. Skattskyldighet föreligger dock inte för utdelningsberättigad utländsk juridisk person för sådan del av utdelningen som motsvarar det belopp som ska beskattas hos delägaren enligt 5 kap. 2 a § eller 39 a kap. 13 § inkomstskattelagen (1999:1229).

För handelsbolag, europeisk ekonomisk intressegruppering, kommanditbolag och rederi föreligger skattskyldighet för den del av utdelningen som ej är hänförlig till inkomst av näringsverksamhet som bedrivits från fast driftställe här i riket och som belöper på delägare eller medlem som är begränsat skattskyldig.

Skattskyldighet föreligger slutligen för utdelningsberättigad, som innehar aktie under sådana förhållanden, att annan därigenom obehörigen beredes förmån vid beslut om inkomstskatt eller vinner befrielse från kupongskatt.

Skattskyldighet föreligger inte för person som avses i 3 kap. 17 § 2–4 inkomstskattelagen.

Skattskyldighet föreligger inte heller för en juridisk person i en främmande stat som är medlem i Europeiska unionen, om den innehar 10 procent eller mer av andelskapitalet i det utdelande bolaget och uppfyller villkoren i artikel 2 i rådets direktiv 2011/96/EU av den 30 november 2011 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater.

Skattskyldighet föreligger inte heller för utländskt bolag som avses i 2 kap. 5 a § inkomstskattelagen och som motsvarar ett sådant svenskt företag som avses i 24 kap. 13 § 1–4 den lagen, för utdelning på aktie om aktien är en sådan näringsbetingad andel som avses i 24 kap. 14 § första stycket 1 eller 2 samma lag.

Som förutsättning för skattefrihet enligt *sjätte* stycket gäller att utdelningen skulle ha omfattats av

Som förutsättning för skattefrihet enligt *femte* stycket gäller att utdelningen skulle ha omfattats av

¹ Senaste lydelse 2013:574.

bestämmelserna om skattefrihet i 24 kap. 17–22 §§ eller 25 a kap. 5, 6 och 8 §§ inkomstskattelagen, om det utländska bolaget varit ett svenskt företag. I fråga om innehavstid enligt 24 kap. 20 § samma lag gäller dock att andelen alltid ska ha innehafts minst ett år vid utdelningstillfället.

Skattskyldighet för utdelning föreligger inte heller för handelsbolag, europeisk ekonomisk intressegruppering, kommanditbolag eller i utlandet delägarbeskattade juridiska personer om motsvarande utdelning hade varit skattefri enligt *femte* eller *sjätte* stycket om delägaren själv hade varit utdelningsberättigad. Vid bedömningen av om utdelningen hade varit skattefria aktieinnehavet bestämmas utifrån storleken på delägarrens indirekta innehav.

Skattskyldighet föreligger inte heller för fondföretag enligt 1 kap. 1 § första stycket 9 lagen (2004:46) om värdepappersfonder eller utländska specialfonder som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet eller i en stat med vilken Sverige har ingått ett skatteavtal som innehåller en artikel om informationsutbyte eller ett avtal om informationsutbyte i skatteärenden.

bestämmelserna om skattefrihet i 24 kap. 17–22 §§ eller 25 a kap. 5, 6 och 8 §§ inkomstskattelagen, om det utländska bolaget varit ett svenskt företag. I fråga om innehavstid enligt 24 kap. 20 § samma lag gäller dock att andelen alltid ska ha innehafts minst ett år vid utdelningstillfället.

Skattskyldighet för utdelning föreligger inte heller för handelsbolag, europeisk ekonomisk intressegruppering, kommanditbolag eller i utlandet delägarbeskattade juridiska personer om motsvarande utdelning hade varit skattefri enligt *fjärde* eller *femte* stycket om delägaren själv hade varit utdelningsberättigad. Vid bedömningen av om utdelningen hade varit skattefria aktieinnehavet bestämmas utifrån storleken på delägarrens indirekta innehav.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2016.

2. De nya bestämmelserna tillämpas första gången på utdelning som lämnas efter den 31 december 2015.

1.2 Förslag till lag om ändring i lag (1995:575) mot skatteflykt

Härigenom föreskrivs¹ i fråga om lagen (1995:575) mot skatteflykt dels att 1 och 4 §§ ska ha följande lydelse, dels att det ska införas två nya paragrafer, 5 och 6 §§, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 §²

Denna lag gäller vid fastställande av underlag för att ta ut kommunal och statlig inkomstskatt.

Denna lag gäller vid fastställande av underlag för att ta ut kommunal och statlig inkomstskatt samt kupongskatt.

4 §³

Fråga om tillämpning av denna lag prövas av förvaltningsrätten efter framställning av Skatteverket. *I fråga om handläggning av framställning om tillämpning av lagen och i fråga om överklagande av beslut med anledning av sådan framställning gäller i tillämpliga delar bestämmelserna i 67 kap. skatteförfarandelagen (2011:1244).*

Fråga om tillämpning av denna lag prövas av förvaltningsrätten efter framställning av Skatteverket.

Framställning enligt första stycket får göras före utgången av de frister som enligt 66 kap. 27, 29–34 §§ skatteförfarandelagen gäller för beslut om efterbeskattning.

5 §

I fråga om framställning om tillämpning av denna lag beträffande kommunal och statlig inkomstskatt gäller för handläggning av sådan framställning och för överklagande av beslut med anledning av sådan framställning

¹ Jfr rådets direktiv 2015/121/EU av den 27 januari 2015 om ändring av direktiv 2011/96/EU om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater (EUT L 21, 28.1.2015, s. 1–3).

² Senaste lydelse 2011:1372.

³ Senaste lydelse 2011:1372.

bestämmelserna i 67 kap. skatteförfarandelagen (2011:1244) i tillämpliga delar.

Framställning enligt första stycket får göras före utgången av de frister som enligt 66 kap. 27 och 29–34 §§ skatteförfarandelagen gäller för beslut om efterbeskattning.

6 §

Framställning om tillämpning av denna lag beträffande kupongskatt ska göras hos den förvaltningsrätt som är behörig att pröva ett överklagande av Skatteverkets beslut i ett ärende enligt kupongskattelagen (1970:624). I fråga om handläggning av sådan framställning och om överklagande av beslut med anledning av sådan framställning gäller bestämmelserna i kupongskattelagen i tillämpliga delar.

Framställning enligt första stycket får göras före utgången av den frist inom vilken Skatteverket i efterhand får påföra den skattskyldige kupongskatt.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2016.

2. De nya bestämmelserna i 1 och 6 §§ tillämpas första gången på utdelning om skattskyldighet för denna uppkommer efter den 31 december 2015.

1.3 Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

Härigenom föreskrivs¹ i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229)² dels att 24 kap. 17 b § och bilaga 24.1 ska ha följande lydelse, dels att det ska införas en ny paragraf, 24 kap. 19 §, och närmast före 24 kap. 19 § en ny rubrik av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

24 kap.

17 b §³

Om ett företag som anges i 13 § direkt eller indirekt, genom ett eller flera svenska handelsbolag, är delägare i ett svenskt handelsbolag som erhållit utdelning, ska den del av utdelningen som belöper sig på delägarans andel inte tas upp. Detta gäller dock bara om en motsvarande utdelning inte skulle ha tagits upp om delägaren själv hade erhållit utdelningen. Vid bedömningen av om utdelning inte skulle ha tagits upp enligt 14 § första stycket 2 eller 16 § ska andelsinnehavet bestämmas utifrån storleken på delägarans indirekta innehav.

Vid tillämpning av första stycket likställs en i utlandet delägarbeskattad juridisk person med ett svenskt handelsbolag.

Om ett företag som anges i 13 § direkt eller indirekt, genom ett eller flera svenska handelsbolag, är delägare i ett svenskt handelsbolag som erhållit utdelning, ska den del av utdelningen som belöper sig på delägarans andel inte tas upp, *i annat fall än som avses i 19 §*. Detta gäller dock bara om en motsvarande utdelning inte skulle ha tagits upp om delägaren själv hade erhållit utdelningen. Vid bedömningen av om utdelning inte skulle ha tagits upp enligt 14 § första stycket 2 eller 16 § ska andelsinnehavet bestämmas utifrån storleken på delägarans indirekta innehav.

Utdelning på vissa utländska andelar

19 §⁴

Utdelning på andel som avses i 17–17 b §§ och som lämnas av ett utländskt företag ska tas upp till den del utdelningen får dras av i det företag som lämnar utdelningen.

¹ Jfr rådets direktiv 2014/86/EU av den 8 juli 2014 om ändring av direktiv 2011/96/EU om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater (EUT L 219, 25.7.2014, s. 40).

² Lagen omtryckt 2008:803.

³ Senaste lydelse 2009:1413.

⁴ Tidigare 19 § upphävd genom 2011:1510.

Första stycket gäller bara om utdelningen behandlas som ränta i det företag som lämnar utdelningen.

Bilaga 24.1⁵

Associationsformer som avses i 24 kap. 16 § andra stycket 1:

– bolag som enligt belgisk rättsordning kallas ”société anonyme”/”naamloze vennootschap”, ”société en commandite par actions”/”commanditaire vennootschap op aandelen”, ”société privée à responsabilité limitée”/”besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid”, ”société coopérative à responsabilité limitée”/”coöperatieve vennootschap met beperkte aansprakelijkheid”, ”société coopérative à responsabilité illimitée”/”coöperatieve vennootschap met onbeperkte aansprakelijkheid”, ”société en nom collectif”/”vennootschap onder firma” eller ”société en commandite simple”/”gewone commanditaire vennootschap” samt offentliga företag som antagit någon av de ovan nämnda associationsformerna och andra bolag som bildats i enlighet med belgisk lagstiftning och som omfattas av belgisk bolagsskatt,

– bolag som enligt maltesisk rättsordning kallas ”Kumpaniji ta’ Responsabilita’ Limitata” eller ”Soċjetajiet en commandite li l-kapital tagħhom maqsum f’azzjonijiet”,

– bolag som enligt polsk rättsordning kallas ”spółka akcyjna” eller ”spółka z ograniczoną odpowiedzialnością”,

– bolag som enligt polsk rättsordning kallas ”spółka akcyjna”, ”spółka z ograniczoną odpowiedzialnością” eller ”spółka komandytowo-akcyjna”,

– bolag som enligt slovensk rättsordning kallas ”delniška družba”, ”komanditna družba” eller ”družba z omejeno odgovornostjo”,

– bolag som enligt slovensk rättsordning kallas ”delniška družba”, ”komanditna družba” eller ”družba z omejeno odgovornostjo”,

– bolag som enligt slovakisk rättsordning kallas ”akciová spoločnosť”, ”spoločnosť s ručením obmedzeným” eller ”komanditná spoločnosť”,

– bolag som enligt slovakisk rättsordning kallas ”akciová spoločnosť”, ”spoločnosť s ručením obmedzeným” eller ”komanditná spoločnosť”,

– bolag som bildats enligt rådets förordning (EG) nr 2157/2001 av den 8 oktober 2001 om stadga för europabolag och rådets direktiv 2001/86/EG av den 8 oktober 2001 om komplettering av stadgan för europabolag vad gäller arbetstagarinflytande samt europakooperativ som bildats enligt rådets förordning (EG) nr 1435/2003 av den 22 juli 2003 om stadga för europeiska kooperativa föreningar (SCE-föreningar) och rådets direktiv 2003/72/EG av den 22 juli 2003 om komplettering av stadgan för europeiska kooperativa föreningar med avseende på arbetstagarinflytande,

⁵ Senaste lydelse 2013:787.

