

Blendow Lexnova Expertkommentar - Skatterätt, maj 2015

Missbruksbestämmelse i moder-/dotterbolagsdirektivet

Fram till nu har EU:s Råd och Kommission begränsat sig till att *föreslå* medlemsstaterna att införa olika skatteflykts- och missbruksbestämmelser i skattelagstiftning, t.ex. i kommissionens rekommendation av den 6 december 2012 om aggressiv skatteplanering, C(2012) 8806 final. Med den senaste ändringen i moder-/dotterbolagsdirektivet har det nu i ett direktiv *föreskrivits* att sådana bestämmelser ska införas i nationell lagstiftning. I denna kommentar beskrivs och kommenteras dels direktivbestämmelsen, dels förslaget till den svenska implementeringslagstiftningen.

Bakgrund

I 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 införs några nya bestämmelser i det senare direktivet ("moder-/dotterbolagsdirektivet"). Missbruksbestämmelsen infogas i artikel 1.2 och lyder som följer:

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.

Medlemsstaterna ska företa de ändringar i nationell lagstiftning som behövs för att följa detta direktiv senast den 31 december 2015, dvs. i år med verkan från den 1 januari 2016, vilket också ska rapporteras till EU-kommissionen.

Sättet för hur medlemsstaterna implementerar detta i den nationella lagstiftningen är valfritt och kan säkerligen variera – särskilt med hänsyn till de olika rättsordningarnas individuella förutsättningar och syn på generalklausuler – men till innebörden ska varje medlemsstat åstadkomma det som föreskrivs i direktivet. Därför föreskrivs också att alla medlemsstater ska återrapportera till EU-kommissionen hur detta skett. (Detta torde i sig kunna ligga till grund för en intressant rättsvetenskaplig studie.)

Därtill har också tidigare ett annat ändringsdirektiv antagits – Rådets direktiv 2014/86/EU av den 8 juli 2014 – med innehåll av en s.k. hybridbestämmelse, att inte bara avstå från att beskatta utdelningar, utan också "beskatta sådan vinstutdelning till den del sådan vinstutdelning är avdragsgill i dotterbolaget". Detta ligger i linje med OECD:s BEPS-arbete (action 2) och kan nog ses

som ett sätt att förekomma och inom unionen få till stånd en uniform reglering inom ramen för moder-/dotterbolagsdirektivet. Även detta ska vara genomfört senast den 31 december 2015.

Promemoria med förslag till svensk implementering

Arbetet med att implementera de ovan nämnda ändringsdirektiven har nu resulterat i en promemoria från Finansdepartementet - "Begränsad skattefrihet för utdelning och nya bestämmelser mot skatteflykt i fråga om kupongskatt", april 2015 - som skickats ut på remiss under maj månad. Jag ska här i korthet redovisa implementeringsförslaget och därefter ge några kommentarer med ledning av de synpunkter som framkommit så här långt.

För att efterkomma hybridbestämmelsen i den sistnämnda direktivändringen (2014/86/EU) föreslås en ny paragraf, 24 kap. 19 § inkomstskattelagen (IL), med följande lydelse:

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.

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

Här kan noteras att den svenska bestämmelsen begränsas till just hybridsituationer, dvs. om utdelningen behandlas *som ränta* i den stat där det givande företaget är skattskyldigt. Omvänt har den således inte bäring på sådana fall där utdelningen också skattemässigt behandlas som utdelning. Denna begränsning görs för att inte beskatta sådana utdelningar som liknar dem som gäller för svenska investmentföretag, kooperativa föreningar, sambruksföreningar, samfälligheter och sparkassor (jfr 39 kap. 14 och 22-24 §§ IL). Bedömningen ska göras efter hur utdelningen behandlas i källstaten, inte huruvida den faktiskt fått dras av eller ej.

Bestämmelsen är emellertid inte bara begränsad till att gälla andelsinnehav som motsvarar 10 procent eller mer av röstetal eller kapitalandelar och inte heller endast utdelning från företag i stater inom EU, utan bestämmelsen har fått en generell utformning, vilket är ett medvetet val med hänvisning till OECD:s arbete med BEPS.

