Ny lag om källskatt på utdelning

Ds 2020:10

Regeringskansliet
Finansdepartementet

SOU och Ds kan köpas från Norstedts Juridiks kundservice.
Beställningsadress: Norstedts Juridik, Kundservice, 106 47 Stockholm
Ordertelefon: 08-598 191 90
E-post: kundservice@nj.se
Webbadress: www.nj.se/offentligapublikationer

För remissutsändningar av SOU och Ds svarar Norstedts Juridik AB
på uppdrag av Regeringskansliets förvaltningsavdelning.
Svara på remiss – hur och varför
Statsrådsberedningen, SB PM 2003:2 (reviderad 2009-05-02).
En kort handledning för dem som ska svara på remiss.
Häftet är gratis och kan laddas ner som pdf från eller beställas på regeringen.se/remisser

Omslag: Regeringskansliets standard
Tryck: Elanders Sverige AB, Stockholm 2020

ISBN 978-91-38-25052-5
ISSN 0284-6012

Innehåll

Sammanfattning 9

1 Författningsförslag 21

1.1 Förslag till lag om källskatt på utdelning 21

1.2 Förslag till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244) 33

1.3 Förslag till lag om ändring i skattebrottslagen (1971:69) 55

1.4 Förslag till lag om ändring i lagen (1990:313) om Europarås- och OECD-konventionen om ömsesidig handräckning i skatteärenden 56

1.5 Förslag till lag om ändring i lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel 59

1.6 Förslag till lag om ändring i lagen (1995:575) mot skatteflykt 61

1.7 Förslag till lag om ändring i lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor 62

1.8 Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229) 63

1.9 Förslag till förordning om ändring i förordningen (1977:937) om allmänna förvaltningsdomstolars behörighet m.m. 65

1.10 Förslag till förordning om ändring i skatteförfarandeförordningen (2011:1261) 67

2 Uppdraget och dess genomförande 71

2.1 Bakgrund ... 71
2.2 Uppdraget ... 71
2.3 Uppdragets genomförande ... 72
2.4 Justeringar av Finansdepartementet ... 72

3 Principiella utgångspunkter för översynen ... 75

3.1 Skatten bör anpassas till vad som gäller för inkomstskatten i övrigt ... 75
3.2 Vid utformningen av systemet bör den internationella utvecklingen tas i beaktande ... 76
3.3 De administrativa kostnaderna bör hållas så låga som möjligt ... 77
3.4 Regleringen bör vara robust mot fel och fusk ... 78

4 Övergripande utformning av regelverket ... 79

4.1 Reglernas placering i skattesystemet ... 79
4.1.1 Materiella bestämmelser ... 79
4.1.2 Förfaranderegleran ... 80
4.2 Skattens benämning ... 81

5 En ny lag om källskatt på utdelning ... 83

5.1 Kupongskatt ... 83
5.2 Inledande bestämmelser ... 84
5.3 Definitioner ... 84
5.3.1 Termer och uttryck i inkomstskattelagen ... 84
5.3.2 Avstämningsbolag ... 85
5.3.3 Svensk värdepappersfond och svensk specialfond ... 86
5.3.4 Utländsk värdepappersfond ... 89
5.3.5 Utländsk specialfond ... 90
5.4 Skattskyldighet ... 94
5.4.1 Huvudregel om skattskyldighet ... 95

5.4.2 Utdelningstillfället ... 103
5.4.3 Gällande rätt avseende undantag från skattskyldighet ... 105
5.4.4 Undantag för utdelning till utländska motsvarigheter till svenska skattebefriade subjekt ... 108
5.4.5 Undantag från skattskyldighet på grund av aktieinnehavets storlek ... 110
5.4.6 Undantaget för utländska diplomater m.m. ... 115
5.4.7 Undantag för utländska fonder ... 117
5.4.8 Undantag för utländsk juridisk person som tillhandahåller försäkring eller avtal om tjänstepension i Sverige ... 118
5.4.9 Särskild skattskyldighet ... 120

5.5 Skattebasen för källskatt på utdelning ... 120
5.5.1 Allmänt om skattebasen ... 122
5.5.2 Definition av begreppet utdelning ... 124
5.5.3 Utdelande subjekt ... 133
5.5.4 Övrigt angående skattepliktig utdelning ... 135
5.5.5 Utdelning som inte är skattepliktig ... 136
5.5.6 Avdrag för aktiernas omkostnadsbelopp i vissa fall ... 139

5.6 Skattesats ... 144
5.6.1 Huvudregeln ... 144
5.6.2 Direktnedsättning ... 146

5.7 Avdrag för kostnader ... 147

5.8 Anstånd med källskatt på utdelning i vissa fall ... 149
5.8.1 EU-domstolens dom i Sofina-målet ... 149
5.8.2 Ett anståndssystem bör införas i den nya lagen om källskatt på utdelning ... 151
5.8.3 Förutsättningar för anstånd ... 151
5.8.4 Beräkning av anståndsutrymmet ... 157
5.8.5 Beräkning av den skattskyldiges resultat ... 165
5.8.6 Anståndsbeloppets storlek ... 168
5.8.7 Återbetalning av källskatt ... 169
5.8.8 Anståndstiden ... 170
5.8.9 Nytt anstånd ... 172

5.8.10 Ansökan om anstånd 175
5.8.11 Betalning av källskatt 176
5.8.12 Exempel 177

5.9 Skattskyldighetens inträde 180

5.10 Utdelning av annat än pengar 180
5.10.1 Utdelning av vissa finansiella instrument 182
5.10.2 Värdering av utdelning av annat än pengar 183
5.10.3 Utdelningstillfället vid viss sakutdelning 186

5.11 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser 187

6 Förfarandet för källskatt på utdelning 191

6.1 Inledning 191
6.1.1 Särskilda definitioner i skatteförfarandelagen 192

6.2 Innehållande och redovisning av skatt 193
6.2.1 Gällande rätt 193
6.2.2 Anpassning till den rådande strukturen i skatteförfarandelagen 194

6.3 Olika alternativ för att hantera innehållande och redovisning av skatt 195

6.4 Skatteavdrag för källskatt på utdelning 199
6.4.1 Vem ska göra skatteavdrag för källskatt på utdelning? 200
6.4.2 Underlaget för skatteavdrag 202
6.4.3 Skatteavdrag vid utdelning av annat än pengar 204
6.4.4 Övriga bestämmelser om skatteavdrag 208