– bolag som enligt bulgarisk rättsordning kallas ”събирателното дружество”, ”командитното дружество”, ”дружеството с ограничена отговорност”, ”акционерното дружество”, ”командитното дружество с акции”, ”неперсонифицирано дружество”, ”кооперации”, ”кооперативни съюзи” eller ”държавни предприятия” som bildats i enlighet med bulgarisk lagstiftning och som bedriver kommersiell verksamhet,

– bolag som enligt rumänsk rättsordning kallas ”societăți pe acțiuni”, ”societăți în comandită pe acțiuni” eller ”societăți cu răspundere limitată”, och

– bolag som enligt rumänsk rättsordning kallas ”societăți pe acțiuni”, ”societăți în comandită pe acțiuni”, ”societăți cu răspundere limitată”, ”societăți în nume colectiv” eller ”societăți în comandită simplă”, och

– bolag som enligt kroatisk rättsordning kallas ”dioničko društvo” eller ”društvo s ograničenom odgovornošću” samt andra bolag som bildats i enlighet med kroatiskt lagstiftning och som omfattas av kroatisk vinstskatt.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2016.

2. De nya bestämmelserna i 24 kap. 17 b och 19 §§ tillämpas första gången på utdelning om skattskyldighet för denna uppkommer efter den 31 december 2015.

3. Bilaga 24.1 i dess nya lydelse tillämpas på utdelning som lämnas efter den 31 december 2015.

2 Bakgrund

Moder- och dotterbolagsdirektivet

På den direkta skattens område är reglerna bara till viss del harmoniserade inom EU. När det gäller beskattning av gränsöverskridande utdelningar inom EU finns rådets direktiv 2011/96/EU om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater (moder- och dotterbolagsdirektivet). Moder- och dotterbolagsdirektivets syfte är att avskaffa skattemässiga hinder för gränsöverskridande företagsetableringar inom EU genom att undanta olika former av vinstutdelning från dotterbolag till moderbolag från källskatt och att undanröja dubbelbeskattning av vinstutdelning på moderbolagsnivå.

I direktivet uppställs bl.a. krav på associationsform, skatterättslig hemvist och skyldighet att betala vissa uppräknade skatter för att omfattas av direktivets definition av moderbolag. Vidare ska moderbolagets andelsinnehav i dotterbolaget uppgå till minst 10 procent av kapitalet. Kapitalkravet kan genom skatteavtal ersättas av ett krav på röstetal. En medlemsstat får avstå från att tillämpa direktivet på bolag i medlemsstaten som inte under en oavbruten period av två år behåller ett innehav som kvalificerar bolaget som moderbolag. Med dotterbolag avses det bolag vars kapital inbegrips i moderbolagets andelar.

Direktivet ska inte påverka tillämpningen av nationella eller avtalsgrundade bestämmelser utformade för att förhindra eller minska ekonomisk dubbelbeskattning av utdelning. Direktivet innehåller en klausul mot missbruk som gör det möjligt för medlemsstaterna att tillämpa sådana nationella eller avtalsgrundade bestämmelser som behövs för att förebygga bedrägerier eller missbruk.

Moder- och dotterbolagsdirektivet har genomförts i svensk rätt genom reglerna i 24 kap. inkomstskattelagen (1999:1229) och i 4 § kupongskattelagen (1970:624).

Arbetet mot otillbörligt utnyttjande av direktivet och mot skatteflykt

Inom EU har under lång tid pågått ett arbete med de frågor som behandlas i denna promemoria.

Europeiska rådet underströk i sina slutsatser den 2 mars 2012 behovet av att utveckla konkreta metoder för att förbättra bekämpningen av skattebedrägerier och skatteflykt. En resolution med liknande innehåll antogs av Europaparlamentet den 19 april 2012.¹

Rådet har antagit en uppförandekod för företagsbeskattning² och uppförandekodgruppen för företagsbeskattning har gjort en utvärdering av ett hybridlån inom ramen för ett arbete med snedvridande effekter av olikheter i medlemsstaternas skattesystem avseende klassificeringen av finansiella instrument. De gränsöverskridande betalningarna av hybrid-

¹ Europaparlamentets resolution om översyn av direktivet om moder- och dotterbolag i syfte att undvika skatteflykt via hybrida finansiella instrument inom EU (2012/2599(RSP)).

² Rådets resolution om en uppförandekod för företagsbeskattning (Ekofinrådets slutsatser av den 1 december 1997 om skattepolitik).

lånet hanterades som skattemässigt avdragsgilla i givarens medlemsstat och som skattefri vinstutdelning i mottagarens medlemsstat, vilket resulterade i en situation med dubbel icke-beskattning. Uppförandekodgruppen enades om riktlinjer enligt vilka den mottagande medlemsstaten bör följa den skattemässiga behandlingen av betalningen av hybridlånet i källmedlemsstaten. Det betyder att ingen skattebefrielse bör beviljas för betalningar av hybridlån som får dras av i källmedlemsstaten.

Kommissionen ansåg inte att den lösning som uppförandekodgruppen enades om kunde genomföras vid den ändring av moder- och dotterbolagsdirektivet som skedde med anledning av att Kroatien den 1 juli 2013 anslöt sig till EU och därmed kom att omfattas av direktivet. Anledningen var att direktivet föreskriver en skyldighet att undanta en utdelning från beskattning eller att medge avräkning för den skatt som erlagts i utlandet och att detta gällde även om vinstutdelning hade behandlats som en avdragsgill betalning i den medlemsstat där dotterbolaget är hemmahörande.

Kommissionen beslutade den 6 december 2012 (COM (2012)722) en handlingsplan om att stärka kampen mot skattebedrägerier och skatteflykt som tar upp behovet av att finna en lösning avseende hanteringen av olikheterna mellan skattesystemen redan under 2013. I samband med att handlingsplanen presenterades, publicerade kommissionen även en rekommendation mot aggressiv skatteplanering (COM (2012)8806). I rekommendationen, som inte är bindande för medlemsstaterna, rekommenderas medlemsstaterna att införa en generell skatteflyktsregel.

Den 25 november 2013 lade kommissionen fram ett förslag till direktiv om ändring av moder- och dotterbolagsdirektivet. Syftet med förslaget var att täppa till ett kryphål i det då gällande direktivet genom att ta itu med olikheter i medlemsstaternas skattesystem som leder till hybridfinansiering inom tillämpningsområdet för direktivet samt att införa en allmän bestämmelse mot missbruk i syfte att slå vakt om direktivets funktionsduglighet. Enligt kommissionen gör olikheter i nationell lagstiftning vad gäller skattebehandlingen av hybridfinansiering det möjligt för skattebetalare, särskilt företagskoncerner, att använda gränsöverskridande skatteplaneringsstrategier som leder till snedvridningar av kapitalflödena och av konkurrensen på den inre marknaden. Vidare kan enligt kommissionen skillnader i medlemsstaternas tillvägagångssätt mot missbruk leda till rättslig osäkerhet och undergräva syftet med direktivet. Förslaget omfattade även en uppdatering av del A i bilaga I till direktivet vad gäller vissa associationsformer i Polen och i Rumänien. Förslaget delades upp i två delar. Förslaget avseende hybridfinansiering behandlades därefter i en rådsarbetsgrupp under våren 2014 och förslaget om en missbruksbestämmelse i en rådsarbetsgrupp under hösten 2014. Arbetet resulterade i överenskommelser mellan medlemsstaterna om ändring av direktivet dels den 20 juni 2014,³ dels den 9 december 2014.⁴ Ändrings-

³ Rådets direktiv 2014/86/EU av den 8 juli 2014 om ändring av direktiv 2011/96/EU om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater (EUT L 219, 25.7.2014, s. 40).

⁴ Rådets direktiv 2015/121/EU av den 27 januari 2015 om ändring av direktiv 2011/96/EU om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater (EUT L 21, 28.1.2015, s. 1–3).

direktivens bestämmelser, som finns i *bilaga 1* och *2*, ska ha genomförts i medlemsstaternas nationella lagstiftning senast den 31 december 2015.

3 Genomförande av begränsningarna i skattefriheten för utdelning i ändringsdirektivet

3.1 Bakgrund

Skattefrihet för utdelning för juridiska personer

Bestämmelserna om skattefrihet för utdelning för juridiska personer återfinns i 24 kap. 12–22 §§ inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL. Utdelning på andelar som uppfyller villkoren för att vara näringsbetingade är skattefria för en juridisk person. För att vara en näringsbetingad andel uppställs ett visst krav på ägaren samt att andelen uppfyller vissa villkor. Ägaren måste vara sådan juridisk person som är

1. ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening som inte är ett investmentföretag,
2. en svensk stiftelse eller en svensk ideell förening som inte är inskränkt skattskyldig,
3. en svensk sparbank,
4. ett svenskt ömsesidigt försäkringsföretag, eller
5. ett utländskt bolag som är hemmahörande i en stat inom EES-området och som motsvarar något sådant svenskt företag som räknas upp i 1–4.

Andelen ska vara en kapitaltillgång och uppfylla någon av följande förutsättningar: andelen får inte vara marknadsnoterad, ägarföretaget ska inneha tio procent eller mer av rösterna i det ägda företaget (röstvillkoret), innehavet av andelen ska betingas av rörelse som bedrivs av ägarföretaget eller av företag som med hänsyn till ägande-rättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå det nära.

Andelen ska anses som marknadsnoterad även om marknadsnoteringen har upphört i anslutning till inledandet av ett förfarande om inlösen, fusion, fission, likvidation eller konkurs.

En andel i ett privatbostadsföretag räknas aldrig som näringsbetingad.

Reglerna om näringsbetingade andelar gäller även utländska bolag med fasta driftställen i Sverige som kan bli föremål för beskattning av utdelning här.

Med företag som hör hemma i en utländsk stat som är medlem i EU avses ett utländskt företag som bedrivs i någon av de associationsformer som anges i bilaga 24.1 till inkomstskattelagen, som enligt lagstiftningen i en medlemsstat anses höra hemma i den staten och inte enligt ett skatteavtal med tredje land anses ha hemvist utanför unionen, och som är skyl-

digt att betala någon av de skatter som anges i bilaga 24.2, utan valmöjlighet eller rätt till undantag. Denna bestämmelse innebär inte att andelar i alla de associationsformer som uppräknas i bilaga 24.1 kan utgöra näringsbetingade andelar utan de ska även motsvara svenska aktiebolag eller svenska ekonomiska föreningar.

Utdelning på näringsbetingade andelar är skattefri under förutsättning att vissa villkor är uppfyllda.

Utdelning från ett investmentföretag ska tas upp om investmentföretaget äger mer än enstaka andelar i det utdelande företaget och utdelningen skulle ha tagits upp hos det företag som äger andelarna i investmentföretaget. Bestämmelsen innebär att investmentföretaget och det företag som äger investmentföretaget betraktas som en enda skattskyldig.

Utdelning ska tas upp om utdelningen avser marknadsnoterade andelar och andelarna avyttras inom ett år alternativt förutsättningarna för skattefrihet inte föreligger under en sammanhängande period om tolv månader. Innehavstiden ska räknas från det att andelen tillträds till dess den frånträds. Om ägarföretags förvärv eller avyttring av andelen grundas på avtal, ska andelen anses ha tillträtts respektive frånträts när avtalet ingicks, om inte någon annan tidpunkt följer av avtalet.

Om andelar av samma slag och sort har förvärvats vid flera olika tillfällen, ska en senare förvärvad andel anses ha avyttrats före en tidigare förvärvad. Förvärv genom ny- eller fondemission ska anses ha skett samtidigt med de andelar som förvärvet grundas på. Om förvärven skett vid olika tidpunkter, ska den nya andelen anses ha förvärvats vid den senaste tidpunkten.

Det finns särskilda regler för utdelning på vissa utländska andelar i företag som hör hemma i en utländsk stat som är medlem i EU som inte är näringsbetingade. Andelar som avses är andelar i andra utländska juridiska personer som omfattas av rådets direktiv 2011/96/EU om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater (moder- och dotterbolagsdirektivet) genom den utvidgning som skedde den 23 december 2003 genom direktiv 2003/123/EG om ändring i moder- och dotterbolagsdirektivet (rådets direktiv 90/435/EEG). Enligt detta omfattas fr.o.m. den 1 januari 2005 ett antal associationsformer som inte kan anses motsvara aktiebolag eller ekonomiska föreningar. För dessa gäller, under vissa förutsättningar, således de ovan angivna villkoren avseende andelar i företag som hör hemma i en utländsk stat som är medlem i EU som är näringsbetingade (se prop. 2004/05:27).

