



UPPSALA
UNIVERSITET

Juridiska fakultetsnämnden

Box 256
SE-751 05 Uppsala

REMISSYTTRANDE

1 (3)

2015-05-20

JURFAK 2015/29

Finansdepartementet

Promemorian Begränsad skattefrihet för utdelning och nya bestämmelser mot skatteflykt i fråga om kupongskatt
Fi2015/2314

Juridiska fakultetsnämnden har tillfrågats om att yttra sig över Finansdepartementets promemoria Begränsad skattefrihet för utdelning och nya bestämmelser mot skatteflykt i fråga om kupongskatt (2015-04-21).

I promemorian föreslås tre förändringar av svensk inkomstskattelagstiftning till följd av tidigare ändringar i rådets direktiv 2011/96/EU om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater (nedan ”moder-/dotterbolagsdirektivet”). Juridiska fakultetsnämnden går nedan igenom dessa förslag var för sig.

Begränsningar i skattefriheten för utdelning

Den första ändringen i moder-/dotterbolagsdirektivet avser införandet av en möjlighet att beskatta utdelningar i moderbolagsstaten när dessa har omklassificerats till räntor i dotterbolagsstaten. Ändringen syftar till att förhindra dubbel skattefrihet i sådana situationer. I det svenska förslaget till implementering anges att utdelningar från ett ”utländskt företag” ska tas upp till den del utdelningen får dras av i det företag som lämnar utdelningen, under förutsättning att utdelningen behandlas som ränta hos det utdelningsgivande företaget.

Förslaget innebär således inte enbart en implementering av ändringen i moder-/dotterbolagsdirektivet, utan även utdelningar från företag i tredje länder kommer att omfattas av regleringen. Juridiska fakultetsnämnden har inga principiella invändningar mot en sådan lösning, utan vill tvärtom framhålla att den skulle innebära att dubbel skattefrihet på ett smidigt sätt kan undvikas i många situationer där det numera finns en påtaglig sådan risk. Två synpunkter kan dock lämnas på förslagets utformning.

För det första finns i flera skatteavtal bestämmelser om att utdelningar från utländska bolag till svenska bolag ska vara skattebefriade i Sverige i sådana fall där utdelningen skulle ha varit skattebefriad om det utdelande företaget hade varit ett svenskt bolag. Ett exempel är artikel 23.2(c) i det svensk-amerikanska avtalet, som lyder:



Dividends paid by a company being a resident of the United States to a company which is a resident of Sweden shall be exempt from Swedish tax to the extent that the dividends would have been exempt under Swedish law if both companies had been Swedish companies. This provision shall not apply unless the profits out of which the dividends are paid have been subjected to the normal corporate tax in the United States.

Om en utdelning har omklassificerats till ränta och därmed är avdragsgill i givarstaten uppstår frågan huruvida Sverige enligt en bestämmelse som den ovannämnda har möjlighet att beskatta utdelningen. Kraven för skattefrihet i bestämmelsen är antagligen fortfarande uppfyllda. Utdelningen skulle ha varit skattefri om båda bolagen hade varit svenska. Vidare innebär inte avdragsrätten för utdelningen att dotterbolagets vinster inte är föremål för en normal bolagskatt i dotterbolagsstaten.

Huruvida skatteavtalet tillåter en beskattning av utdelningen i Sverige är istället avhängig av om betalningen fortfarande kan anses vara en "utdelning" i skatteavtalsrättslig mening. I vilken utsträckning utdelningar som omklassificerats till ränta i dotterbolagsstaten skatteavtalsrättsligt betraktas som ränta också i moderbolagsstaten (Sverige) är en fråga som enligt Juridiska fakultetsnämndens mening bör utredas närmare innan förslaget genomförs. Det bör också diskuteras om förslaget är avsett att ha företräde framför ovannämnda skattefrihetsregler i skatteavtalen i situationer där regelverken inte är förenliga med varandra.

