

NSD
N Ä R I N G S L I V E T S
S K A T T E -
D E L E G A T I O N

Finansdepartementet
Skatte- och tullavdelningen
Marianne Kilnes
Erik Sjöstedt
103 33 Stockholm

Er referens: Fi2015/2314

Stockholm 2015-05-20

Remissyttrande

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

Näringslivets Skattedelagation (NSD) har tagit del av promemorian Begränsad skattefrihet för utdelning och nya bestämmelser mot skatteflykt i fråga om kupongskatt, och får avge följande yttrande.

SAMMANFATTNING

NSD anser att förslagen i promemorian är så pass bristfälligt utredda att de inte kan läggas till grund för lagstiftning.

INLEDNING

Det övergripande syftet med EU-rätten är att upprätthålla en stark inre marknad utan gränser mellan medlemsstater. Moder- och dotterbolagsdirektivets direkta syfte är att avskaffa skattemässiga hinder för gränsöverskridande företagsetableringar inom EU. Detta genom att undanta olika former av vinstutdelning från dotterbolag till moderbolag från källskatt och att undanröja dubbelbeskattning av vinstutdelning på moderbolagsnivå.

I den nu aktuella promemorian finns förslag till lagändringar föranledda av två beslut av Europeiska rådet om ändringar i moder- dotterbolagsdirektivet. De aktuella besluten är direktiv 2014/86/EU (hybridfinansiering) och direktiv 2015/121/EU (skatteflyktsbestämmelse).

Huvudmän i NSD är:

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

I rådets direktiv 2014/86/EU anges att de fördelar som följer med moder- dotterbolagsdirektivet inte bör leda till situationer med dubbel icke-beskattning som leder till oavsiktliga skattefördelar för koncerner med moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater i jämförelse med koncerner hemmahörande i samma medlemsstat. Artikel 4.1 a i direktivet har därför ändrats. Det tidigare alternativet för medlemsstaterna att generellt avstå från att beskatta vinstutdelningen begränsas nu så att avståendet endast ska gälla för den del av vinstutdelning som inte är avdragsgill i dotterbolaget.

I Rådets direktiv (EU) 2015/121 anges bl.a. att det är nödvändigt att se till att förmånerna i moder- dotterbolagsdirektivet inte missbrukas av skattskyldiga. Rådet beslutade som en följd av detta en ändring innebärande att medlemsstaterna inte ska 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.

FÖRSLAGEN I PROMEMORIAN

Begränsningen av skattefriheten för utdelning

I promemorian föreslås att den i 24 kap. IL reglerade skattefriheten för utdelning begränsas. Begränsningen innebär att utdelning på andel som lämnas av ett utländskt företag inte ska vara skattefritt till den del utdelningen får dras av som ränta i det företag som lämnar utdelningen.

När förslagen motiveras i promemorian (s. 18) hänvisas till att kommissionen i uttalandet till rådets protokoll bekräftar att ändringarna inte är avsedda att gälla när dubbel icke-beskattning inte uppkommer eller om tillämpningen leder till dubbelbeskattning av vinstutdelningar mellan moderbolag och dotterbolag. NSD delar uppfattningen att uttalandet återspeglar avsikten med ändringarna i direktivet.

Mot bakgrund av nämnda avsikt efterfrågar NSD en analys av om inskränkningen av skattefriheten inte bör kunna begränsas till situationer där utdelningen faktiskt har kunnat dras av. Har den inte kunnat dras av uppkommer inte någon dubbel icke-beskattning. Vidare saknar NSD en analys av hur de föreslagna reglerna förhåller sig till utdelning av vinster som har träffats av s.k. CFC-beskattning.

Moder- dotterbolagsdirektivet begränsar sig till utdelningar mellan företag hemmahörande i medlemsstater. Förslaget i promemorian begränsar sig dock inte till utdelningar mellan sådana företag. I promemorian anges att det för närvarande inom OECD pågår ett arbete som syftar till att motverka skattebaserosion och flyttning av vinster och att det av detta arbete framgår att skatteflykt och skatteundandragande med användning av hybridinstrument även är ett problem inom

Huvudmän i NSD är:

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

OECD:s medlemsländer. Slutsatsen i promemorian är att det därför saknas skäl att låta bestämmelsen begränsas till att bara gälla stater inom EU.