Det finns även en särskild regel för utdelning på andel som ägs av handelsbolag. Utdelningen är skattefri om det svenska handelsbolaget ägs av ett sådant företag som anges i 24 kap. 13 § 1–5 IL och utdelningen inte skulle ha tagits upp om delägarföretaget själv hade erhållit utdelningen.

Utdelning på en andel som är en lagertillgång omfattas inte av skattefriheten för utdelning på näringsbetingade andelar med ett undantag. Undantaget har införts mot bakgrund av bestämmelser i moder- och dotterbolagsdirektivet. Om andelen avser ett företag som hör hemma i en utländsk stat som är medlem i EU ska andelen, under förutsättning att det utländska företaget motsvarar ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening, anses näringsbetingad också om ägarföretagets

andelsinnehav motsvarar tio procent eller mer av andelskapitalet i företaget och även om andelen är en lagertillgång.

Beskattningstidpunkt för utdelning

Det finns inga särskilda regler om beskattningstidpunkten för utdelningar i inkomstslaget näringsverksamhet. Det är således god redovisningssed och redovisningsreglerna som är avgörande för när en inkomst ska tas upp.

Frågan om när en utdelning ska tas upp i redovisningen behandlas i BFNAR 2008:1 Årsredovisning i mindre aktiebolag (K2), BFNAR 2012:1 Årsredovisning och koncernredovisning (K3) samt RFR 2 Redovisning för juridiska personer.

Enligt K2 ska utdelning normalt redovisas som intäkt när ett behörigt organ har fattat beslut om att utdelning ska lämnas (punkten 8.5). Enligt K3 ska utdelning redovisas när ägarens rätt att erhålla betalning har säkerställts (punkten 23.28). Som ytterligare krav gäller enligt punkten 2.18 att de ekonomiska fördelar som är förknippade med transaktionen sannolikt kommer att tillfalla företaget samt att inkomsten kan beräknas på ett tillförlitligt sätt. Både K2 och K3 godtar dessutom redovisning av anteciperad utdelning från ett dotterföretag enligt punkterna 20.12 (K2) respektive 9.10 (K3). RFR 2 (med hänvisning till IAS 18 punkterna 29 och 30) innebär liknande regler som enligt K3. Även enligt RFR 2 gäller dessutom uttryckligen att ett moderföretag får redovisa anteciperad utdelning från dotterföretag om moderföretaget har rätt att ensamt besluta om värdeöverföringens storlek och moderföretaget innan dess finansiella rapporter publiceras fattat beslut om värdeöverföringens storlek.

Skatteverket har den 14 februari 2007 i ställningstagandet Skattefri utdelning i utländsk valuta (dnr 131 97881-07/111) uttalat att fordran avseende utdelning uppstår när den fastställs på bolagsstämman eller av ett motsvarande beslutsorgan och att vid den tidpunkten ska en intäkt avseende utdelningen redovisas. Skatteverket har även uttalat att en fordran avseende anteciperad utdelning som tas upp i räkenskaperna ska hänföras till samma år vid beskattningen. Se ställningstagandet Anteciperad skattefri utdelning i utländsk valuta (dnr 131 97886-07/111).

Hybridinstrument

Finansiella instrument som är hybrider har karaktär av både skuld och eget kapital. Klassificeringen av finansiella instrument kan variera i olika länder vilket kan resultera i att en betalning vid en gränsöverskridande transaktion kan betraktas som ett skuldinstrument i det ena landet och eget kapitalinstrument i det andra landet. Detta kan resultera i att avdrag medges i det ena landet och att betalningen mottas skattefritt i det andra landet. I dessa fall kan en s.k. dubbel icke-beskattning uppkomma, dvs. någon skatt utgår inte på beloppet i något av de berörda länderna.

Inom OECD pågår för närvarande ett projekt med understöd av G20 och G8 i syfte att motverka skattebaserosion och flyttning av vinster (Base Erosion and Profit Shifting, BEPS). Syftet med projektet är att motverka skatteflykt och skatteundandragande. OECD:s skattekommitté, CFA, antog en konkret handlingsplan om BEPS i juni 2013. Handlings-

planen ska genomföras inom 2 år och innehåller 15 stycken åtgärder (actions) som har till syfte att ta fram nationella och internationella instrument för att förhindra att företag betalar lite eller ingen skatt. En av åtgärderna avser mismatchningar med anledning av hybridinstrument och hybridföretag (BEPS åtgärd 2). Åtgärd 2 avser åtgärder genom ändringar i både OECD:s modellavtal och inhemska regler för att neutralisera effekten av hybridinstrument och hybridföretag.

OECD har publicerat riktlinjer avseende hybridinstrument och hybridföretag och för närvarande pågår arbete med att ta fram kommentarer till det arbetet. I OECD:s rapport definieras en hybridmismatchning som ”ett arrangemang som utnyttjar en skillnad i beskattningen av en enhet eller instrument enligt lagstiftningen i två eller flera skattejurisdiktioner för att åstadkomma en olikhet i skatteutfall där mismatchningen har den effekten att det totala skattetrycket sänks för de inblandade parterna.”⁵

Även inom EU har det sedan en tid tillbaka pågått ett arbete för att motverka skadlig skattekonkurrens. I december 1997 antog rådet en resolution⁶ om en uppförandekod för företagsbeskattning. Syftet med koden är att motverka skadlig skattekonkurrens. En särskild högnivågrupp inom rådet inrättades 1998 för att genomföra uppförandekodens principer, uppförandekodgruppen. Denna grupp har sedan 2009 arbetat med frågor om snedvridande effekter av olikheter i medlemsstaternas skattesystem. Gruppen enades 2010 om följande uttalande avseende mismatchningar med hybridlån: ”Ett hybridlånearrangemang är ett finansiellt instrument som har karaktär av både lån och eget kapital. Om betalningar av hybridlånearrangemang klassificeras som en avdragsgill kostnad för gäldenären enligt lånearrangemanget, ska inte medlemsstaterna undanta sådana betalningar som vinstutdelningar enligt en skattebefrielse för andelsinnehav.”⁷ Gruppen kunde dock inte enas om lösningens juridiska form.

Under 2014 antog uppförandekodgruppen riktlinjer avseende mismatchningar med hybridföretag.⁸ Gruppen fortsätter dock sitt arbete med att ta fram riktlinjer för mismatchningar med hybrida fasta driftställen.

Skatteverket redogör i rapporten den 23 april 2012 Hybridsituationer inom bolagssektorn – Gränsöverskridande och särskilt i samband med finansiering för exempel på användning av hybridinstrument i form av varianter av ett s.k. PEC-instrument (Preferred Equity Certificates) som innebär att ett skattearbitrage skapas genom att det ena landet betraktar instrumentet som ett eget kapitalinstrument, medan det andra landet ser det som ett skuldinstrument (bilaga 1 s. 8). Av redogörelsen framgår att utdelningar från dotterbolag i Luxemburg till svenskt moderbolag i skattehänseende har jämförts med avdragsgill ränta på lån. I det svenska moderbolaget har utdelningarna redovisats som skattefri utdelning.

⁵ Rapport från OECD/G20 BEPS Project, Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, ACTION 2: 2014 Deliverable, s. 29.

⁶ Rådets resolution om en uppförandekod för företagsbeskattning (Ekofinrådets slutsatser av den 1 december 1997 om skattepolitik).

⁷ Rapport från uppförandekodgruppen av den 25 maj 2010 (dok.10033/10, FISC 47), punkt 31.

⁸ Rapport från uppförandekodgruppen av den 11 december 2014 (dok.16553/1/14 REV1, FISC 225).

I Sverige saknas skatterättsliga regler för hur ett finansiellt instrument ska klassificeras avseende vad som utgör skuld eller eget kapital respektive ränta och utdelning. Det innebär att när det gäller hybridliknande instrument så måste vägledning erhållas i praxis och förarbeten (se bl.a. Högsta förvaltningsdomstolens avgöranden HFD 2014 ref. 10, HFD 2012 ref. 13, RÅ 2002 ref.77, RÅ 2001 ref. 21, RÅ 2000 ref. 64, RÅ 1988 ref. 65, RÅ 1997 ref. 44 och RÅ83 1:55 samt prop. 1989/90:110 s. 459 och SOU 1997:27 s. 106 f.). Exempel på svenska finansiella hybridliknande instrument som skulle kunna utnyttjas i gränsöverskridande situationer är vinstandelslån, kapitalandelslån och efterställda lån. Ändringsdirektivet i den del som avser att komma till rätta med dubbel icke-beskattnings (hybridlån) omfattar bara inkomstskatt i det land där det mottagande företaget är hemmahörande. En prövning av hur ersättningen som erhålls med anledning av dessa lån ska behandlas skattemässigt får ske i det landet.

3.2 Begränsad skattefrihet för utdelning på andelar

Promemorians förslag: Skattefrihet ska inte beviljas för utdelning om den lämnas av ett utländskt företag till den del utdelningen får dras av i det företag som lämnar utdelningen. Detta gäller bara om utdelningen behandlas som ränta i det företag som lämnar utdelningen.

Skälen för promemorians förslag: Olikheter i nationell lagstiftning vad gäller skattebehandlingen av hybridfinansiering gör det möjligt för skattskyldiga, särskilt företag i internationella koncerner, att använda gränsöverskridande skatteplaneringsstrategier som leder till snedvridningar av kapitalflöden och konkurrens. För att komma till rätta med de situationer där dubbel icke-beskattnings uppkommit på grund av olikheter i medlemsstaternas skattemässiga behandling av vinstutdelning antog rådet den 8 juli 2014 direktiv 2014/86/EU om ändring av direktiv 2011/96/EU, genom vilket artikel 4.1 a i moder- och dotterbolagsdirektivet ändrats.⁹

Ändringen av artikel 4.1 a innebär att den medlemsstat där moderbolaget är hemmahörande och den medlemsstat där det fasta driftsstället är hemmahörande inte ska tillåta sådana företag att utnyttja den skattebefrielse som tillämpas på mottagen vinstutdelning, i den mån sådana vinster får dras av i ett dotterbolag till moderbolaget. Artikel 4.1 a behandlar beskattningen i den stat där utdelningen mottas, dvs. staten där moderbolaget är hemmahörande. Ändringen i direktivet omfattar således bara inkomstskatt och inte källskatt i det land där dotterbolaget är hemmahörande. Vidare omfattar ändringen endast utdelning på sådana andelar som omfattas av direktivet, dvs. andelar i företag där ägarföretagets innehav är en kapitaltillgång eller lagertillgång och motsvarar 10 procent eller mer av röstetalet eller kapitalandelar för samtliga andelar i företaget.

⁹ Rådets direktiv 2014/86/EU av den 8 juli 2014 om ändring av direktiv 2011/96/EU om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater (EUT L 219, 25.7.2014, s. 40).

I skälen till direktivet uppges att fördelarna med direktivet inte bör leda till situationer med dubbel icke-beskattnings och därför skapa oavsiktliga skattefördelar för koncerner med moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater i jämförelse med företag i koncerner hemmahörande i samma medlemsstat. Vidare noterar rådet i ett uttalande till rådets protokoll¹⁰ att alla medlemsstater är eniga om att det skattekyphål som uppstått genom hybridlånarrangemangen och som leder till dubbel icke-beskattnings bör åtgärdas genom ändringsdirektivet. I samband med ändringsdirektivet gjorde även kommissionen ett uttalande som fogats till rådets protokoll där det betonades att de föreslagna ändringarna är tillämpliga på situationer där dubbel icke-beskattnings uppkommit på grund av olikheter i medlemsstaternas skattemässiga behandling av vinstutdelning, som leder till oavsiktliga skattefördelar. Vidare bekräftade kommissionen i uttalandet till rådets protokoll att ändringarna inte är avsedda att gälla när dubbel icke-beskattnings inte uppkommer eller om tillämpningen leder till dubbelbeskattnings av vinstutdelningar mellan moderbolag och dotterbolag. Av dessa uttalanden framgår att undantaget från skattefriheten avser en vinstutdelning som hänför sig till ett hybridlån och att en dubbel icke-beskattnings uppnås genom att företag utnyttjar fördelen av att utdelningen behandlas som skattemässigt avdragsgill ränta i den ena staten samtidigt som den behandlas som skattefri utdelning i den mottagande staten. Det ska vara fråga om en fördel som uppkommer på grund av staternas skattemässiga olikbehandling av vinstutdelningen.