6.5 Godkänd mellanhand 209
6.5.1 Definition 211
6.5.2 Ansökan om godkännande 212
6.5.3 Beslut om godkännande 213
6.5.4 Återkallelse av godkännande 219
6.5.5 Omprövning och överklagande 221

6.6 Skyldighet att lämna kontrolluppgift 222
6.6.1 Gällande rätt 222

6.6.2 Kontrolluppgiftsskyldigheten inskränks för begränsat skattskyldiga 223

6.7 Redovisning av källskatt på utdelning 225
6.7.1 Redovisning ska ske i särskild skattedeklaration 226
6.7.2 Vad ska skattedeklarationen innehålla 228
6.7.3 När ska skattedeklarationen lämnas 235
6.7.4 Informationsuppgifter 237
6.7.5 Anstånd med att lämna skattedeklaration 239
6.7.6 Föreläggande 240

6.8 Dokumentationsskyldighet 243

6.9 Skatteverkets utrednings- och kontrollverksamhet 244
6.9.1 Skatteverkets skyldighet att utreda och kommunicera 244
6.9.2 Revision 245
6.9.3 Ersättning för kostnader för ombud m.m. 246
6.9.4 Vitesföreläggande 246
6.9.5 Bevis- och betalningssäkring samt handlingar som ska undantas från kontroll 247

6.10 Särskilda avgifter 248
6.10.1 Förseningsavgift 248
6.10.2 Skattetillägg 249

6.11 Beslut om källskatt på utdelning 251
6.11.1 Beslut med anledning av lämnad skattedeklaration 251
6.11.2 Beslut om källskatt på Skatteverkets initiativ 253
6.11.3 Återbetalning eller omprövning 255
6.11.4 Slutskatteberäkning i vissa fall 259
6.11.5 Skönsmässiga beslut om källskatt 260
6.11.6 Ansvar för skatt 261

6.12 Betalning av skatt 262
6.12.1 Skattekonton 262
6.12.2 Betalning av källskatt och anstånd 263
6.12.3 Återbetalning av skatt 264
6.12.4 Ränta 265

6.13 Omprövning, överklagande och verkställighet 267
6.13.1 Omprövning och överklagande 267
6.13.2 Den särskilda forumregeln 269

6.14 Förhandsbesked om källskatt på utdelning 272

6.15 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser 273

7 Åtgärder för att motverka skattebortfall och kringgåenden 275

7.1 Gällande rätt 275
7.1.1 Skatteflyktslagen 275
7.1.2 Den generella skatteflyktsregeln i kupongskattelagen 276
7.1.3 Moder- och dotterbolagsdirektivets bestämmelser för att förhindra missbruk 278

7.2 Arrangemang som innebär missbruk av de regler som följer av moder- och dotterbolagsdirektivet 281
7.2.1 Bör bulvanregeln finnas kvar i den nya lagen? 281
7.2.2 Utvidgning av skatteflyktslagens tillämpningsområde 284

7.3 Aktielån och utdelningsersättningar 289
7.3.1 Beskrivning av förfarandet 289
7.3.2 Beskattning av utdelningsersättning 292
7.3.3 Vem har rätt till utdelningen vid ett aktielån 292
7.3.4 Förenlighet med skatteavtalen 295
7.3.5 Den praktiska hanteringen av källskatt på utdelning på lånade aktier 297
7.3.6 Förslag om en särskild skattskyldighet i vissa fall 299

7.4 Förvärv av rätten till utdelning 305

7.5 Andra förfaranden som syftar till kringgående av källskatt på utdelning 308

7.6 Förhållandet mellan kupongskattelagen och skattebrottslagen 309

8 Konsekvenser av förslagen 311

8.1 Syfte och alternativa lösningar 311

8.2 Offentligfinansiella effekter 313
8.2.1 Tidigareläggning av betalning 314
8.2.2 Ändrad innebörd av vem som har rätt till utdelningen 315
8.2.3 Förslag som ger Skatteverket bättre verktyg 316

8.3 Konsekvenser för mottagare av utdelning 317
8.3.1 Särskilda konsekvenser för mottagare som är fysiska personer 318
8.3.2 Särskilda konsekvenser för mottagare som är företag 319

8.4 Konsekvenser för utdelande bolag 320

8.5 Konsekvenser för mellanhänder 321
8.5.1 Företag som i dag hanterar kupongskatt 322
8.5.2 Nya godkända mellanhänder 324
8.5.3 Mellanhänder som inte är godkända 324

8.6 Särskilda konsekvenser för små företag 325

8.7 Konsekvenser för kommuner och regioner 325

8.8 Konsekvenser för myndigheter 325
8.8.1 Skatteverket 325
8.8.2 Sveriges domstolar 327

8.9 Övriga samhällsekonomiska konsekvenser 327

8.10 Förslagens förenlighet med EU-rätten 327

8.11 Konsekvenser för brottslighet och brottsförebyggande arbete 327

8.12 Konsekvenser för sysselsättning och offentlig service i olika delar av landet 328

8.13 Konsekvenser för jämställdheten mellan kvinnor och män 328

8.14 Konsekvenser för möjligheterna att nå de integrationspolitiska målen 328

9 Författningskommentar 329

9.1 Förslaget till lag om källskatt på utdelning 329

9.2 Förslaget till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244) 359

9.3 Förslag till lag om ändring i skattebrottslagen (1971:69) .. 372

9.4 Förslag till lag om ändring i lagen (1990:313) om Europarådsoch OECD-konventionen om ömsesidig handräckning i skatteärenden 373

9.5 Förslag till lag om ändring i lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel 373

9.6 Förslag till lag om ändring i lagen (1995:575) mot skatteflykt 373

9.7 Förslag till lag om ändring i lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor 374

9.8 Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229) 374

9.9 Förslag till förordning om ändring i förordningen (1977:937) om allmänna förvaltningsdomstolars behörighet m.m 375

9.10 Förslag till förordning om ändring i skatteförfarandeförordningen (2011:1261) 376

Bilaga 1 Utredningens uppdrag 379

Bilaga 2 Referensgrupp 383

Bilaga 3 Internationell utblick 385

Bilaga 4 Jämförelsetabeller 401

Sammanfattning

I promemorian lämnas förslag till ett effektivt och modernt regelverk avseende källskatt på utdelningar till personer som inte är obegränsat skattskyldiga i Sverige. Den nuvarande benämningen på en sådan källskatt – kupongskatt – föreslås ersättas med en mer deskriptiv benämning. Den nya skatten på utdelning till personer som inte är obegränsat skattskyldiga benämns *källskatt på utdelning*.