Vad sedan gäller *missbruks- eller skatteflyktsbestämmelsen* i den ovan nämnda direktivändringen från 2015 innehåller förslaget till implementering kort och gott en ändring som innebär att skatteflyktslagen blir tillämplig på kupongskatt, samtidigt som den s.k. bulvanregeln i 4 § tredje stycket kupongskattelagen avskaffas. Kupongskatten är som bekant en källskatt och avser utbetalade utdelningar till mottagare utomlands, som är begränsat skattskyldiga i Sverige. För obegränsat skattskyldiga är det inkomstskattelagen som gäller och eftersom skatteflyktslagen redan är tillämplig på inkomstskatt har någon justering för mottagen utdelning inte ansetts behövas i denna del.

Kort och gott ska sålunda direktivets missbruksbestämmelser implementeras i svensk rätt genom att *skatteflyktslagen blir tillämplig* även på kupongskatt. Skillnaderna i utformning av EU-direktivets språkliga lydelse och juridiska koncept med skatteflyktslagens konstruktion ses inte som så stor att det skulle ha någon signifikant betydelse:

- Förutsättningen att ett "arrangemang" eller en "uppsättning av "arrangemang"" inte är "genuina", vilket i direktivtexten i sin tur sägs vara "i den utsträckning de inte har införts av giltiga kommersiella skäl som återspeglar den ekonomiska verkligheten", anses motsvaras av skatteflyktslagens krav att det är fråga om en rättshandling som ingår i ett visst förfarande och att

den skattskyldige direkt eller indirekt medverkat i rättshandlingen. Skatteflyktslagen anses t.o.m. vara vidare, eftersom den inte förutsätter att arrangemanget inte har införts av giltiga kommersiella skäl.

- Även att skatteförmånen enligt skatteflyktslagen ska vara väsentlig anses jämställd med direktivbestämmelsen, eftersom den ska tillämpas på ett proportionellt sätt.
- Skatteflyktslagens och direktivbestämmelsens huvudsaklighetskrav anses också motsvara varandra.
- Även den förutsättningen att skattefördelen enligt ändringsdirektivet ska motverka målet eller syftet med direktivet anses motsvara 2 § 4 p. i skatteflyktslagen (lagstiftningens syfte som det framträder i bestämmelserna).

Avsikten är sålunda, att om ett svenskt företag enligt 24 kap. IL skattefritt mottar utdelning, där en mellanliggande rättshandling ingår i ett "förfarande" ("arrangemang"), som motverkar målet eller syftet med moder-/dotterbolagsdirektivet, också ska anses strida mot (den svenska) lagstiftningens syfte, som det framträder i bestämmelserna. Därvid ska skattefrihet sålunda inte inträda vid den svenska inkomstbeskattningen.

När det gäller utgivna utdelningar där kupongskatt normalt ska utgå - med där det enligt direktivet och den svenska implementeringen i 4 § femte stycket kupongskattelagen sägs att ingen kupongskatt utgår - ska skatteflyktslagen på motsvarande sätt kunna tillämpas så att kupongskattefriheten inte medges. (Tillämpligheten av skatteflyktslagen görs dock generell, varför den omfattar alla fall där kupongskatt kan utgå. Med hänvisning till Förhandsbeskedsutredningens förslag sägs också att det snart kommer att gå att söka förhandsbesked även för kupongskatt.)

Som nämnts ovan föreslås att den s.k. bulvanregeln i 4 § tredje stycket kupongskattelagen slopas, eftersom den tar sikte på att mottagaren ("bulvanen") av utdelningen ska beskattas i huvudmannens ("annan") ställe. Avsikten är således att skatteflyktslagen ska kunna tillämpas så att "den riktige" mottagaren beskattas, dvs. "den som hade varit skattskyldig om kringgåendet (det inte genuina arrangemanget) inte hade genomförts" (se prom. s. 25). Hur detta ska kunna ske med stöd av skatteflyktslagen kommenteras dock inte i promemorian, utan det hänvisas endast till vad som sagts ang. beskattning för mottagen utdelning enligt 24 kap. IL.