Bestämmelserna i moder- och dotterbolagsdirektivet som innebär skattefrihet i moderbolag för mottagen utdelning från dotterbolag har genomförts i 24 kap. IL. För att genomföra ändringsdirektivet bör denna skattefrihet begränsas i de gränsöverskridande situationer som avses i ändringsdirektivet, dvs. till den del vinstutdelning lämnas av företag som får dra av utdelningen som en räntekostnad. En sådan bestämmelse bör tas in i 24 kap. IL.

När det gäller frågan om bestämmelsen ska göras tillämplig generellt på gränsöverskridande utdelning eller bara på utdelning som omfattas av moder- och dotterbolagsdirektivet görs följande bedömning.

Av det arbete som pågår för närvarande inom OECD, i syfte att motverka skattebaserosion och flyttning av vinster, framgår att skatteflykt och skatteundandragande med användning av hybridinstrument även är ett problem inom OECD:s medlemsländer. Det saknas därför skäl att låta bestämmelsen begränsas till att bara gälla stater inom EU.

Eftersom bestämmelsen avser att komma till rätta med att olikheter i andra länders skattesystem utnyttjas i skatteundandragande syfte för att uppnå en dubbel icke-beskattnings finns det inte heller någon anledning att begränsa bestämmelsen till att bara gälla andelsinnehav som motsvarar 10 procent eller mer av rösttalet eller kapitalandelar för samtliga andelar i företaget. För att uppnå avsedd effekt bör även lägre andelsinnehav omfattas av den föreslagna bestämmelsen.

Begränsning av skattefriheten bör således gälla för alla vinstutdelningar som är hänförliga till hybridlån oavsett i vilken utländsk stat som

¹⁰ Rådets protokoll av den 8 juli 2014 (dok.11684/14 ADD 1, PV/CONS 39).

bolaget som lämnar utdelning är hemmahörande och oavsett andelsinnehavets storlek. Bestämmelsen bör formuleras som att den skattefrihet som i dag gäller enligt 24 kap. 17–17 b §§ IL inte ska gälla för mottagen utdelning om den lämnas av ett utländskt företag till den del utdelningen får dras av i det företag som lämnar utdelningen. Detta bör gälla bara om utdelningen behandlas som ränta i det företag som lämnar utdelningen. Det innebär bl.a. att en avdragsrätt för utdelning i den andra staten liknande den avdragsrätt som i Sverige gäller för investmentföretag, kooperativa föreningar, sambruksföreningar, samfälligheter och sparkassor (39 kap. 14 och 22–24 §§ IL) inte omfattas av den föreslagna bestämmelsen, eftersom en sådan avdragsrätt inte avser ränta.

Vid en bedömning av om en gränsöverskridande utdelning ska tas upp i Sverige är det avgörande hur utdelningen behandlas i källstaten. Om utdelningen får dras av och om den behandlas som ränta i källstaten ska utdelningen beskattas i Sverige. Utdelningen ska tas upp oavsett om det företag som har lämnat utdelningen inte har kunnat utnyttja avdraget för ränta.

Det finns inga särskilda skatterättsliga regler om beskattningstidpunkten för utdelning utan beskattningen följer redovisningen. I förevarande fall är det fråga om utdelning som är skattemässigt avdragsgill i form av ränta. Utdelningen tas enligt 14 kap. 2 § IL upp som intäkt det beskattningsår som den hänför sig till enligt god redovisningssed.

Lagförslaget

Förslaget föranleder att en ny paragraf, 24 kap. 19 § IL, införs och en ändring i 24 kap. 17 b § IL.

4 Genomförande av skatteflyktsbestämmelsen i ändringsdirektivet

4.1 Bakgrund

Skatteflyktslagen

Lagen (1995:575) mot skatteflykt, förkortad skatteflyktslagen, innebär att man under vissa förutsättningar vid fastställandet av underlag för att ta ut kommunal och statlig inkomstskatt ska bortse ifrån rättshandling som en skattskyldig företagit. Enligt 2 § ska hänsyn till en rättshandling inte tas om

1. rättshandlingen, ensam eller tillsammans med annan rättshandling, ingår i ett förfarande som medför en väsentlig skatteförmån för den skattskyldige,

2. den skattskyldige direkt eller indirekt medverkat i rättshandlingen eller rättshandlingarna,

3. skatteförmånen med hänsyn till omständigheterna kan antas ha utgjort det övervägande skälet för förfarandet, och

4. ett fastställande av underlaget på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens syfte som det framgår av skattebestämmelser-

nas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåts genom förfarandet.

Om förutsättningarna i 2 § är uppfyllda ska enligt 3 § beslut om fastställande av underlag fattas som om rättshandlingen inte hade företagits. Framstår förfarandet med hänsyn till det ekonomiska resultatet – bortsett från skatteförmånen – som en omväg i förhållande till det närmast till hands liggande förfarandet, ska beslutet i stället fattas som om den skattskyldige hade valt det förfarandet. Men om de nu angivna grunderna för beslutet om fastställande av underlag inte kan tillämpas eller skulle leda till oskäligt resultat, ska underlaget för att ta ut skatt uppskattas till skäligt belopp.

Lagen tillämpas av förvaltningsdomstol efter framställning från Skatteverket (4 §). Framställning ska göras före utgången av de frister som gäller för beslut om efterbeskattning eller i en pågående process om själva sakfrågan i underinstanserna.

Kupongskattelagen

Kupongskatten är en statlig, definitiv källskatt på utdelning på aktie i svenskt aktiebolag och i europabolag med säte i Sverige samt på andel i svensk värdepappersfond och svensk specialfond som i första hand tas ut i de fall utdelningen betalas till personer som inte är bosatta eller hemmahörande i Sverige. Skatten tas ut med 30 procent av utdelningen. I de flesta avtal för undvikande av dubbelbeskattning har Sverige dock reducerat sitt skatteanspråk eller helt avstått från rätten att beskatta utdelningsinkomst.

Det är den utdelningsberättigade som under de i 4 § kupongskattelagen (1970:624), förkortad KupL, angivna förutsättningarna är skyldig att betala kupongskatt. Med den utdelningsberättigade avses, enligt 2 § KupL, den som är berättigad att lyfta utdelning för egen del vid utdelningstillfället.

Skattskyldighet föreligger i första hand för utdelningsberättigad som skatterättsligt inte anses bosatt eller hemmahörande i Sverige. För denna kategori skattskyldiga ersätter kupongskatten den statliga inkomstskatten.

Enligt 4 § tredje stycket KupL föreligger skattskyldighet också för utdelningsberättigad, som innehar aktie under sådana förhållanden, att annan därigenom obehörigen bereds förmån vid beslut om inkomstskatt eller vinner befrielse från kupongskatt. Denna bestämmelse innebär bl.a. att kupongskatt under de angivna förutsättningarna kan tas ut även på utdelning till den som är bosatt eller hemmahörande i Sverige.

I kupongskattelagen anges inte uttryckligen när skattskyldigheten för utdelning inträder. I praktiken har dock skattskyldigheten ansetts inträda vid utdelningstillfället. Med utdelningstillfälle avses, enligt 2 § KupL, dagen för avstämmning vid utdelning från avstämningsbolag och den dag då utdelningen blir tillgänglig för lyftning vid utdelning från andra aktiebolag eller värdepappersfonder och specialfonder.

Kupongskattelagen innehåller bestämmelser om innehållande av kupongskatt vid utbetalning av utdelning. Om utdelning betalas ut till en skattskyldig person utan att kupongskatt hållits inne får Skatteverket enligt 26 § KupL i efterhand påföra kupongskatt.

Moder- och dotterbolagsdirektivet

Enligt rådets direktiv 2011/96/EU om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater (moder- och dotterbolagsdirektivet) ska vinstutdelning från ett dotterbolag i en medlemsstat till ett moderbolag i en annan medlemsstat i de situationer som omfattas av direktivet varken beskattas i den stat där dotterbolaget är hemmahörande eller i den stat där moderbolaget är hemmahörande. Moder- och dotterbolagsdirektivets bestämmelser om skattefrihet för vinstutdelning är genomförda i svensk rätt genom regler dels i inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, som undantar utdelningar som omfattas av direktivet från statlig inkomstskatt, dels i kupongskattelagen, som undantar sådana utdelningar från kupongskatt. Undantaget från statlig inkomstskatt framgår av reglerna om näringsbetingade andelar och skattefrihet för utdelning på vissa utländska andelar som inte är näringsbetingade i 24 kap. IL och undantaget från kupongskatt av 4 § femte stycket KupL.

Det finns dock undantag från huvudregeln att utdelning som omfattas av moder- och dotterbolagsdirektivet inte ska beskattas. Direktivet ska nämligen inte hindra tillämpningen av sådana nationella eller avtalsgrundande bestämmelser som behövs för förebyggande av skatteflykt, skattebedrägeri eller missbruk (artikel 1.4).¹¹ Detta undantag gör det möjligt för Sverige att ha regler mot skatteflykt som kan tillämpas på utdelningar som omfattas av direktivet. Sådana regler finns i skatteflyktslagen och 4 § tredje stycket KupL.

Den 27 januari 2015 antog rådet direktiv 2015/121/EU om ändring av direktiv 2011/96/EU om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater (ändringsdirektivet) genom vilket det har införts en skatteflyktsbestämmelse i moder- och dotterbolagsdirektivet (i ändringsdirektivet benämnd ”anti-missbruksklausulen”). Bestämmelsen utgör ytterligare ett undantag från nämnda huvudregel att utdelningar som omfattas av direktivet inte ska beskattas. Skatteflyktsbestämmelsen är en minimibestämmelse i det avseendet att medlemsstaterna måste ha regler som syftar till att förebygga skatteflykt som minst ligger i nivå med skatteflyktsbestämmelsen. Det står medlemsstaterna fritt att, i enlighet med nuvarande artikel 1.4, ha strängare skatteflyktsbestämmelser, dvs. medlemsstaterna får ha bestämmelser som har ett vidare tillämpningsområde än skatteflyktsbestämmelsen.

Enligt skatteflyktsbestämmelsen ska medlemsstaterna inte bevilja förmånerna enligt direktivet till ett arrangemang eller en uppsättning arrangemang som har införts med det huvudsakliga syftet eller ett av de huvudsakliga syftena att få en skattefördel som motverkar målet eller syftet med direktivet och som inte är genuina med beaktande av alla fakta och omständigheter (artikel 1.2). Ett arrangemang eller en uppsätt-

¹¹ Denna lydelse av artikel 1.4 beslutades den 27 januari 2015 och ska genomföras i medlemsstaterna senast den 31 december 2015. Dessförinnan hade bestämmelsen följande lydelse: Detta direktiv ska inte hindra tillämpningen av sådana nationella eller avtalsgrundande bestämmelser som behövs för förebyggande av bedrägeri och annan oredlighet eller missbruk (artikel 1.2).

ning arrangemang betraktas inte som genuina i detta sammanhang i den utsträckning som de inte har införts av giltiga kommersiella skäl som återspeglar den ekonomiska verkligheten (artikel 1.3). Denna bestämmelse ska senast den 31 december 2015 vara genomförd i svensk rätt.

4.2 Skatteflyktslagen utvidgas till att även gälla kupongskatt

Promemorians förslag: Skatteflyktslagens tillämpningsområde utvidgas så att lagen även omfattar fastställande av underlag för att ta ut kupongskatt.

Skälen för promemorians förslag

Behövs lagändringar för att genomföra skatteflyktsbestämmelsen i svensk rätt?