Ett antal mer övergripande principer har använts som grund vid utformningen av den nya källskatten på utdelning. Skatten bör anpassas till vad som gäller avseende inkomstskatt i övrigt. Effekterna av internationaliseringen och digitaliseringen av de finansiella marknaderna bör beaktas. De administrativa kostnaderna för företag, fysiska personer och myndigheter på grund av den nya skatten bör hållas så låga som möjligt. Källskattesystemet ska utformas så att riskerna för fel och fusk minimeras.

Den nya källskatten på utdelning har utformats lagtekniskt med ledning av de befintliga källskatterna på arbetsinkomst. Lagstiftningen delas upp så att de materiella bestämmelserna om skattskyldighet, skattepliktig utdelning, skattesats m.m. avseende källskatten på utdelning tas in i en särskild lag, lagen (000:00) om källskatt på utdelning. Förfarandereglerna föreslås i huvudsak tas i in skatteförfarandelagen (2011:1244) och anpassas till den systematik och struktur som används i den lagen.

Den nya lagen om källskatt på utdelning

Källskatt på utdelning föreslås, precis som kupongskatten, vara en statlig skatt.

Den nya lagen är utformad för att bättre stämma överens med hur motsvarande företeelser används och benämns i inkomstskattelagen

(1999:1229). Termer och uttryck i lagen om källskatt på utdelning har samma betydelse som motsvarande termer och uttryck i inkomstskattelagen, om inte annat anges eller framgår av sammanhanget. Vissa termer och uttryck definieras dock särskilt i lagen, t.ex. sådana som inte finns i inkomstskattelagen eller som ska ges en annan betydelse. Uttryckliga definitioner ges därför av avstämningsbolag, utländsk värdepappersfond, utländsk specialfond samt utdelning.

Skattskyldighet för källskatt på utdelning

Skattskyldig för källskatt på utdelning är den som inte är obegränsat skattskyldig och som har rätt till utdelningen vid utdelningstillfället.

Vem som har ”rätt till utdelningen” bestäms utifrån innebörden av begreppet ur en internationell kontext, vilken inte är fullt så legalistiskt som den civilrättsliga tillämpning som används vid tolkning av begreppet i inkomstskattelagen. Den som har rätt till utdelningen kan alltså i vissa fall vara någon annan än den formella aktieägaren.

Vem som är skattskyldig avgörs vid utdelningstillfället. I avstämningsbolag inträffar utdelningstillfället på avstämningsdagen. I övriga bolag inträffar den avgörande tidpunkten när utdelningen kan disponeras. Skattskyldigheten inträder också vid samma tidpunkt, vilket framgår av sammanhanget. Särskilda regler om skattskyldighetens inträde föreslås därför inte.

Precis som avseende kupongskatt föreslås ett flertal undantag från skattskyldighet för källskatt på utdelning.

Utländsk stat eller utländsk motsvarighet till en svensk region, kommun eller kommunalförbund är inte skattskyldig. Skattskyldighet föreligger inte heller om den som har rätt till utdelningen är en utländsk motsvarighet till en svensk stiftelse, ideell förening, registrerat trossamfund eller annan juridisk person och utdelningen inte skulle ha tagits upp enligt inkomstskattelagen, om den utländska motsvarigheten varit obegränsat skattskyldig.

Skattskyldighet föreligger inte heller för utdelning om den som har rätt till utdelningen hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) och innehavet anses som näringsbetingat enligt bestämmelserna i inkomstskattelagen. Om

utdelningen avser marknadsnoterade andelar krävs för undantag att andelarna har ägts i minst ett år vid utdelningstillfället. Undantaget från skattskyldighet gäller även för utdelning till en delägarbeskattad juridisk person, om utdelningen skulle varit undantagen på grund av reglerna om näringsbetingat innehav om delägaren själv mottagit utdelningen.

Skattskyldighet föreligger inte heller för utdelning på aktie om den som har rätt till utdelningen hör hemma i en utländsk stat som är medlem i Europeiska unionen (EU) och aktien anses som näringsbetingad enligt de utvidgade regler som gäller på grund av bestämmelserna i moder- och dotterbolagsdirektivet.

Utländsk värdepappersfond och utländsk specialfond är helt undantagna från skattskyldighet för källskatt på utdelning.

Det undantag från kupongskatt som i dag finns för personal vid utländsk stats beskickning eller karriärkonsulat i Sverige samt deras närstående och personliga tjänare föreslås tas bort.

I syfte att motverka skattebortfall föreslås det även bestämmelser om särskild skattskyldighet i vissa fall. Det gäller fall där Sverige inte kan effektuera sin rätt till andraledsbeskattning av utdelningar från svenska företag på grund av vissa skillnader i klassificeringen av utdelningen. Om den som har rätt till utdelningen inte är den som har tagit emot utdelningen, ska den som har tagit emot utdelningen anses som skattskyldig. Detta gäller dock bara om tillämpning av huvudregeln om skattskyldighet skulle innebära att det annars inte blir någon nettobeskattning av utdelningen i Sverige.

Skattepliktig utdelning

Skattepliktig utdelning lämnas av svenskt aktiebolag, europabolag med säte i Sverige, svensk värdepappersfond, svensk specialfond och svensk ideell förening.

Innebörden av begreppet utdelning föreslås knytas till betydelsen enligt inkomstskattelagen, med tillägg för ett antal andra betalningar. Gemensamt för dessa betalningar är att de inte behandlas som utdelning enligt inkomstskattelagen, men uppvisar så stora likheter med vanlig utdelning att de bör behandlas som sådan i källskattehänseende. Följande betalningar ska också behandlas som utdelning:

– utbetalning till aktieägarna vid minskning av aktiekapitalet eller reservfonden med indragning av aktier,

– utskiftning vid bolagets likvidation,

– utbetalning till aktieägare vid bolagets förvärv av egna aktier genom ett förvärvserbjudande som har riktats till samtliga aktieägare eller samtliga ägare till aktier av ett visst slag,

– utbetalning till aktieägare av ersättning vid fusion eller fission till den del ersättningen utgörs av annat än aktier i det övertagande bolaget eller bolagen, och

– utbetalning till andelsägare av ersättning vid fusion till den del ersättningen utgörs av annat än andelar i den övertagande fonden.