Några synpunkter på förslaget

I skrivandes stund är remissinstanserna i full gång med att analysera och ge synpunkter på förslaget. Det var också föremål för en första analys och diskussion på ett seminarium anordnat av *Skatterättsligt Forum* den 12 maj, där jag deltog som inledare tillsammans med professor Bertil Wiman och skattekonsulten Jörgen Granér från KPMG. Mina synpunkter i det följande härrör från den diskussionen.

En första synpunkt gäller hybridbestämmelsen i direktivändringen från 2014. Medan direktivbestämmelsen endast föreskriver att skattefrihet för utdelningen inte ska medges om avdrag ges i den utgivande staten, förutsätter den svenska bestämmelsen också att utdelningen behandlas som ränta i den stat där utdelningen kommer ifrån ("hybridlån"). Sverige undantar t.ex. inte utdelning från investmentföretag, där avdrag ges för utdelning, från skattefriheten, utan bara från företag där avdrag såsom för "ränta" erhållits. Om detta är en korrekt tolkning av direktivet bör det finnas anledning att vara vaksam på att också övriga EU-länder implementerar direktivet på motsvarande sätt, så att inte utdelning från svenska företag, där avdrag för utdelningen ges, beskattas i mottagarstaten (en konkurrensfråga).

När det gäller skatteflyktsbestämmelsen sägs bl.a. att skatteflyktslagen är mer långtgående än direktivbestämmelsen. Den kan enligt min uppfattning dock inte – i gränsöverskridande situationer inom unionen – tillämpas vidare än vad som följer av EU-domstolens rättspraxis om *s.k. förfarande- eller rättssmissbruk* (se [expertkommentaren för maj 2013](#)). I så måtto ligger redan här en begränsning, likt den som framgår av direktivtexten ("arrangemang" som inte är "genuina"). Det kan t.o.m. framhållas att även direktivets missbruksregel sannolikt måste förstås i denna kontext och endast äga tillämpning på sådana fall som avser de speciella omständigheter ("wholly artificial schemes") som täcks av missbrukspraxis. Huruvida EU-domstolen kan tänkas släppa på detta krav, när det är fråga om direktiv som ska implementeras och tillämpas likadant inom EU, återstår att se.

För att tillämpa skatteflyktslagen finns i 2 § fyra förutsättningar: 1) en väsentlig skatteförmån för den skattskyldige, 2) den skattskyldiges medverkan i förfarandet, 3) att skatteförmånen utgjort det övervägande skälet och 4) att en taxering enligt ordinarie regler skulle strida mot bestämmelsernas syfte.

För obegränsat skattskyldiga (dvs. mottagande svenska företag) gäller som nämnts ovan redan skatteflyktslagen och samtidigt är skattefriheten för mottagen utdelning på näringsbetingade aktier generell (24 kap. 14 § IL), och inte beroende av moder-/dotterbolagsdirektivet annat än i fråga om lageraktier och vissa andra särskilda fall. Någon märkbar effekt i denna del är knappast att vänta.

Det som förefaller vara mer bekymmersamt är skatteflyktslagens tillämpning på kupongskatt. En första fråga är om den kan tillämpas på avsett sätt enligt direktivbestämmelserna över huvud taget. Skatteflyktslagen avser en väsentlig skatteförmån för *den skattskyldige*. Enligt kupongskattelagen knyts skattskyldighet till den *utdelningsberättigade* (4 §), som enligt doktrin och rättspraxis är den som *civilrättsligt* är att anse som rätt mottagare av utdelningen. Där är kupongskattelagen tydlig och något annat syfte än att träffa den *utdelningsberättigade* med skatt finns inte.

Det är endast förmåner *för den skattskyldige* som får beaktas när en "skatteförmån" ska anses föreligga (SOU 1996:44 s.132 ff. och [prop. 1996/97:170 s. 42](#)), inte förmåner i en hel intressegrupp eller dylikt, som i ränteavdragsbestämmelserna (24 kap. 10 d § tredje stycket IL). Således kan inte "skatteförmåner" för annan, t.ex. någon i nästa led i en koncernstruktur, vägas in i bedömningen.