En första fråga att ta ställning till är om det redan finns bestämmelser i svensk rätt som har den effekt som åsyftas i ändringsdirektivet. I så fall behövs ingen lagstiftningsåtgärd för att genomföra detta.

Moder- och dotterbolagsdirektivet föreskriver att gränsöverskridande vinstutdelningar varken ska beskattas i källstaten eller i mottagarstaten, men enligt skatteflyktsbestämmelsen i ändringsdirektivet ska detta inte gälla om förutsättningarna i artikel 1.2 är uppfyllda. Av detta följer att i sådana situationer som avses i skatteflyktsbestämmelsen måste det finnas en möjlighet enligt svensk rätt att beskatta dels utdelningar som svenska moderbolag tar emot från utländska dotterbolag, dels utdelningar som svenska dotterbolag lämnar till utländska moderbolag. Nedan ska det diskuteras om det finns en sådan möjlighet.

Möjlighet att beskatta utdelning som tas emot av ett svenskt företag

I den utsträckning som mottagna utdelningar över huvud taget beskattas i Sverige sker det med stöd av bestämmelserna i inkomstskattelagen. Skatteflyktslagen, som innehåller generella bestämmelser mot skatteflykt, gäller vid fastställande av underlag för att ta ut kommunal och statlig inkomstskatt, dvs. skatt enligt inkomstskattelagen (1 §). Skatteflyktslagen kan således i och för sig vara tillämplig i fråga om beskattning av en utdelning som ett svenskt företag tar emot från ett företag hemmahörande i en annan medlemsstat. För att direktivet ska anses vara genomfört i svensk rätt när det gäller mottagna utdelningar krävs även att förutsättningarna i övrigt för skatteflyktslagens tillämpning överensstämmer med eller omfattar direktivets skatteflyktsbestämmelse. Slutligen krävs att rättsföljden av en tillämpning av skatteflyktslagen överensstämmer med eller omfattar rättsföljden av skatteflyktsbestämmelsen.

Såväl skatteflyktsbestämmelsen i ändringdirektivet som skatteflyktslagen innehåller ett antal förutsättningar som måste vara uppfyllda för att de ska kunna tillämpas. För att skatteflyktsbestämmelsen ska vara tillämplig krävs för det första att det är fråga om ett arrangemang eller en

uppsättning arrangemang som inte är genuina, dvs. i den utsträckning som de inte har införts av giltiga kommersiella skäl som återspeglar den ekonomiska verkligheten (artikel 1.2 och 1.3). En tillämpning av skatteflyktslagen å sin sida förutsätter att det är fråga om en rättshandling som ingår i ett visst förfarande och att den skattskyldige direkt eller indirekt medverkat i rättshandlingen (2 § 1 och 2). Ett arrangemang eller en del av ett arrangemang får anses omfatta skatteflyktslagens krav på att det ska vara fråga om en rättshandling som ingår i ett visst förfarande. Vidare innehåller skatteflyktslagen inte den begränsning som följer av skatteflyktsbestämmelsen, enligt vilken en tillämpning av bestämmelsen förutsätter att arrangemanget inte har införts av giltiga kommersiella skäl som återspeglar den ekonomiska verkligheten. I detta avseende är alltså skatteflyktslagen vidare än skatteflyktsbestämmelsen. Till skillnad från skatteflyktslagen innehåller skatteflyktsbestämmelsen inget uttryckligt krav på att den skattskyldige själv, direkt eller indirekt, har medverkat i rättshandlingen i fråga. Underförstått får detta dock anses gälla även i skatteflyktsbestämmelsen.

Enligt 2 § 1 skatteflyktslagen förutsätter en tillämpning av lagen att rättshandlingen ingår i ett förfarande som medför en väsentlig skatteförmån för den skattskyldige. I fråga om skatteförmånens storlek bör det krävas att förfarandet ger upphov till en betydligt större skatteförmån än något tusental kronor för att lagen ska kunna tillämpas (se prop. 1996/97:170 s. 45). Skatteflyktsbestämmelsen i ändringsdirektivet innehåller inte uttryckligen något motsvarande krav på att skatteförmånen, eller skattefördelen enligt direktivets ordalydelse, ska uppgå till en viss storlek. Enligt skälen till ändringsdirektivet bör dock skatteflyktsbestämmelser tillämpas på ett proportionellt sätt (skäl 6). I många fall torde det kunna ifrågasättas om det är proportionellt att inleda ett förfarande om skatteflykt avseende en skatteförmån som understiger den gräns som följer av skatteflyktslagen. Mot denna bakgrund får ändringsdirektivet även i detta avseende anses omfattas av 2 § skatteflyktslagen.

Vidare krävs för tillämpning av skatteflyktsbestämmelsen i ändringsdirektivet att arrangemanget har införts med det huvudsakliga syftet eller med ett av de huvudsakliga syftena att få en skattefördel (artikel 1.2). Motsvarande krav enligt skatteflyktslagen är att skatteförmånen ska ha utgjort det övervägande skälet för förfarandet (2 § 3). Med detta avses att skatteförmånen vid en objektiv betraktelse väger tyngre än samtliga övriga skäl tillsammans som den skattskyldige har för sitt handlande (se prop. 1996/97:170 s. 44). Även i denna del får skatteflyktsbestämmelsen anses omfattas av 2 § skatteflyktslagen.

Slutligen krävs för tillämpning av skatteflyktsbestämmelsen i ändringsdirektivet att skattefördelen som den skattskyldige vill uppnå motverkar målet eller syftet med direktivet (artikel 1.2). En tillämpning av skatteflyktslagen förutsätter å sin sida att ett fastställande av underlagen enligt förfarandet skulle strida mot lagstiftningens syfte som det framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåts genom förfarandet (2 § 4). Direktivets bestämmelser om skattefrihet för mottagen utdelning har införlivats i svensk rätt genom bestämmelserna i 24 kap. IL. Om ett förfarande motverkar målet eller syftet med moder- och dotterbolagsdirektivet, strider det således även mot den svenska lagstiftningens syfte i

dessa delar. Villkoren enligt skatteflyktslagen överensstämmer därför även i denna del med villkoren enligt ändringsdirektivet för att få tillämpa skatteflyktsbestämmelsen.

Förutsättningarna för att tillämpa skatteflyktsbestämmelsen omfattas således av förutsättningarna i 2 § för att tillämpa skatteflyktslagen. Vid bedömningen av om skatteflyktsbestämmelsen, såvitt avser dess krav på beskattning av mottagen utdelning, kan anses genomförd i svensk rätt måste man dock även jämföra dess rättsföljd med rättsföljden enligt skatteflyktslagen.

Enligt skatteflyktsbestämmelsen ska förmånerna enligt ändringsdirektivet, dvs. skattefrihet för vinstutdelning, inte beviljas om rekvisiten i bestämmelsen är uppfyllda (artikel 1.2). Enligt 2 § skatteflyktslagen ska man inte ta hänsyn till en viss rättshandling om villkoren i denna paragraf är uppfyllda. I stället ska beslut om fastställande av underlag fattas som om rättshandlingen inte hade företagits (3 §). Framstår förfarandet med hänsyn till det ekonomiska resultatet – bortsett från skatteförmånen – som en omväg i förhållande till det närmast till hands liggande förfarandet, ska beslutet i stället fattas som om den skattskyldige hade valt det förfarandet. Om de nu angivna grunderna för beslutet om fastställande av underlag inte kan tillämpas eller skulle leda till oskäligt resultat, ska underlaget för att ta ut skatt uppskattas till skäligt belopp.

Utdelning som tas emot av ett svenskt företag och som omfattas av moder- och dotterbolagsdirektivet ska inte beskattas här om bestämmelserna om skattefrihet för mottagna utdelningar i 24 kap. IL, genom vilka Sverige har genomfört moder- och dotterbolagsdirektivet, är uppfyllda. Den situationen skulle kunna förekomma att två företag genom en rättshandling, eller ett arrangemang med ändringsdirektivets terminologi, på ett otillbörligt sätt åstadkommer att en transaktion dem emellan omfattas av direktivet i syfte att undvika beskattning i Sverige. Vid en tillämpning av skatteflyktslagen bortser man då från rättshandlingen (arrangemanget) och beskattar utdelningen. Rättsföljden enligt skatteflyktslagen är således att bolaget inte beviljas förmånerna enligt direktivet och även i detta avseende omfattar alltså skatteflyktslagen skatteflyktsbestämmelsen.

Sammanfattningsvis omfattar skatteflyktslagen skatteflyktsbestämmelsen i ändringsdirektivet när det gäller utdelningar som ett svenskt företag tar emot. Mottagna utdelningar kan därmed beskattas med stöd av skatteflyktslagen i de situationer som avses i ändringsdirektivet, vilket innebär att ändringsdirektivet får anses redan omfattas av skatteflyktslagen i denna del.

Möjlighet att beskatta utdelning som lämnas av ett svenskt företag

Utdelningar som lämnas av svenska dotterbolag till utländska moderbolag beskattas inte med statlig inkomstskatt enligt inkomstskattelagen utan i stället, i den utsträckning mottagarna är skattskyldiga, tas kupongskatt ut enligt kupongskattelagen. Skatteflyktslagen är inte tillämplig på kupongskatt och den lagen kan således inte tillämpas för att beskatta sådana utdelningar som lämnas av svenska dotterbolag till utländska moderbolag som enligt skatteflyktsbestämmelsen i direktivet ska beskattas.

I 4 § tredje stycket KupL finns det dock en bestämmelse som syftar till att förhindra att skattskyldigheten för kupongskatt kringgås. Enligt denna bestämmelse föreligger skattskyldighet för utdelningsberättigad som innehar aktie under sådana förhållanden att annan därigenom obehörigen bereds förmån vid beslut om inkomstskatt eller vinner befrielse från kupongskatt. Syftet med bestämmelsen är att förhindra att regleringen i kupongskattelagen kringgås via s.k. bulvanförhållanden (se prop. 1970:134 s. 54). Detta åstadkoms genom att den som tagit emot en utdelning ska beskattas om denna agerat som bulvan för någon annan. När det gäller kringgående av kupongskatten är det således inte den som hade varit skattskyldig om kringgåendet inte hade genomförts som ska beskattas, utan bulvanen. Vidare gäller att bestämmelsen också kan vara tillämplig om förfarandet syftar till att bereda annan (än bulvanen) obehörig förmån vid fastställande av underlag för inkomstskatt. Även i dessa fall beskattas bulvanen.

För att 4 § tredje stycket KupL ska vara tillämplig krävs visserligen inte, till skillnad från skatteflyktsbestämmelsen i ändringsdirektivet, att förfarandet strider mot lagstiftningens syfte eller att det inte har införts av giltiga kommersiella skäl som återspeglar den ekonomiska verkligheten. På så sätt är dess tillämpningsområde vidare än tillämpningsområdet för skatteflyktsbestämmelsen. Den aktuella bestämmelsen i kupongskattelagen skiljer sig dock från skatteflyktsbestämmelsen eftersom den inte gäller generellt utan den avser en viss specifik kringgåendesituation. En annan skillnad är också att skatteflyktsbestämmelsen avser att beskatta den som hade varit skattskyldig om kringgåendet (det inte genuina arrangemanget) inte hade genomförts, dvs. moderbolaget som rätteligen skulle ha tagit emot utdelningen, medan bestämmelsen i kupongskattelagen avser att beskatta bulvanen. På grund av detta kan bestämmelsen i kupongskattelagen inte anses omfatta skatteflyktsbestämmelsen i ändringsdirektivet. För att ändringsdirektivet ska anses genomfört måste det således i svensk rätt införas en möjlighet att ta ut kupongskatt i alla de situationer som avses i skatteflyktsbestämmelsen. Hur denna ändring bör utformas diskuteras under nästföljande rubrik.