Som skattepliktig utdelning räknas också utdelning som inte alls har betalats ut eller som har betalats ut till någon som inte är obegränsat skattskyldig, men det inte går att fastställa vem som är skattskyldig.

Det föreslås även några undantag från när utdelningen är skattepliktig. Det gäller två tillfällen när utdelningen beskattas enligt inkomstskattelagen samt en form av utdelning som är skattefri enligt intern rätt. Utdelning är inte skattepliktig om den

– helt eller delvis ska tas upp av en obegränsat skattskyldig delägare i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person eller av en delägare i en utländsk juridisk person med lågbeskattade inkomster,

– inte ska tas upp på grund av att utdelningen lämnas i form av andelar i ett dotterbolag enligt Lex ASEA, eller

– är hänförlig till verksamhet som bedrivs från ett fast driftställe i Sverige.

I vissa fall kan den skattskyldige medges avdrag för aktiernas omkostnadsbelopp. Det gäller i de fall utbetalningen anses som utdelning, men själva transaktionen innebär att aktierna avyttras. Så är fallet vid utdelning i form av utbetalning vid minskning av aktiekapitalet genom indragning av aktier, utskiftning i samband med likvidation samt ersättning vid bolagets förvärv av egna aktier. Den skattepliktiga utdelningen uppgår till ett belopp som motsvarar skillnaden mellan utdelningen och det omkostnadsbelopp som skulle ha beräknats för aktierna om den skattskyldige varit obegränsat skattskyldig. Vid beräkningen av omkostnadsbeloppet gäller bestämmelserna i inkomstskattelagen i tillämpliga delar.

För att säkerställa att källskatteregleringen överensstämmer med EU-rätten föreslås att en utländsk juridisk person som är skattskyldig får dra av kostnader som har ett direkt samband med den skattepliktiga utdelningen.

Skattesatsen

Huvudregeln när det gäller skattesatsen för källskatt på utdelning är att skatt ska tas ut med 30 procent på all skattepliktig utdelning.

Den skattskyldige har dock rätt till skatteavtalsenliga förmåner direkt vid utdelningstillfället under vissa förutsättningar. Det innebär att i vissa fall kan skatt direkt tas ut med den lägre skattesats som följer av tillämpligt skatteavtal, s.k. direktnedsättning. Som förutsättning gäller att det ska stå klart vilket skatteavtal som ska tillämpas på utdelningen, dvs. det får inte finnas några oklarheter angående den skattskyldiges identitet och hemvist. En annan förutsättning för direktnedsättning är att det inte finns en internationell överenskommelse som anger något annat.

Anstånd med källskatt på utdelning i vissa fall

För att den nya lagen ska vara förenlig med EU-rätten föreslås bestämmelser om anstånd med betalning av källskatt. Bestämmelserna motsvarar de som finns i kupongskattelagen (1970:624).

En utländsk juridisk person som är skattskyldig kan efter ansökan få anstånd med betalning av källskatt. Som förutsättning för anstånd gäller att den utländska juridiska personen sedan utdelningstillfället är hemmahörande inom EU, en stat inom EES som har ingått en särskild överenskommelse med Sverige eller EU om ömsesidigt bistånd för indrivning av skattefordringar, eller en stat som har ingått ett skatteavtal med Sverige som innehåller artiklar om informationsutbyte och bistånd med indrivning av skattefordringar. Det krävs vidare att den skattskyldige kan styrka att källskatt har tagits ut för en viss utdelning och att det finns ett anståndsutrymme. Den utländska juridiska personens resultat ska beräknas enligt svenska regler.

Anståndet föreslås gälla fram till och med fyra månader efter utgången av det beskattningsår som följer närmast efter det beskattningsår vars anståndsutrymme ligger till grund för anstånd.

Utdelning i annan form än pengar

Utdelning som lämnas i annan form än pengar ska värderas till marknadsvärdet vid utdelningstillfället. Vid utdelning av inköpsrätt inträffar utdelningstillfället när inköpsrätten utnyttjas eller avyttras.

Ikraftträdandebestämmelser

Den nya lagen om källskatt på utdelning föreslås träda i kraft den 1 januari 2022 i fråga bestämmelserna om godkänd mellanhand, och i övrigt den 1 juli 2022. Lagen tillämpas på utdelningar där utdelningstillfället inträffar efter den 30 juni 2022. När den nya lagen träder i kraft upphävs kupongskattelagen. Den upphävda lagen tillämpas fortfarande på utdelningar där utdelningstillfället inträffar före den 1 juli 2022.

Förfarandebestämmelser

Förfaranderegelerna till den nya källskatten på utdelning föreslås i huvudsak tas in i skatteförfarandelagen. Ambitionen har varit att förfarandet så långt som möjligt ska anpassas till den struktur som gäller för övriga skatter.

Det föreslås att innehållande av källskatt på utdelning ska ske genom skatteavdrag. Detta innebär att det övriga förfarandet i princip följer den ordning som i dag gäller för skatteavdrag enligt skatteförfarandelagen.

Skatteavdrag och regler om godkänd mellanhand

Det grundläggande ansvaret för att göra skatteavdrag föreslås åvila det utdelande bolaget. Det är alltså det bolag eller förening som beslutar och först betalar ut utdelningen som avses.

Skatteavdrag ska dock inte göras om utdelningen betalas ut till en godkänd mellanhand. I ett sådant fall övergår skyldigheten att göra skatteavdrag på den godkända mellanhanden.

I den nya lagen om källskatt på utdelning föreslås bestämmelser om ansökan och beslut om att bli godkänd mellanhand samt om återkallelse av godkännande. En ansökan om att bli godkänd mellanhand ska lämnas på fastställt formulär. Ansökan ska innehålla ett åtagande att fullgöra de skyldigheter som godkännandet medför. Som mellanhand får godkännas värdepapperscentral samt juridiska personer som är registrerade som förvaltare i Sverige eller i den stat där personen hör hemma, eller som skulle kunna bli registrerad som förvaltare i Sverige. För att bli godkänd mellanhand måste den juridiska personen höra hemma i en stat inom EES eller i en stat med vilken Sverige har ingått ett skatteavtal som innehåller artiklar om informationsutbyte och bistånd med indrivning av skatt.