Direktivets missbruksbestämmelse – och även avskaffandet av bulvanregeln – avser att träffa någon annan än den som mottar utdelningen med skatt, dvs. den som hade varit skattskyldig om kringgåendet (det inte genuina arrangemanget) inte hade genomförts, vilket snarare går i en "beneficial owner"-riktning. Men då blir frågan hur man med skatteflyktslagen ska kunna konstruera en sådana grund, för en annan person än den utdelningsberättigade. Lagstiftningens syfte ("kupongskattelagens syfte") skulle så att säga vara något annat än vad som står i 4 §, nämligen att en annan än den utdelningsberättigade är skattskyldig!?

I normal juridisk verksamhet är detta en utrednings- och bevisfråga, t.ex. om skenrättshandlingar och bulvanskap (ibland kallat "målvakter") föreligger, och skulle så vara fallet går det redan med dagens kupongskattelag att ta ut skatt för den som är *utdelningsberättigad* efter en sådan analys, således även utan bulvanregeln. Skatteflyktslagen avser dock en korrigerig på normsidan med ledning av lagstiftningens syfte, såsom det *framträder i bestämmelserna*, och något sådant syfte, att beskatta någon annan än den utdelningsberättigade, kan jag dock inte se när jag läser kupongskattelagen.

Ett annat problem är att kupongskatten normalt sätts ned i Sveriges olika dubbelbeskattningsavtal (en folkrättslig traktat, tillika inkorporerad genom lag i svensk rätt). I dessa finns vanligtvis, enligt OECD:s modellavtal, en möjlighet i artikel 10 att beskatta den som är s.k. "beneficial owner", men samtidigt måste man beakta att dubbelbeskattningsavtal inte kan utvidga skattskyldighet enligt

intern rätt, bara mildra skattskyldigheten (den s.k. golden rule).

Vidare blir skatteflyktslagens förhållande till dubbelbeskattningsavtalen då aktuell. I det s.k. Peru-målet, [HFD 2012 ref. 20](#), konstaterade förvisso HFD att förfarandet i och för sig skulle kunna prövas mot skatteflyktslagen, men det blev inte aktuellt i det målet och uttalandet är därför ett *obiter dictum*. Ståndpunkten är inte okontroversiell, utan frågan om huruvida skatteflyktslagen kan tillämpas, utan att detta överenskommit eller åtminstone varit underförstått mellan parterna vid traktatens ingående, är omtvistad och fordrar sannolikt en mer nyanserad bedömning om inte Sverige ska åsidosätta sina folkrättsliga förpliktelser (se Mattias Dahlberg, Skattenytt 2013 s. 356 f.).

Nu får vi se vad remissinstanserna säger och vad som blir resultatet av den departementsberedning som sedan tar vid, men nu är det uppenbart att även EU-administrationen ställer sina förhoppningar till generalklausuler med oklart innehåll, i rekommendationen benämnda "artificiella arrangemang", i direktivet "inte genuina arrangemang".

Jag avslutar med att påminna om justitieråden Hesser och Hessler's framförda uppfattning om onormala eller konstlade förfaranden vid lagrådsgranskningen av den första svenska skatteflyktslagen (se [prop. 1980/81:17 s. 181](#)):

Skattelagstiftningen förutsätter som tillåtet att en skattskyldig utnyttjar t.ex. de möjligheter som den associationsrättsliga lagstiftningen ger att bilda aktiebolag och andra rättssubjekt och att transaktioner företas mellan sådana subjekt. Sådana transaktioner kan företas i många olika former och dessa kan kombineras på ett stort antal olika sätt. Skattskyldiga med omfattande affärsverksamhet kan i olika lägen stå inför ett betydande antal olikakombinationsmöjligheter. Har den skattskyldige tillräcklig överblick över skattesystemet väljer han därvid, om andra skäl inte talar däremot, den form för genomförandet av en planerad åtgärd som är fördelaktigast från skattesynpunkt. Här är han i princip i sin fulla rätt. Att här avgöra om den valda formen är "normal" eller "konstlad" måste ofta vara förenat med stora och ibland oöverstigliga svårigheter.

Detta gäller naturligtvis i högsta grad för holdingbolag och koncernstrukturer, vilket det här ofta är fråga om.



Anders Hultqvist

Adjungerad professor i finansrätt vid Stockholms universitet.