Skatteflyktslagen ska även omfatta kupongskatt

Enligt huvudregeln ska kupongskatt betalas till staten för utdelning på aktie i svenskt aktiebolag till en utländsk juridisk person (1 § och 4 § första stycket KupL). Detta gäller dock inte om mottagaren är ett moderbolag inom EU och om övriga förutsättningar i moder- och dotterbolagsdirektivet är uppfyllda (4 § femte stycket KupL). Som nämns under föregående rubrik är det nödvändigt att det införs en möjlighet att ta ut kupongskatt på utdelningar om förutsättningarna i skatteflyktsbestämmelsen i ändringsdirektivet är uppfyllda. Det bör ske genom att skatteflyktslagens tillämpningsområde utvidgas så att lagen även omfattar kupongskatt. Det har konstaterats ovan under rubriken ”Möjlighet att beskatta utdelning som tas emot av ett svenskt företag” att tillämpningsområdet för denna lag omfattar tillämpningsområdet för skatteflyktsbestämmelsen i direktivet. Det är dessutom lämpligt att samla generella bestämmelser mot skatteflykt avseende statlig och kommunal inkomstskatt samt kupongskatt i en lag.

Skatteflyktslagen gäller i dag vid fastställande av underlag för att ta ut kommunal och statlig inkomstskatt. Lagens tillämpningsområde bör utvidgas genom att den även ska gälla vid fastställande av underlag för att ta ut kupongskatt.

När det gäller frågan om skatteflyktslagen bör göras tillämplig generellt på kupongskatt eller bara i de gränsöverskridande situationer som avses i moder- och dotterbolagsdirektivet görs följande bedömning.

Frågan om skatteflyktsregleringen ska omfatta kupongskatten har tagits upp i tidigare sammanhang (se bl.a. Ds B 1978:6, prop. 1980/81:17, prop. 1996/97:170 och SOU 1999:79). Ett avgörande skäl för att inte låta denna reglering omfatta kupongskatten har varit att skatten inte omfattas av förhandsbeskedsinstitutet. Samtidigt har framhållits att en utvidgning av skatteflyktslagens tillämpningsområde i princip borde komma till stånd (se prop. 1982/83:84 s. 13). I Kupongskattelagsutredningens betänkande Källskatt på utdelning och royalty till begränsat skattskyldiga anges att det inte finns några principiella hinder mot att skatteflyktslagen skulle kunna omfatta även den motsvarighet till kupongskatt som utredningen föreslog (se SOU 1999:79 s. 178). Utredningen valde dock att inte lämna något sådant förslag, främst på grund av att den inte av befintligt underlag kunde dra slutsatsen att skatteflyktslagens bestämmelser skulle kunna hindra skatteundandraganden.

Kupongskatten ersätter den statliga inkomstskatten för den som är begränsat skattskyldig. Med hänsyn till detta finns det inga principiella skäl som talar emot att skatteflyktslagen skulle kunna omfatta även denna skatt. Till saken hör dessutom att Förhandsbeskedsutredningen i sitt betänkande Förbättrat förhandsbeskedsinstitut (SOU 2014:62) har föreslagit att det ska bli möjligt att ansöka om förhandsbesked i fråga om kupongskatt. Betänkandet har remitterats och remissinstanserna har inte haft några invändningar mot utredningens förslag i denna del. Betänkandet bereds inom Finansdepartementet. Sammantaget bör utvidgningen av skatteflyktslagens tillämpningsområde omfatta kupongskatt generellt. Det innebär att skatteflyktslagen, förutom på utdelningar som omfattas av moder- och dotterbolagsdirektivet, även bör kunna tillämpas på andra utdelningar till utländska juridiska personer och på utdelningar till fysiska personer som är begränsat skattskyldiga.

Lagförslaget

Förslaget föranleder ändringar i 1 § skatteflyktslagen.

4.3 Förfarandet vid framställning om tillämpning av skatteflyktslagen i fråga om kupongskatt

Promemorians förslag: Frågan om tillämpning av skatteflyktslagen när det gäller kupongskatt prövas av den förvaltningsrätt som är behörig att pröva ett överklagande av Skatteverkets beslut i ett ärende enligt kupongskattelagen.

I fråga om handläggning av en sådan framställning och om överklagande av beslut med anledning av sådan framställning gäller bestämmelserna i kupongskattelagen i tillämpliga delar.

Framställning om tillämpning av skatteflyktslagen i fråga om kupongskatt får göras före utgången av den frist inom vilken Skatteverket i efterhand får påföra den skattskyldige kupongskatt.

Skälen för promemorians förslag: I 4 § skatteflyktslagen finns bestämmelser om förfarandet vid prövning av om lagen ska tillämpas. Enligt paragrafens första stycke ska frågan om tillämpning av skatteflyktslagen prövas av förvaltningsrätten som första instans efter framställning av Skatteverket. Detta bör även gälla i fråga om kupongskatt. Enligt 4 § första stycket skatteflyktslagen gäller vidare bestämmelserna i 67 kap. skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL, i tillämpliga delar i fråga om handläggning av framställning om tillämpning av lagen och i fråga om överklagande av beslut med anledning av sådan framställning. Det bör även i skatteflyktslagen regleras vilka bestämmelser som ska gälla vid handläggning av framställning om tillämpning av lagen i fråga om kupongskatt och vid överklagande av beslut med anledning av sådan framställning. Utgångspunkten bör vara att samma bestämmelser som i allmänhet gäller vid handläggning av mål om uttag av kupongskatt och för överklagande av beslut i sådana mål också ska gälla när Skatteverket har framställt att skatteflyktslagen ska tillämpas på kupongskatt.

Beslut av Skatteverket som avser ärenden enligt kupongskattelagen som överklagas till en förvaltningsrätt ska enligt 7 a § förordningen (1977:937) om allmänna förvaltningsdomstolars behörighet m.m. tas upp av Förvaltningsrätten i Falun. Det är således Förvaltningsrätten i Falun som prövar alla mål som rör uttag av kupongskatt. Förvaltningsrättens beslut överklagas till Kammarrätten i Sundsvall. Förvaltningsrätten i Falun bör även pröva mål om kupongskatt där Skatteverket åberopar skatteflyktslagen. Skatteverket bör därför lämna framställning om tillämpning av skatteflyktslagen i fråga om kupongskatt till den förvaltningsrätt som är behörig att pröva överklaganden av verkets beslut i ärenden enligt kupongskattelagen, dvs. till Förvaltningsrätten i Falun.

Skatteförfarandelagen gäller enligt 2 kap. 1 § inte för skatt som tas ut enligt kupongskattelagen. I kupongskattelagen finns dock vissa förfarandebestämmelser som gäller vid domstols handläggning av mål som rör uttag av kupongskatt, som hänvisar till bestämmelserna i skatteförfarandelagen. I 1 § tredje stycket 1 finns t.ex. bestämmelser om ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning som är tillämpliga i mål om uttag av kupongskatt. Beträffande överklagande gäller enligt 30 § KupL bestämmelserna i 67 kap. SFL om överklagande av förvaltningsrättens och kammarrättens beslut i tillämpliga delar för mål enligt kupongskatt.

telagen. Utöver förfarandebestämmelserna i kupongskattelagen tillämpas de allmänna bestämmelserna i förvaltningsprocesslagen (1971:291) i mål i domstol som rör uttag av kupongskatt. Om skatteflyktslagen utvidgas till att även omfatta kupongskatt enligt promemorians förslag kommer detta även att gälla när Skatteverket har åberopat att skatteflyktslagen ska tillämpas på kupongskatt.

Enligt 4 § andra stycket skatteflyktslagen får framställning om tillämpning av lagen göras före utgången av de frister som enligt 66 kap. 27 och 29–34 §§ SFL gäller för beslut om efterbeskattning. Även när det gäller framställning om tillämpning av skatteflyktslagen i fråga om kupongskatt bör det klargöras inom vilken frist en framställning får göras. Också i detta avseende bör utgångspunkten vara att de frister som Skatteverket i allmänhet har att förhålla sig till när det gäller uttag av kupongskatt bör gälla beträffande framställning om tillämpning av skatteflyktslagen i fråga om kupongskatt.

Av 26 § kupongskattelagen framgår under vilka förutsättningar Skatteverket i efterhand får påföra kupongskatt. Det bör vara möjligt för Skatteverket att inom samma frist som verket i efterhand får påföra kupongskatt göra framställning om tillämpning av skatteflyktslagen i fråga om sådan skatt. Kupongskattelagen reglerar dock inte inom vilken frist Skatteverket i efterhand får påföra kupongskatt. I stället styrs Skatteverkets möjlighet att kräva ut sin fordran på kupongskatt av allmänna bestämmelser om preskription av fordringar enligt preskriptionslagen (1981:130). Enligt 2 § preskriptionslagen preskriberas en fordran tio år efter tillkomsten. Skatteverkets fordran på kupongskatt uppkommer samtidigt som skattskyldigheten. Skatteverket måste således inom tio år från det att skattskyldigheten uppkom i efterhand påföra kupongskatt. Om preskriptionen avbryts förlängs denna tidsfrist (5–7 §§ preskriptionslagen). Överfört på skatteflyktslagen bör alltså gälla att Skatteverket får göra en framställning om tillämpning av skatteflyktslagen i fråga om kupongskatt fram till dess att Skatteverkets fordran på kupongskatt preskriberas.

Som anges i föregående stycke preskriberas Skatteverkets fordran på kupongskatt normalt tio år efter det att skattskyldigheten uppkom. Även om tio år är en lång frist är det inte lämpligt att korta ned den såvitt avser Skatteverkets möjlighet att lämna framställning om tillämpning av skatteflyktslagen i fråga om kupongskatt. För det första är det en rimlig utgångspunkt att samma frister som i allmänhet gäller för uttag av kupongskatt även gäller vid uttag av sådan skatt med tillämpning av skatteflyktslagen. För det andra vore det inte rimligt om Skatteverket inte kunde angripa ett medvetet förfarande som syftar till att kringgå skattskyldigheten genom en framställning om tillämpning av skatteflyktslagen inom samma frist som verket enligt gällande rätt i efterhand kan påföra kupongskatt i exempelvis ett fall där den som har tagit emot utdelningen inte alls haft ett sådant syfte. Det ryms inte inom ramen för detta lagstiftningsprojekt att göra en översyn av de allmänna bestämmelserna i kupongskattelagen.

Lagförslaget

Förslaget innebär att ändringar görs i 4 § skatteflyktslagen och att två nya paragrafer, 5 och 6 §§, införs i den lagen.

4.4 Skatteflyktsbestämmelsen i kupongskattelagen avskaffas

Promemorians förslag: Skatteflyktsbestämmelsen i 4 § tredje stycket kupongskattelagen avskaffas.

Skälen för promemorians förslag: I avsnitt 4.2 föreslås att skatteflyktslagens tillämpningsområde ska utvidgas så att lagen även omfattar fastställande av underlag för att ta ut kupongskatt. Frågan är mot denna bakgrund om det är nödvändigt att ha kvar skatteflyktsbestämmelsen i 4 § tredje stycket KupL.

Kupongskattekommittén konstaterade i sitt betänkande att bestämmelsen såvitt känt inte har tillämpats men att den kan ha en allmänpreventiv funktion (SOU 1999:79 s. 181). Kommittén ansåg därför att det var lämpligt att även fortsättningsvis ha en skatteflyktsregel i den nya lag som kommittén föreslog skulle ersätta kupongskattelagen. Enligt kommitténs förslag skulle en bestämmelse som påminner om den nu aktuella bestämmelsen i kupongskattelagen tas in i den nya lagen. Kommitténs förslag har inte lett till lagstiftning.

Kammarrätten i Sundvalls dom den 15 juni 2007 i mål nr 575-05 är ett exempel på när skatteflyktsbestämmelsen har tillämpats. Målet gällde ett svenskt bolag som tagit ett aktielån avseende aktier i ett annat svenskt bolag. Långgivare var ett tyskt företag. Det låntagande bolaget registrerades som ägare till aktierna och under låneperioden, som sträckte sig över två dagar, mottog bolaget utdelning på aktierna. Det låntagande bolaget lämnade därefter tillbaka aktierna och betalade hela utdelningen till det tyska företaget. Kammarrätten ansåg att det svenska bolaget innehafte aktierna under sådana förhållanden att den utländska långgivaren obehörigen blivit befriad från kupongskatt och att Skatteverket därför hade haft fog för att, med tillämpning av 4 § tredje stycket KupL, påföra bolaget kupongskatt på utdelningen.