Skatteverket beslutar om godkännande på grundval av lämnad ansökan. Det sökande företaget godkänns endast om det med hänsyn till sina ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt är lämpligt för uppgiften. När ansökan avser ett företag som inte är värdepapperscentral eller en i Sverige registrerad förvaltare, bör Skatteverket rådgöra med skattemyndighet i företagets hemviststat innan beslut fattas. Ett godkännande som mellanhand kan återkallas under vissa förutsättningar.

Det föreslås således att skatteavdrag ska göras av utdelande bolag, ideell förening eller godkänd mellanhand som betalar ut utdelning som är skattepliktig enligt den nya lagen om källskatt på utdelning. Utdelning som är skattepliktig trots att den inte betalas ut, anses också som utbetalad i detta avseende. En godkänd mellanhand ska dock alltid själv göra skatteavdrag för källskatt på sådan skattepliktig mottagen utdelning som erhållits på grund av mellanhandens egna aktieinnehav.

Underlaget för skatteavdrag är den skattepliktiga utdelningen enligt lagen om källskatt på utdelning. I vissa fall är dock underlaget utdelningens bruttobelopp. Det gäller när den som ska göra skatteavdrag inte har tillräckliga uppgifter för att avgöra om det föreligger rätt till undantag från skattskyldighet, undantag från skatteplikt eller om den skattskyldige har rätt till avdrag med ett visst belopp.

Den som gör skatteavdrag för källskatt på utdelning ska direkt eller indirekt informera den skattskyldige om skatteavdragets storlek.

Utdelning av annat än pengar

I promemorian föreslås särskilda regler för förfarandet vid utdelning av annat än pengar. Detta hänger samman med att det är svårt att göra skatteavdrag från en utdelad tillgång. När det sker en sådan utdelning, helt eller delvis, föreslås att den som ska göra skatteavdrag får betala ut utdelningen till ett särskilt konto i den skattskyldiges namn. Tillgångar på ett sådant särskilt konto får inte disponeras av den skattskyldige. Avkastning på tillgångar på det särskilda kontot ska tillföras kontot och får tas i anspråk av den som ska göra skatteavdrag för att betala källskatt på utdelning eller för att täcka redan betalad sådan skatt.

Det särskilda kontot ska upphöra när den skattskyldige betalar ett belopp till den som ska göra skatteavdrag som motsvarar det skatteavdrag som ska göras från utdelningen eller när den som ska göra skatteavdrag har tagit avkastning i anspråk med ett belopp som motsvarar det skatteavdrag som ska göras eller som har gjorts. När kontot upphör ska samtliga tillgångar på kontot betalas ut till den skattskyldige.

Det utdelande bolaget eller godkänd mellanhand ska redovisa och betala källskatt på utdelning av annat än pengar vid den vanliga tidpunkten. Det gäller även för skattebelopp som inte har betalats in av den skattskyldige.

Om utdelningen avser inköpsrätter ska källskatt redovisas och betalas senast två månader efter det att inköpsrätten har utnyttjats eller avyttrats.

Redovisning av källskatt på utdelning

Det föreslås att skatteavdrag för källskatt på utdelning ska redovisas i en särskild skattedeklaration. En sådan skattedeklaration ska lämnas för varje utdelningstillfälle. Uppgifter om utdelning till utlandet och källskatt på sådan utdelning ska bara behöva lämnas till

Skatteverket en gång. Det föreslås därför att den kontrolluppgiftsskyldighet som finns avseende begränsat skattskyldiga inte ska omfatta sådan uppgift som lämnas i en särskild skattedeklaration om källskatt på utdelning. Undantaget gäller dock inte för sådana kontrolluppgifter som ska lämnas på grund av vissa internationella åtaganden.

För att stärka Skatteverkets möjligheter att kontrollera att rätt källskatt dras och återbetalning inte sker med för stort belopp föreslås att information om de skattskyldiga ska lämnas på individnivå i skattedeklarationen. Sådan information är ett krav för att de skattskyldiga direkt vid skatteavdraget ska kunna få sina skatteavtalsenliga rättigheter, dvs. direktnedsättning. En särskild skattedeklaration avseende källskatt på utdelning ska innehålla nödvändiga identifikationsuppgifter för samtliga personer. Skattedeklarationen ska också innehålla följande uppgifter:

– ISIN-nummer för den andel som utdelningen härrör från eller annan beteckning på andelen,

– datum för utdelningstillfället,

– den del som avser utdelning som inte har betalats ut,

– det sammanlagda skattebeloppet,

– utdelningsbelopp, skattebelopp och skatterättslig hemvist för varje skattskyldig som medges direktnedsättning,

– utdelningsbelopp, skattebelopp och skatterättslig hemvist för varje skattskyldig som inte medges direktnedsättning, i den utsträckning sådana uppgifter finns,

– utdelningsbelopp för varje godkänd mellanhand som utdelning har betalats till,

– utdelningsbelopp och skattebelopp för varje annan mottagare som varken är skattskyldig eller godkänd mellanhand.

En godkänd mellanhand som ska göra skatteavdrag från mottagen utdelning som avser mellanhandens egna aktieinnehav, ska lämna uppgift om utdelningsbelopp och skattebelopp för sådan utdelning.

Särskild skattedeklaration avseende källskatt på utdelning ska lämnas senast två månader efter utdelningstillfället. Den avdragna skatten ska betalas in till Skatteverket vid samma tidpunkt.

Det föreslås även en reglerad uppgiftsskyldighet för den som är skattskyldig. Denne ska – till den som ska göra skatteavdrag – lämna de uppgifter som behövs för den sistnämnda ska kunna fullgöra sin

uppgiftsskyldighet. Uppgifterna ska lämnas när den som ska göra skatteavdrag begär det. Om sådana uppgifter har lämnats tidigare ska dock uppgifter om ändrade förhållanden lämnas genast.

Beslut om källskatt på utdelning

Beslut om källskatt på utdelning fattas för varje utdelningstillfälle för sig med ledning av innehållet i den särskilda skattedeklarationen och andra tillgängliga uppgifter.