Den andra synpunkten gäller uttrycket "utländskt företag". I inkomstskattelagen finns framförallt två etablerade begrepp för utländska associationer (och andra juridiska personer), nämligen "utländsk juridisk person" och "utländskt bolag". Vidare finns ett speciellt begrepp för europeiska bolagsformer, nämligen enligt 24 kap. 16 § 2 st. IL "företag som hör hemma i en utländsk stat som är medlem i Europeiska unionen". Tre krav ska vara uppfyllda för att bolaget ska kvalificeras som ett sådant företag. Det måste vara en sådan associationsform som finns listad i bilaga 24.1 till IL. Företaget ska hör hemma i en medlemsstat, och får inte ha skatteavtalsrättsligt hemvist i ett tredje land. Slutligen ska företaget vara skyldigt att betala någon av de skatter som anges i bilaga 24.2 till IL.

Juridiska fakultetsnämnden anser att det är tveksamt om det lämpligt att införa det synbarligen mycket vidsträckta "utländskt företag" som ytterligare ett begrepp för utländska företagsformer. Utdelningar från företag utanför EU är aldrig skattefria om de inte lämnas från ett företag som är jämförbart med ett svenskt aktiebolag (24 kap. 13 § och 2 kap. 2 § IL). Sådana associationsformer torde alltid kvalificera som utländska juridiska personer enligt 6 kap. 8 § IL. Juridiska fakultetsnämnden föreslår därför att den föreslagna skattepliktsregeln bör träffa utdelningar från "utländska juridiska personer och andra företag som hör hemma i en utländsk stat som är medlem i Europeiska unionen". På det sättet täcker man in samtliga utdelningar som bör träffas av den föreslagna regeln, utan att det behöver införas ett nytt obestämt begrepp för utländska företagsformer.



Implementeringen av skatteflyktsbestämmelsen

Genom en ändring i moder-/dotterbolagsdirektivet har det införts en generell skatteflyktsregel i direktivets artikel 1.2–1.4. Två huvudsakliga villkor ska vara uppfyllda för att ett arrangemang ska falla under skatteflyktsregeln. För det första ska det huvudsakliga syftet (eller syftena) vara att få en skattefördel som motverkar målet eller syftet med direktivet. För det andra ska arrangemanget (eller arrangemangen) inte framstå som genuina. Det sistnämnda villkoret ska bedömas mot bakgrund av om arrangemanget har giltiga kommersiella skäl som inte återspeglar den ekonomiska verkligheten. Medlemsstaterna får själva ha mer långtgående regler för att motverka skatteflykt.

Den svenska implementeringen föreslås gå till så att den speciella skatteflyktsbestämmelsen i kupongskattelagen tas bort, samtidigt som skatteflyktslagens regler blir tillämpliga också på uttag av kupongskatt. Juridiska fakultetsnämnden instämmer i att en sådan implementering innebär att samtliga förfaranden som enligt direktivet måste träffas av en skatteflyktsregel kommer att träffas av skatteflyktslagen. Naturligtvis kan det diskuteras huruvida skatteflyktsregler rent allmänt är lämpliga med hänsyn till överväganden om legalitet och förutsebarhet. Det kan också ifrågasättas om inte tillämpningen av skatteflyktslagen på kupongskatt kommer att leda till tillämpningsproblem i förhållande till skatteavtalen. Eftersom en skatteflyktsregel måste införas för att implementera moder-/dotterbolagsdirektivet anser emellertid Juridiska fakultetsnämnden, i linje med förslaget i promemorian, att det är lämpligt att detta genomförs genom en utvidgning av skatteflyktslagens tillämpningsområde.

Nya associationsformer i moder-/dotterbolagsdirektivet

Vissa nya associationsformer i Polen och Rumänien har tagits in i förteckningen i moder-/dotterbolagsdirektivet. Juridiska fakultetsnämnden tillstyrker den implementering av denna ändring som föreslås i bilaga 24.1 till IL.

Sammanfattande synpunkter

Sammanfattningsvis tillstyrker Juridiska fakultetsnämnden i huvudsak förslagen i promemorian, dock med förbehållet att förslaget om skatteplikt för vissa utdelningar bör utredas ytterligare i enlighet med vad som angivits ovan.

Förslag till yttrande i detta ärende har upprättats av jur. dr i finansrätt Martin Berglund. Yttrandet har på delegation avgivits av fakultetens dekanus, professor Mattias Dahlberg.

Mattias Dahlberg