Samma bestämmelser för skatteflykt bör gälla oavsett om det rör sig om fastställande av underlag för statlig och kommunal inkomstskatt eller kupongskatt. Skatteflyktsbestämmelsen i kupongskattelagen bör därför avskaffas. Möjligheten att tillämpa skatteflyktslagen i fråga om kupongskatt får anses fylla det syfte som skatteflyktsbestämmelsen i kupongskattelagen fyller i dag.

Lagförslaget

Förslaget föranleder ändringar i 4 § KupL.

5 Associationsformer som omfattas av moder- och dotterbolagsdirektivet

Promemorians förslag: Bilaga 24.1 till inkomstskattelagen kompletteras med de associationsformer i Polen och Rumänien som enligt rådets beslut den 8 juli 2014 omfattas av moder- och dotterbolagsdirektivet.

Skälen för promemorians förslag: Den 8 juli 2014 antog rådet direktiv 2014/86/EU om ändring av direktiv 2011/96/EU om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater. Förutom den begränsning av skattefriheten för utdelning som behandlas i avsnitt 3 innebär ändringsdirektivet att tillägg görs i förteckningen i rådets direktiv 2011/96/EU om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater (moder- och dotterbolagsdirektivet) över de associationsformer som omfattas av direktivet. Tillägget avser vissa associationsformer i Polen och i Rumänien.

De associationsformer som genom ändringsdirektivet omfattas av moder- och dotterbolagsdirektivet bör tas med i förteckningen i bilaga 24.1 till inkomstskattelagen (1999:1229) över associationsformer som avses i 24 kap. 16 § andra stycket 1 den lagen.

6 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Promemorians förslag: Ändringarna som föreslås i promemorian träder i kraft den 1 januari 2016.

De nya bestämmelserna i kupongskattelagen och i bilaga 24.1 till inkomstskattelagen i dess nya lydelse tillämpas första gången på utdelning som lämnas efter den 31 december 2015. De nya bestämmelserna i 1 och 6 §§ skatteflyktslagen och i 24 kap. 17 b och 19 §§ inkomstskattelagen tillämpas första gången på utdelning om skattskyldighet för denna uppkommer efter den 31 december 2015.

Skälen för promemorians förslag: De ändringar i rådets direktiv 2011/96/EU om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater (moder- och dotterbolagsdirektivet) som behandlas i denna promemoria ska vara genomförda i svensk rätt senast den 31 december 2015. Ändringarna som föreslås i promemorian bör därför träda i kraft den 1 januari 2016.

De nya bestämmelserna i kupongskattelagen (1970:624), förkortad KupL, och bilaga 24.1 till inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, i dess nya lydelse bör tillämpas första gången på utdelning som lämnas efter den 31 december 2015.

Det finns inga särskilda regler om beskattningstidpunkten för utdelning i inkomstslaget näringsverksamhet, utan utdelningen ska enligt 14 kap. 2 § IL tas upp som intäkt det beskattningsår som den hänför sig till enligt god redovisningssed. Vid anteciperad utdelning kan den situationen uppkomma att skattskyldigheten för en utdelning inträder vid en tidigare tidpunkt än när utdelningen lämnas, se under rubriken ”Beskattningstidpunkt för utdelning” i avsnitt 3.1. För att undvika retroaktiv tillämpning av de föreslagna bestämmelserna i 24 kap. 17 b och 19 §§ IL bör dessa inte tillämpas första gången på utdelning som lämnas efter den 31 december 2015, utan på utdelning om skattskyldighet för denna uppkommer efter denna dag.

Skattskyldigheten i fråga om kupongskatt inträder vid utdelningstillfället. Med utdelningstillfälle avses för avstämningsbolag dagen för avstämmning och för andra aktiebolag den dag då utdelningen blir tillgänglig för lyftning, 2 § första stycket KupL. För aktiebolag som inte är avstämningsbolag kan en utdelning i vissa fall anses tillgänglig för lyftning, och därmed skattskyldigheten inträda, omedelbart efter det att beslut om utdelning fattats, 3 § KupL. Det gäller bl.a. när något utdelningstillfälle inte har bestämts. I dessa fall kan således skattskyldigheten inträda innan utdelningen lämnas. För att undvika retroaktiv tillämpning i sådana fall bör de föreslagna bestämmelserna om kupongskatt i 1 och 6 §§ skatteflyktslagen tillämpas första gången på utdelning om skattskyldigheten för denna uppkommer efter den 31 december 2015.

7 Konsekvenser

Offentligfinansiella effekter

De föreslagna bestämmelserna om att vissa företagsformer i Polen och i Rumänien ska omfattas av de bestämmelser om skattefrihet på utdelning på andelar som i dag gäller enligt 24 kap. 17–17 b §§ inkomstskattelagen (1999:1229) är till fördel för de skattskyldiga. Detta eftersom en tillämpning av rådets direktiv 2011/96/EU om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater (moder- och dotterbolagsdirektivet) och de bestämmelser som införts i svensk rätt med anledning av direktivet leder till lägre beskattning av utdelning än vad som annars skulle ha varit fallet. Denna ändring kan således medföra ett visst skattebortfall. Med hänsyn till det begränsade tillämpningsområdet och att det sedan tidigare finns andra bolagsformer i Polen och i Rumänien som omfattas av direktivet bedöms förslagens påverkan på de offentliga finanserna vara försumbar.

När det gäller förslaget om begränsning av skattefriheten för utdelning på andelar, där utdelningen varit avdragsgill och behandlats som ränta i källstaten, kommer det sannolikt ha en avhållande effekt på förekomsten av sådana gränsöverskridande transaktioner. Förslaget bedöms därför få en positiv men försumbar effekt på de offentliga finanserna.

När det gäller förslaget om att kupongskatt ska omfattas av lagen (1995:575) mot skatteflykt, förkortad skatteflyktslagen, är effekterna svårbedömda eftersom det är svårt att förutse vilka tillkommande situat-

ioner som Skatteverket kommer att kunna angripa. Förslaget bedöms också ha en avhållande effekt på förekomsten av skatteflykt vad gäller kupongskatt. Sammantaget innebär detta att förslagens positiva effekt på de offentliga finanserna blir försumbar även i denna del.

Promemorian innehåller sammanfattningsvis förslag som påverkar de offentliga finanserna såväl positivt som negativt. I samtliga fall saknas dock underlag för att göra beräkningar av eventuella offentligfinansiella effekter av förslagen. Inget av förslagen bedöms dock komma att bli tillämpligt i mer än ett fåtal fall. Samtliga effekter bedöms därför vara små eller försumbara. Då effekterna dessutom går i båda riktningarna är bedömningen att den samlade offentligfinansiella effekten av promemorians förslag är försumbara.

Effekter för företagen

Förslagen i promemorian bedöms påverka ett begränsat antal internationellt verksamma företag. Dessa är företag i utlandet som äger andelar i svenska företag och svenska företag som äger andelar i utländska företag.

När det gäller förslaget om att kupongskatt ska omfattas av skatteflyktlagen ska bestämmelsen bara träffa icke-genuina arrangemang. Effekten bedöms därför bli mycket liten.

De övriga förslagen i promemorian leder inte till att företagen kommer behöva förändra redovisningen av utdelning. Förslaget ökar därmed inte den administrativa bördan med mer än den engångskostnad som eventuellt kan förknippas med att tillgodogöra sig de förändrade reglerna.

Effekter för myndigheter och domstolar

Förslaget bedöms inte innebära någon ökad administration eller några ökade kostnader för Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna.

Effekter för jämställdheten

Förslagen i promemorian påverkar beskattningen av vissa utdelningar i inkomstlagen näringsverksamhet och har därför inga direkta effekter på jämställdheten mellan män och kvinnor. I den mån en ökad beskattning på företagsnivå påverkar delägarnas avkastning på andelsinnehavet påverkar dock förslagen indirekt företagets ägare. Då män i högre grad än kvinnor äger andelar i företag påverkar förslagen män i större utsträckning. Eftersom effekterna av förslagen är till såväl den skattskyldiges fördel som nackdel kommer dock den totala indirekta effekten på jämställdheten att bli mycket begränsad.

8 Författningskommentar

8.1 Förslaget till lag om ändring i kupongskattelagen (1970:624)

4 §

Ändringen innebär att nuvarande tredje stycket tas bort och därmed att skatteflyktsbestämmelsen i det stycket avskaffas. I *sjätte* och *sjunde styckena* görs följdändringar till denna ändring.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelserna behandlas i avsnitt 6.

8.2 Förslaget till lag om ändring i lag (1995:575) mot skatteflykt

1 §

Genom ändringen görs lagen tillämplig även vid fastställande av underlag för att ta ut kupongskatt.

4 §

Bestämmelsen om att Skatteverket hos förvaltningsdomstol ska ansöka om tillämpning av lagen kvarstår oförändrad.

5 §

I paragrafen, som är ny, regleras förfarandet vid framställning om tillämpning av lagen i fråga om kommunal och statlig inkomstskatt. Paragrafen motsvarar i stort den tidigare 4 §.

Enligt *första stycket* gäller, liksom i dag, bestämmelserna i 67 kap. skatteförfarandelagen (2012:1244) i tillämpliga delar i fråga om handläggning av sådan framställning som avses i paragrafen och i fråga om överklagande av beslut med anledning av sådan framställning.

Av *andra stycket* framgår att framställning som avses i första stycket får göras före utgången av de frister som enligt skatteförfarandelagen gäller för beslut om efterbeskattning. Detta överensstämmer med gällande rätt.

6 §

I paragrafen, som är ny, regleras förfarandet vid framställning om tillämpning av lagen i fråga om kupongskatt.

Av *första stycket* framgår för det första att Skatteverket ska lämna en framställning om tillämpning av lagen beträffande kupongskatt till den förvaltningsrätt som är behörig att pröva ett överklagande av Skatteverkets beslut i ett ärende enligt kupongskattelagen (1970:624), förkortad KupL. Av 7 a § 3 förordningen (1977:937) om allmänna förvaltningsdomstolars behörighet m.m. framgår att det är Förvaltningsrätten i Falun som är behörig att ta upp överklaganden i ärenden enligt kupongskatte-

lagen. Därmed är det till denna förvaltningsrätt som Skatteverket ska lämna en framställning om tillämpning av lagen i fråga om kupongskatt.

Av första stycket framgår för det andra att bestämmelserna i kupongskattelagen gäller i tillämpliga delar i fråga om handläggning av en sådan framställning och för överklagande av beslut med anledning av en sådan framställning. När det gäller handläggningen är t.ex. bestämmelserna 1 § tredje stycket 1 KupL om kostnader för ombud, biträde eller utredning tillämpliga. Dessa bestämmelser hänvisar i sin tur till bestämmelser i skatteförfarandelagen. I 30 § KupL finns bestämmelser om överklagande av mål enligt lagen. Även denna paragraf hänvisar till bestämmelser i skatteförfarandelagen. Utöver förfarandebestämmelserna i kupongskattelagen tillämpas de allmänna bestämmelserna i förvaltningsprocesslagen (1971:291) i mål i domstol som rör uttag av kupongskatt.

Andra stycket reglerar inom vilken tid Skatteverket får göra en framställning om att tillämpa lagen på kupongskatt. Detta får ske inom den frist som Skatteverket i efterhand får påföra den skattskyldige kupongskatt. Under vilka förutsättningar Skatteverket i efterhand får påföra kupongskatt regleras i 26 § KupL. I nämnda paragraf anges dock ingen särskild frist. I stället gäller att Skatteverkets fordran på kupongskatt enligt 2 § preskriptionslagen (1981:130) preskriberas tio år efter det att skattskyldigheten uppkom. Det innebär att Skatteverket får göra en sådan framställning inom tio år från det att skattskyldigheten uppkom, dvs. från utdelningstillfället. Om preskriptionen avbryts kan denna tidsfrist förlängas.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelserna behandlas i avsnitt 6.

8.3 Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

24 kap.