Om en särskild skattedeklaration avseende källskatt på utdelning lämnas i rätt tid och på rätt sätt anses beslut om skatteavdrag ha fattats i enlighet med deklarationen. Om en skattedeklaration inte har lämnats i rätt tid eller på rätt sätt, ska varje oredovisad skatt anses ha beslutats till noll kronor. Redovisas skatten senare, anses ett beslut i stället ha fattats i enlighet med redovisningen, om inte ett beslut om omprövning har meddelats dessförinnan.

Skatteverket får även påföra källskatt på utdelning genom ett särskilt beslut. Myndigheten kan inom den tid och på det sätt som gäller för omprövning besluta att den som är skattskyldig enligt lagen om källskatt på utdelning ska betala sådan skatt.

Den skattskyldige föreslås även ges möjligheten att ansöka om återbetalning av källskatt. Om skatteavdrag har gjorts med för högt belopp ska Skatteverket besluta att den skattskyldige ska tillgodoräknas det överskjutande beloppet. Ansökan ska ha kommit in senast det sjätte året efter utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut.

Om källskatt på utdelning har betalats för någon som var obegränsat skattskyldig ska den skatten dras av vid slutskatteberäkningen.

Övriga förfarandebestämmelser

I många fall är bedömningen att bestämmelserna i skatteförfarandelagen kan tillämpas även avseende källskatt på utdelning, utan att några ändringar behöver föreslås.

När det gäller hanteringen av källskatten i domstolarna föreslås att den särskilda forumregeln som anger att beslut om kupongskatt

ska överklagas till Förvaltningsrätten i Falun ska gälla även för lagen om källskatt på utdelning.

Ansökan om förhandsbesked avseende källskatt på utdelning ska kunna göras under samma förutsättningar som gäller för kupongskatt.

Åtgärder för att motverka kringgåenden och skattebortfall

Källskatt på utdelning föreslås omfattas av bestämmelserna i lagen mot skatteflykt. Bedömningen är att skatteflyktsklausulen i moder- och dotterbolagsdirektivet därmed blir bättre implementerad i svensk rätt.

För att säkerställa Sveriges rätt till andraledsbeskattning av utdelningar från svenska bolag föreslås även bestämmelser om särskild skattskyldighet i vissa fall. Om lagen mot skatteflykt är tillämplig vid fastställande av underlag för källskatt på utdelning ska den som har tagit emot utdelningen vara skattskyldig. Det gäller även om denne är obegränsat skattskyldig och därför annars inte är skattskyldig för källskatt. Den särskilda skattskyldigheten gäller dock bara om Skatteverket begär det och bara om tillämpning av den normala rättsföljdsbestämmelsen i lagen mot skatteflykt skulle innebära att det inte blir någon nettobeskattning av utdelningen i Sverige.

Vid tillämpning av skattebrottslagen (1971:69) föreslås att en sådan uppgift som enligt skatteförfarandelagen ska lämnas till den som är skyldig att göra skatteavdrag för källskatt på utdelning, ska likställas med uppgift som ska lämnas till myndighet.

Konsekvensanalys

Underlag och övrig information som rör skattebasen för kupongskatt är bristfällig. Det är därför svårt att uppskatta vilka effekter som de föreslagna förändringarna medför. Enligt Finansdepartementets beräkningskonventioner görs det en försiktig bedömning av den offentligfinansiella effekten, vilken uppskattas varaktigt till 0,87 miljarder kronor.

1 Författningsförslag

1.1 Förslag till lag om källskatt på utdelning

Härigenom föreskrivs följande.

Inledande bestämmelser

1 § Källskatt på utdelning ska betalas till staten enligt bestämmelserna i denna lag.

Definitioner

2 § Termer och uttryck i denna lag har samma betydelse som motsvarande termer och uttryck i inkomstskattelagen (1999:1229), om inte annat anges eller framgår av sammanhanget.

3 § I denna lag avses med

– *avstämningsbolag*: aktiebolag som är avstämningsbolag enligt 1 kap. 10 § aktiebolagslagen (2005:551),

– *utländsk värdepappersfond:* ett fondföretag som avses i 1 kap. 1 § första stycket 9 lagen (2004:46) om värdepappersfonder som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) eller i en stat med vilken Sverige har ingått ett skatteavtal som innehåller en artikel om informationsutbyte eller ett avtal om informationsutbyte i skatteärenden, och

– *utländsk specialfond:* en alternativ investeringsfond enligt 1 kap. 1 § lagen (2013:561) om förvaltare av alternativa investeringsfonder som

1. hör hemma i en stat inom EES eller i en stat med vilken Sverige har ingått ett skatteavtal som innehåller en artikel om informationsutbyte eller ett avtal om informationsutbyte i skatteärenden, och

2. förvaltas på motsvarande sätt, uppfyller motsvarande villkor och står under motsvarande tillsyn som en svensk specialfond.

4 § Med *utdelning* avses i denna lag vad som behandlas som utdelning enligt inkomstskattelagen (1999:1229), med tillägg för

1. utbetalning till aktieägarna vid minskning av aktiekapitalet eller reservfonden med indragning av aktier,

2. utskiftning vid bolagets likvidation,

3. utbetalning till aktieägare vid bolagets förvärv av egna aktier genom ett förvärvserbjudande som har riktats till samtliga aktieägare eller samtliga ägare till aktier av ett visst slag,

4. utbetalning till aktieägare av ersättning vid fusion eller fission, till den del ersättningen utgörs av annat än aktier i det övertagande bolaget eller bolagen, och

5. utbetalning till andelsägare av ersättning vid fusion, till den del ersättningen utgörs av annat än andelar i den övertagande fonden.

Skattskyldighet

5 § Skattskyldig är den som inte är obegränsat skattskyldig och som har rätt till utdelningen vid utdelningstillfället.

Utdelningstillfället inträffar för utdelning från avstämningsbolag på den avstämningsdag som avses i 4 kap. 39 § aktiebolagslagen (2005:551). För utdelning från värdepappersfonder och specialfonder gäller att om fondbestämmelserna innehåller en särskilt angiven dag som kan anses motsvara avstämningsdagen för ett avstämningsbolag, är utdelningstillfället den dagen. För utdelning från övriga aktiebolag och fonder är utdelningstillfället när utdelningen kan disponeras. Utdelningen anses kunna disponeras även om den betalas ut till ett särskilt konto enligt 13 b kap. 6 § skatteförfarandelagen (2011:1244).