Enligt NSD framstår slutsatsen, att det saknas skäl att låta bestämmelserna begränsas till att bara gälla mellan stater inom EU, som förhastad. NSD saknar en konsekvensanalys av de förslag som är under utarbetande inom ramen för OECD:s BEPS-projekt. Om dessa förslag kommer att avvika från de ändringar som föreslås i promemorian kan direkta eller indirekta krav på ändringar av svensk lagstiftning uppstå. Återkommande förändringar av lagstiftning av här aktuellt slag bör undvikas då ökad osäkerhet tenderar att ha en negativ inverkan på investeringsviljan.

Genomförandet av skatteflyktsbestämmelsen i ändringsdirektivet

Av de ändringar av moder- dotterbolagsdirektivet som har beslutats vad gäller krav på skatteflyktsbestämmelser framgår att syftet är att medlemsstaterna inte ska bevilja förmånerna enligt direktiv till ett arrangemang eller en uppsättning arrangemang som har införts med det huvudsakliga syftet eller ett av de huvudsakliga syftena att få en skattefordel som motverkar målet eller syftet med detta direktiv och som inte är genuina med beaktande av alla relevanta fakta och omständigheter.

Mottagen utdelning:

I promemorian konstateras att i den utsträckning som mottagna utdelningar över huvud taget beskattas i Sverige sker det med stöd av bestämmelserna i inkomstskattelagen och att skatteflyktslagen gäller vid fastställande av underlag för att ta ut skatt enligt inkomstskattelagen. Skatteflyktslagen kan enligt promemorian 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 införlivat i svensk rätt när det gäller mottagna utdelningar krävs enligt slutsatser i promemorian även att förutsättningarna i övrigt för skatteflyktslagens tillämpning överensstämmer med eller omfattar direktivets skatteflyktsbestämmelse. I promemorian konstateras att skatteflyktslagen i vissa avseenden är vidare än skatteflyktsbestämmelsen i direktivet och därutöver görs bedömningen att skatteflyktsbestämmelsen i övrigt omfattas av skatteflyktslagen. Någon närmare analys av det faktum att skatteflyktslagen är vidare än skatteflyktsbestämmelsen i direktivet saknas i promemorian. Vad som återfinns i promemorian begränsar sig till att det anges att det enligt direktivet 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 – se sid 21. Vad som här anges kan uppfattas som vilseledande. I artikel 1.4. anges att ”[d]etta direktiv ska inte hindra tillämpningen av sådana nationella eller avtalsgrundade bestämmelser som behövs för förebyggande av skatteflykt, skattebedrägeri eller missbruk.” Frågan som borde ha aktualiserats i promemorian är enligt NSD om en tillämpning av skatteflyktslagen på utdelning från ett bolag hemmahörande inom EU är förenlig med övriga delar av EU-rätten, såsom den s.k. Cadbury Schweppes-doktrinen.

Huvudmän i NSD är:

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

Utöver en analys av vilket utrymme EU-rätten ger nationell lagstiftning, efterfrågar NSD även en analys av vad som är lämpligt. Långtgående skatteflyktsregler riskerar att slå allvarligt även mot sedvanlig affärsverksamhet, och med vagt utformade skatteflyktsregler uppstår en bristande förutsebarhet som i sig är skadlig. Allt detta kan slå hårt mot svensk konkurrenskraft och leda till att investeringar uteblir. Sammanfattningsvis anser NSD att promemorian i dessa delar har allvarliga brister.