17 b §

Enligt paragrafen ska utdelning på andel som ägs av handelsbolag inte tas upp om förutsättningarna i paragrafen är uppfyllda. Genom ändringen i *första stycket* gäller detta dock inte om 19 § är tillämplig, dvs. om utdelningen lämnas av ett utländskt företag till den del utdelningen får dras av på grund av att den behandlas som ränta i det företag som lämnar utdelningen.

19 §

Paragrafen är ny. Bestämmelsen innebär att skattefriheten för utdelning på andel som avses i 17–17 b §§ inte ska gälla om utdelningen lämnas av ett utländskt företag till den del utdelningen får dras av på grund av att den behandlas som ränta i det företag som lämnar utdelningen. Bestämmelsen gäller oavsett hur stort andelsinnehav företaget som tar emot utdelningen har i det företag som lämnar utdelningen. Utdelningen ska tas upp oavsett om det företag som har lämnat utdelningen inte har kunnat utnyttja avdraget för ränta.

Det finns inga särskilda regler om beskattningstidpunkten för utdelning utan beskattningen följer redovisningen. I förevarande fall är det fråga om utdelning som är skattemässigt avdragsgill eftersom den behandlas som ränta. Utdelningen tas enligt 14 kap. 2 § upp som intäkt det beskattningsår som den hänför sig till enligt god redovisningssed.

Bilaga 24.1

I bilagan görs tillägg för associationsformer i Polen och i Rumänien. Dessutom görs i övrigt redaktionella ändringar.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelserna behandlas i avsnitt 6.

DIREKTIV

RÅDETS DIREKTIV 2014/86/EU

av den 8 juli 2014

om ändring av direktiv 2011/96/EU om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater

EUROPEISKA UNIONENS RÅD UTFÄRDAR DETTA DIREKTIV

med beaktande av fördraget om Europeiska unionens funktionssätt, särskilt artikel 115,

med beaktande av Europeiska kommissionens förslag,

efter översändande av utkastet till lagstiftningsakt till de nationella parlamenten,

med beaktande av Europaparlamentets yttrande ⁽¹⁾,

med beaktande av Europeiska ekonomiska och sociala kommitténs yttrande ⁽²⁾,

i enlighet med ett särskilt lagstiftningsförfarande, och

av följande skäl:

- (1) Genom rådets direktiv 2011/96/EU ⁽³⁾ undantas olika former av vinstutdelning från dotterbolag till moderbolag från källskatt och undanröjs dubbelbeskattning av sådana inkomster på moderbolagsnivå.
- (2) Fördelarna med direktiv 2011/96/EU bör inte leda till situationer med dubbel icke-beskattning och därför skapa oavsiktliga skattefördelar för koncerner med moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater i jämförelse med koncerner hemmahörande i samma medlemsstat.
- (3) För att undvika situationer med dubbel icke-beskattning till följd av olikheter i den skattemässiga behandlingen av vinstutdelning mellan medlemsstaterna, bör den medlemsstat där moderbolaget är hemmahörande och den medlemsstat där det fasta driftstället är hemmahörande inte tillåta dessa företag att utnyttja den skattebefrielse som tillämpas på mottagen vinstutdelning, i den mån sådana vinster är avdragsgilla i ett dotterbolag till moderbolaget.
- (4) Det är lämpligt att uppdatera del A i bilaga I till direktiv 2011/96/EU, så att den även omfattar andra former av bolag som omfattas av bolagsskatt i Polen och andra former av bolag som har införts i bolagslagstiftningen i Rumänien.
- (5) Direktiv 2011/96/EU bör därför ändras i enlighet med detta.

HÄRIGENOM FÖRESKRIVS FÖLJANDE.

Artikel 1

Direktiv 2011/96/EU ska ändras på följande sätt:

1. Artikel 4.1 a ska ersättas med följande:

- "a) avstå från att beskatta sådan vinstutdelning, till den del sådan vinstutdelning inte är avdragsgill i dotterbolaget, och beskatta sådan vinstutdelning till den del sådan vinstutdelning är avdragsgill i dotterbolaget, eller"

⁽¹⁾ Yttrande av den 2 april 2014 (ännu ej offentliggjort i EUT).

⁽²⁾ Yttrande av den 25 mars 2014 (ännu ej offentliggjort i EUT).

⁽³⁾ Rådets direktiv 2011/96/EU av den 30 november 2011 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater (EUT L 345, 29.12.2011, s. 8).

2. I del A i bilaga I ska led u ersättas med följande:

”u) Bolag i polsk rätt som kallas ’spółka akcyjna’, ’spółka z ograniczoną odpowiedzialnością’, ’spółka komandytowo-akcyjna’.”

3. I del A i bilaga I ska led w ersättas med följande:

”w) Bolag i rumänsk rätt som kallas ’societăți pe acțiuni’, ’societăți în comandită pe acțiuni’, ’societăți cu răspundere limitată’, ’societăți în nume colectiv’, ’societăți în comandită simplă’.”

Artikel 2

1. Medlemsstaterna ska senast den 31 december 2015 sätta i kraft de lagar och andra författningar som är nödvändiga för att följa detta direktiv. De ska genast överlämna texten till dessa bestämmelser till kommissionen.

När en medlemsstat antar dessa bestämmelser ska de innehålla en hänvisning till detta direktiv eller åtföljas av en sådan hänvisning när de offentliggörs. Närmare föreskrifter om hur hänvisningen ska göras ska varje medlemsstat själv utfärda.

2. Medlemsstaterna ska till kommissionen överlämna texten till de centrala bestämmelser i nationell lagstiftning som de antar inom det område som omfattas av detta direktiv.

Artikel 3

Detta direktiv träder i kraft den tjugonde dagen efter det att det har offentliggjorts i *Europeiska unionens officiella tidning*.

Artikel 4

Detta direktiv riktar sig till medlemsstaterna.

Utfärdat i Bryssel den 8 juli 2014.

På rådets vägnar
P.C. PADOAN
Ordförande

I

(Lagstiftningsakter)

DIREKTIV

RÅDETS DIREKTIV (EU) 2015/121

av den 27 januari 2015

om ändring av direktiv 2011/96/EU om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater

EUROPEISKA UNIONENS RÅD HAR ANTAGIT DETTA DIREKTIV

med beaktande av fördraget om Europeiska unionens funktionssätt, särskilt artikel 115,

med beaktande av Europeiska kommissionens förslag,

efter översändande av utkastet till lagstiftningsakt till de nationella parlamenten,

med beaktande av Europaparlamentets yttrande ⁽¹⁾,

med beaktande av Europeiska ekonomiska och sociala kommitténs yttrande ⁽²⁾,

i enlighet med ett särskilt lagstiftningsförfarande, och

av följande skäl:

- (1) Genom rådets direktiv 2011/96/EU ⁽³⁾ undantas olika former av vinstutdelning från dotterbolag till moderbolag från källskatt och undanröjs dubbelbeskattning av sådana inkomster på moderbolagsnivå.
- (2) Det är nödvändigt att se till att direktiv 2011/96/EU inte missbrukas av skattskyldiga som omfattas av dess tillämpningsområde.
- (3) Vissa medlemsstater tillämpar nationella eller avtalsgrundade bestämmelser som syftar till att ta itu med skatteflykt, skattebedrägeri eller missbruksförfaranden på ett allmänt eller på ett specifikt sätt.
- (4) Dessa bestämmelser kan dock vara mer eller mindre stränga och är under alla förhållanden utformade för att ta hänsyn till särdragen i varje medlemsstats nationella skattesystem. Vissa medlemsstater har dessutom inte några nationella eller avtalsgrundade bestämmelser för förebyggande av missbruk.
- (5) Införandet av en gemensam minimibestämmelse mot missbruk i direktiv 2011/96/EU skulle därför i hög grad bidra till att förebygga missbruk av det direktivet och säkerställa en enhetligare tillämpning av det i de olika medlemsstaterna.
- (6) Anti-missbruksbestämmelser bör tillämpas på ett proportionellt sätt och i det specifika syftet att ta itu med ett arrangemang eller en uppsättning arrangemang som inte är genuina, dvs. som inte återspeglar den ekonomiska verkligheten.

⁽¹⁾ Yttrande av den 2 april 2014 (ännu ej offentliggjort i EUT).

⁽²⁾ Yttrande av den 25 mars 2014 (EUT C 226, 16.7.2014, s. 40).

⁽³⁾ Rådets direktiv 2011/96/EU av den 30 november 2011 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater (EUT L 345, 29.12.2011, s. 8).

- (7) I det syftet bör medlemsstaternas skatteförvaltningar, när de bedömer om ett arrangemang eller en uppsättning arrangemang utgör ett missbruk, göra en objektiv analys av alla relevanta fakta och omständigheter.
- (8) Medlemsstaterna bör visserligen använda anti- missbruksklausulen till att ta itu med arrangemang som i sin helhet inte är genuina, men det kan även finnas fall där enstaka steg eller delar av ett arrangemang, när de betraktas enskilt, inte är genuina. Medlemsstaterna bör också kunna använda anti-missbruksklausulen till att hantera dessa särskilda steg eller delar utan att det påverkar arrangemangets återstående genuina steg eller delar. Detta skulle maximera effektiviteten av anti-missbruksklausulen samtidigt som dess proportionalitet garanteras. "I den utsträckning-metoden" kan vara effektiv i de fall då de berörda enheterna som sådana är genuina, men när till exempel aktier varifrån vinstutdelningen härrör inte på ett genuint sätt tillskrivs en skattskyldig som är etablerad i en medlemsstat, dvs. om arrangemanget på grundval av sin rättsliga form innebär en överlåtelse av äganderätten till aktierna, men detta inte återspeglar den ekonomiska verkligheten.
- (9) Detta direktiv bör inte på något sätt påverka medlemsstaternas möjlighet att tillämpa de egna nationella eller avtalsgrundade bestämmelserna som syftar till att förebygga skatteflykt, skattebedrägeri eller missbruk.
- (10) Direktiv 2011/96/EU bör därför ändras i enlighet med detta.

HÄRIGENOM FÖRESKRIVS FÖLJANDE.

Artikel 1

Artikel 1.2 i direktiv 2011/96/EU ska ersättas med följande punkter:

"2. Medlemsstaterna ska inte bevilja förmånerna enligt detta direktiv till ett arrangemang eller en uppsättning arrangemang som har införts med det huvudsakliga syftet eller ett av de huvudsakliga syftena att få en skattefördel som motverkar målet eller syftet med detta direktiv och som inte är genuina med beaktande av alla relevanta fakta och omständigheter.

Ett arrangemang kan bestå av mer än ett steg eller en del.

3. Vid tillämpningen av punkt 2 ska ett arrangemang eller en uppsättning arrangemang betraktas som inte genuina i den utsträckning som de inte har införts av giltiga kommersiella skäl som återspeglar den ekonomiska verkligheten.

4. Detta direktiv ska inte hindra tillämpningen av sådana nationella eller avtalsgrundade bestämmelser som behövs för förebyggande av skatteflykt, skattebedrägeri eller missbruk."

Artikel 2

1. Medlemsstaterna ska sätta i kraft de lagar och andra författningar som är nödvändiga för att följa detta direktiv senast den 31 december 2015. De ska till kommissionen genast överlämna texten till dessa bestämmelser.

När en medlemsstat antar dessa bestämmelser ska de innehålla en hänvisning till detta direktiv eller åtföljas av en sådan hänvisning när de offentliggörs. Närmare föreskrifter om hur hänvisningen ska göras ska varje medlemsstat själv utfärda.

2. Medlemsstaterna ska till kommissionen överlämna texten till de centrala bestämmelser i nationell lagstiftning som de antar inom det område som omfattas av detta direktiv.

Artikel 3

Detta direktiv träder i kraft den tjugonde dagen efter det att det har offentliggjorts i *Europeiska unionens officiella tidning*.

Artikel 4

Detta direktiv riktar sig till medlemsstaterna.

Utfärdat i Bryssel den 27 januari 2015.

På rådets vägnar

J. REIRS

Ordförande