Undantag från skattskyldighet

6 § En utländsk stat eller en utländsk motsvarighet till en svensk region, kommun eller kommunalförbund är inte skattskyldig.

En utländsk motsvarighet till en svensk stiftelse, ideell förening, registrerat trossamfund eller annan juridisk person är inte skattskyldig om utdelningen skulle ha varit undantagen från skattskyldighet enligt 7 kap. 3 § eller 15, 16 och 18 §§ inkomstskattelagen (1999:1229) om den utländska motsvarigheten varit obegränsat skattskyldig.

7 § Ett bolag som anges i 24 kap. 32 § 5 inkomstskattelagen (1999:1229) är inte skattskyldigt för utdelning om aktien som utdelningen är hänförlig till är en kapitaltillgång och uppfyller något av villkoren i 24 kap. 33 § första stycket 1 eller 2 samma lag. Om aktien är marknadsnoterad krävs för undantag från skattskyldighet dessutom att bolaget har ägt aktien under sådana förutsättningar att villkoren i 24 kap. 33 § inkomstskattelagen varit uppfyllda under ett års tid vid utdelningstillfället.

Ett utländskt företag är inte heller skattskyldigt om företaget hör hemma i en stat som är medlem i Europeiska unionen (EU) och aktierna som utdelningen är hänförlig till motsvarar tio procent eller mer av andelskapitalet i företaget. Det gäller dock bara under förutsättning att övriga villkor i första stycket är uppfyllda, med undantag för kravet att aktien ska vara en kapitaltillgång. Vid bedömningen av om det utländska företaget hör hemma i en stat som är medlem i EU tillämpas 24 kap. 34 § andra stycket inkomstskattelagen.

8 § Handelsbolag, kommanditbolag, europeisk ekonomisk intressegruppering eller i utlandet delägarbeskattade juridiska personer, är inte skattskyldiga för den del av utdelningen som skulle ha varit undantagen från skattskyldighet enligt 7 § om delägaren själv hade varit den som haft rätt till utdelningen. Vid bedömningen av om utdelningen hade varit undantagen från skattskyldighet ska storleken på innehavet bestämmas utifrån storleken på delägarens indirekta innehav.

9 § En utländsk värdepappersfond eller en utländsk specialfond är inte skattskyldig.

10 § En utländsk juridisk person som tillhandahåller försäkring eller avtal om tjänstepension i Sverige är inte skattskyldig, om

1. utdelningen är hänförlig till en försäkring eller ett avtal om tjänstepension, och
2. försäkringstagaren eller innehavaren av avtalet är skattskyldig till avkastningsskatt enligt lagen (1990:661) om avkastning på pensionsmedel.

Särskild skattskyldighet

11 § Om den som har rätt till utdelningen enligt 5 § inte är den som har tagit emot utdelningen, ska den som har tagit emot utdelningen anses som skattskyldig. Detta gäller dock bara om tillämpning av 5 § skulle innebära att det inte blir någon nettobeskattning av utdelningen i Sverige.

Skattepliktig utdelning

12 § Skattepliktig utdelning är utdelning som lämnas till någon som är skattskyldig på grund av innehav av

1. aktie i svenskt aktiebolag,
2. aktie i europabolag med säte i Sverige,
3. andel i svensk värdepappersfond,
4. andel i svensk specialfond, och
5. andel i svensk ideell förening.

13 § Skattepliktig utdelning är också utdelning som

1. inte har betalats ut, eller
2. har betalats ut till någon som inte är obegränsat skattskyldig och det inte går att fastställa vem som är skattskyldig.

14 § Vid utdelning som avses i 4 § 1–3 uppgår den skattepliktiga utdelningen till ett belopp som motsvarar skillnaden mellan utdelningen och det omkostnadsbelopp som skulle ha beräknats för aktierna om den skattskyldige varit obegränsat skattskyldig. Vid

beräkningen av omkostnadsbeloppet gäller bestämmelserna i inkomstskattelagen (1999:1229) i tillämpliga delar.

Utdelning som är undantagen från skatteplikt

15 § Utdelning är inte skattepliktig om den

1. helt eller delvis ska tas upp av delägaren enligt 5 kap. 2 a § eller 39 a kap. 13 § inkomstskattelagen (1999:1229),
2. är en sådan utdelning som avses i 42 kap. 16 § inkomstskattelagen, eller
3. är hänförlig till verksamhet som bedrivs från ett fast driftställe i Sverige.

Skattesats

16 § Källskatt på utdelning ska tas ut med 30 procent av den skattepliktiga utdelningen.

17 § Om ett skatteavtal är tillämpligt på utdelningen och det i avtalet anges att Sverige bara får ta ut skatt på utdelningen med en lägre skattesats än vad som anges i 16 §, ska källskatt tas ut enligt den skattesats som följer av avtalet. Det gäller dock bara under förutsättning att det inte finns en internationell överenskommelse som anger något annat.

Avdrag för kostnader

18 § En utländsk juridisk person som är skattskyldig får från den skattepliktiga utdelningen dra av kostnader som har ett direkt samband med denna utdelning.

Anstånd med betalning av källskatt på utdelning

Förutsättningar för anstånd

19 § Skatteverket ska bevilja en utländsk juridisk person anstånd med betalning av källskatt för en viss utdelning, om

1. den utländska juridiska personen sedan utdelningstillfället hör hemma i

a) en medlemsstat i Europeiska unionen (EU),

b) en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet som har ingått en särskild överenskommelse med Sverige eller EU om ömsesidigt bistånd för indrivning av skattefordringar, eller

c) en stat som har ingått ett skatteavtal med Sverige som innehåller artiklar om informationsutbyte och bistånd med indrivning av skattefordringar,

2. skatteavdrag har gjorts eller källskatt har betalats för utdelningen, och

3. det finns ett anståndsutrymme för det beskattningsår när utdelningstillfället inträffade.

Om en utländsk juridisk person som uppfyller villkoret i första stycket 1 har ett tidigare beviljat anstånd med betalning av källskatt för en viss utdelning, ska Skatteverket bevilja ett nytt anstånd under förutsättning att det finns ett anståndsutrymme för det beskattningsår som följer närmast efter det beskattningsår vars anståndsutrymme ligger till grund för det tidigare beviljade anståndet.