Kupongskatt:

I promemorian görs bedömningen att den s.k. bulvanbestämmelsen i kupongskattelagen inte anses omfatta skatteflyktsbestämmelsen i ändringsdirektivet. Möjligheten att då justera och förtydliga bulvanbestämmelsen analyseras inte i promemorian. I promemorian föreslås att bulvanregeln slopas och att skatteflyktslagens tillämpningsområde ska utvidgas så att lagen även omfattar fastställande av underlag för att ta ut kupongskatt. Närmare analys saknas av vilka för- och nackdelar som följer med en justering och ett förtydligande av bulvanregeln i kupongskattelagen jämfört med att slopa regeln och istället låta kupongskattelagen omfatta av skatteflyktslagen.

En väsentlig skillnad mellan bulvanregeln och skatteflyktslagen är att den förra företrädesvis sikte på svenska skattesubjekt, medan den senare här riktar in sig på utländska skattesubjekt aktieägaren i utlandet. En implementering av en särskild skatteflyktsregel i kupongskattelagen som baseras på texten i direktivet är därför att föredra. Detta skulle öka möjligheten för utländska aktieägare att kunna förutse följderna av sitt handlande utan att behöva fördjupa sig i och förstå innebörden av skatteflyktslagens, från direktivets reglering, avvikande bestämmelser.

Enligt NSD har avsaknaden av en ordentlig analys resulterat i att förslaget har allvarliga brister. Exempel på frågor som inte har behandlats i promemorian är följande:

- Skattskyldigheten i kupongskattelagen faller på den som är utdelningsberättigad (civilrätt styrande). Vad innebär det för en tillämpning av skatteflyktslagen, där förfarandet ska ha medfört en väsentlig skatteförmån för den skattskyldige.
- Hur förhåller sig skatteflyktslagen till etableringsfriheten och den s.k. Cadbury Schweppes-doktrinen?
- Hur slår bristande förutsebarhet mot företagen?
- Vilken vägledning kan ges i förarbetena för att öka förutsebarheten? Jämför EU-kommisionens kommunikation med regeringen i frågan om nu gällande ränteavdragbegränsningar.
- Om skatteflyktsbestämmelser leder till att annan än den utdelningsberättigade anses skattskyldig till kupongskatt på utdelningen aktualiseras följande frågor:
 - o Ska kupongskatt tas ut med 30% enligt kupongskattelagen oavsett vad som följer av skatteavtal med berörda länder?

Huvudmän i NSD är:

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

- Hur förhindras att källskatt tas ut två gånger när utdelning sedan vidareutdelas? Huvudsyftet med moder- dotterbolagsdirektivet är att förhindra att samma inkomst beskattas i flera led.
- I skatteflyktslagen prövas skatteförmånen utifrån ett svenskt perspektiv. En prövning utifrån direktivet baseras på ett helhetsperspektiv. Vad innebär det för möjligheten att tillämpa skatteflyktslagen korrekt?

Med skatteflyktsregler följer en betydande rättsosäkerhet. Avslutningsvis önskar NSD därför påtala behovet av att begränsa tiden för denna rättsosäkerhet. För skatteflyktslagen gäller att framställning om tillämpning av lagen som huvudregel måste ske inom 6 år från utgången av beskattningsåret. Finansdepartementet har i promemorian bortsett från behovet att vid lagstiftning inom skatteflyktsbestämmelser beakta behovet av att begränsa tiden för sådan rättsosäkerhet. Förslaget i promemorian innebär en längre tidsfrist när det gäller framställan om tillämpning av skatteflyktslagen på kupongskatt. Enligt förslaget kan framställan här ske inom tio år. Oavsett om detta lagstiftningsärende leder till att skatteflyktsregler för kupongskatt tas in i kupongskattelagen eller i skatteflyktslagen så är ett avsteg från de principer som gäller generellt i skatteflyktslagen inte acceptabelt.

AVSLUTNING

NSD anser sammanfattningsvis att förslagen i promemorian är så pass bristfälligt utredda att de inte kan läggas till grund för lagstiftning. Det är angeläget att finansdepartementet vid den fortsatta beredningen samverkar med näringslivet i syfte att få till stånd väl fungerande regler på området.

NÄRINGSLIVETS SKATTEDELEGATION



Krister Andersson

Huvudmän i NSD är:

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