



Promemorian Utkast till lagrådsremiss Begränsad skattefrihet för utdelning och nya bestämmelser mot skatteflykt i fråga om kupongskatt (Fi2015/3423)

Finansdepartementet har ombett Juridiska fakultetsnämnden att yttra sig över lagrådsremissen Begränsad skattefrihet för utdelning och nya bestämmelser mot skatteflykt i fråga om kupongskatt (Fi2015/3423). Det kan inledningsvis noteras att remisstiden varit knapp och i praktiken utgjorts av juli månad år 2015, vilket inte är en ideal tid på året. Några synpunkter kan ändå ges på remissen.

Förslaget innebär bland annat att utöka området för bulvanregeln i kupongskattelagen och ta bort den tidigare föreslagna hänvisningen till skatteflyktslagen. Enligt fakultetsnämndens mening är det att föredra en hänvisning till bulvanregeln. Det skall emellertid påpekas att rättsläget inte är entydigt vad gäller att tillämpa sådana interna bestämmelser mot skatteflykt i förhållande till Sveriges folkrättsliga åtaganden i skatteavtalen. Inom OECD finns det flera medlemsstater som hyser betänkligheter till att använda interna regler mot skatteflykt i förhållande till skatteavtalen, se kommentaren till artikel 1 i OECD:s modellavtal och där avgivna anmärkningar av vissa medlemsstater i OECD. Flera anser att regler mot skatteflykt bör vara del av skatteavtalen. Skatteavtalen är folkrättsliga avtal och uttrycker båda avtalsslutande staters gemensamma uppfattning. Endast det förhållandet att en avtalsslutande stat anser att intern skatteflyktslagstiftning kan användas trots skatteavtalets lydelse medför inte att det är principiellt möjligt att använda den. Tillämpning av en sådan intern bestämmelse skall principiellt sett vara sanktionerad av den gemensamma partsavsikten som den kommer till uttryck i skatteavtalet för att vara förenlig med folkrätten.

Högsta förvaltningsdomstolen har i HFD 2012 ref. 20 uttalat sig om tillämpligheten av skatteflyktslagen i förhållande till skatteavtal (se s. 24 i lagrådsremissen). Uttalandet är enligt fakultetsnämndens mening alltför generellt utformat, särskilt om man beaktar de medlemsstater i OECD som med anmärkningar till modellavtalskommentaren markerat varierande grad av varsamhet och återhållsamhet vad gäller tillämpning av intern lagstiftning mot skatteflykt i förhållande till skatteavtal. Det är sannolikt att tillämpning av bulvanregeln på förslaget sätt kan komma att ske i förhållande till någon av dessa stater med vilka Sverige har skatteavtal, exempelvis Luxemburg, Nederländerna och Schweiz.



Enligt Juridiska fakultetsnämndens mening finns det emellertid likheter mellan bulvanregeln i 4 § tredje stycket kupongskattelagen och den hänvisning till "verklig mottagare" (eng. "beneficial owner") som finns i artikel 10 om utdelning i skatteavtalen. Med lokutionen "verklig mottagare" vill man förhindra att skatteavtalets förmåner medges skenbara mottagare av inkomst. Detta ger visst stöd för den i lagrådsremissen föreslagna lösningen beträffande bulvanregeln.

Det hade emellertid varit önskvärt om den föreslagna lagstiftningen hade blivit föremål för en mer omfattande utredning än vad som är möjligt inom ramen för en departementspromemoria, låt vara att den remissbehandlats i två omgångar.

Det finns en omfattande forskning inom området, till exempel Stef van Weeghel, *The improper use of tax treaties*, Kluwer, 1998; Luc De Broe, *International tax planning and prevention of abuse*, IBFD, 2008; och Mattias Dahlberg, *Svensk skatteavtalspolitik och utländska basbolag*, Iustus förlag, 2000. Självklart hade det varit önskvärt om denna forskning hade kunnat beaktas redan i lagstiftningsärendet.

Sammanfattningsvis anser Juridiska fakultetsnämnden att förslaget borde ha utretts ytterligare innan det läggs till grund för ny lagstiftning.

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

Mattias Dahlberg