Ett sådant bistånd som avses i första stycket 1 b och c ska ha en räckvidd som är likartad med den som föreskrivs i rådets direktiv 2010/24/EU av den 16 mars 2010 om ömsesidigt bistånd för indrivning av fordringar som avser skatter, avgifter och andra åtgärder.

20 § Om en ansökan om anstånd med betalning av källskatt för en viss utdelning avser källskatt som har betalats efter utgången av det beskattningsår som följer närmast efter det beskattningsår när utdelningstillfället inträffade, gäller utöver villkoren i 19 § första stycket att det ska finnas ett anståndsutrymme för det eller de beskattningsår som följer efter det beskattningsår när utdelningstillfället inträffade. Det behöver dock inte finnas ett anståndsutrymme för det beskattningsår när källskatten betalades.

Beräkning av anståndsutrymmet

21 § Anståndsutrymmet ett visst beskattningsår utgörs av

1. källskatt hänförlig till utdelning under beskattningsåret som skatteavdrag har gjorts eller källskatt har betalats för och som den skattskyldige har ansökt om anstånd med betalningen av, och

2. anståndsbelopp vid utgången av beskattningsåret,

minskat med

3. den skattskyldiges resultat beräknat enligt 23–25 §§, om det är positivt, och

4. anståndsbelopp motsvarande redan beviljat anstånd om beskattningsårets anståndsutrymme har legat till grund för anståndet.

22 § För en ansökan om anstånd som gäller källskatt som har betalats vid en sådan tidpunkt som avses i 20 § gäller följande vid tillämpning av 21 § 2 vid beräkning av anståndsutrymmet för det beskattningsår som följer efter det beskattningsår när utdelningstillfället inträffade. Den del av källskatten hänförlig till utdelningen som ryms inom anståndsutrymmet för beskattningsåret när utdelningstillfället inträffade ska anses vara ett sådant anståndsbelopp som avses i 21 § 2. Detsamma gäller för efterföljande beskattningsår till den del anståndsbeloppet hänförligt till utdelningen ryms inom föregående års anståndsutrymme.

23 § Vid beräkningen av den skattskyldiges resultat tillämpas 39 a kap. 10–12 §§ inkomstskattelagen (1999:1229). Vid beräkningen gäller dessutom att

1. utländsk allmän skatt som avses i 16 kap. 19 § andra stycket inkomstskattelagen inte får dras av,

2. förutsättningarna för räkenskapsenlig avskrivning i 18 kap. 14 § första stycket inkomstskattelagen inte ska tillämpas, och

3. bestämmelserna om avsättning till periodiseringsfond i 30 kap. inkomstskattelagen inte ska tillämpas.

24 § Om den skattskyldige ingår i en grupp av företag som är föremål för en konsoliderad inkomstbeskattning i den stat där den skattskyldige hör hemma, ska anståndsutrymmet beräknas med beaktande av samtliga företag som ingår i konsolideringen. Vid beräkningen ska 21 och 23 §§ tillämpas på varje företag i konsolideringen. Även resultat som inte är positiva ska beaktas vid

beräkningen. Summan av respektive post enligt 21 § ska ligga till grund för beräkningen av anståndsutrymmet.

25 § Den skattskyldiges resultat ska multipliceras med den skattesats med vilken källskatt har tagits ut på utdelningen. Om den skattskyldige har ett tidigare beviljat anstånd med betalning av källskatt för en viss utdelning och ansökan avser ett nytt anstånd, ska resultatet multipliceras med den skattesats med vilken källskatt skulle ha tagits ut på en utdelning om utdelningstillfället hade inträffat samma dag som ansökan om anstånd gjordes.

Anståndsbeloppets storlek

26 § Anstånd beviljas med ett belopp som motsvarar anståndsutrymmet.

Om ansökan om anstånd gäller källskatt som har betalats vid en sådan tidpunkt som avses i 20 §, beviljas anstånd med ett belopp som motsvarar det anståndsutrymme som är lägst för de beskattningsår som det ska finnas ett anståndsutrymme för enligt 19 och 20 §§.

Om den skattskyldige har rätt till återbetalning av källskatt enligt 54 kap. 3 § skatteförfarandelagen (2011:1244) och har fått anstånd med betalning av källskatten, ska beviljat anstånd sättas ned i motsvarande utsträckning.

Återbetalning av källskatt på utdelning

27 § Om anstånd har beviljats enligt 19 § första stycket ska Skatteverket återbetala källskatt motsvarande anståndsbeloppet.

Anståndstiden

28 § Anståndstiden ska gälla fram till och med fyra månader efter utgången av det beskattningsår som följer närmast efter det beskattningsår vars anståndsutrymme ligger till grund för anstånd. Saknas tillförlitliga uppgifter om det efterföljande beskattningsårets längd, ska det anses vara lika långt som det beskattningsår som anståndsutrymmet avser.

Om ansökan om anstånd gäller källskatt som har betalats vid en sådan tidpunkt som avses i 20 §, ska anståndstiden gälla fram till och med fyra månader efter utgången av det beskattningsår då källskatten betalades. Saknas tillförlitliga uppgifter om detta beskattningsårs längd, ska det anses vara lika långt som det senaste beskattningsår vars anståndsutrymme ligger till grund för anståndet.

29 § Om den skattskyldige ansöker om ett nytt anstånd innan anståndstiden enligt 28 § löper ut, gäller anståndet fram till dess att Skatteverket har meddelat beslut i fråga om anstånd. Detta gäller bara om Skatteverket meddelar beslutet efter det att anståndstiden enligt 28 § löper ut.

30 § Anståndet ska upphöra om den skattskyldige begär det.

Ansökan om anstånd

31 § En skriftlig ansökan om anstånd ska ha kommit in till Skatteverket senast vid utgången av det beskattningsår som följer närmast efter det beskattningsår när utdelningstillfället inträffade.

Om källskatt har betalats vid en sådan tidpunkt som avses i 20 § ska ansökan om anstånd ha kommit in till Skatteverket senast vid utgången av det beskattningsår när källskatten betalades. Om källskatten betalades när mindre än fyra månader återstår av beskattningsåret ska dock ansökan ha kommit in senast fyra månader efter betalningen.

Betalning av källskatt

32 § När anståndet upphör ska Skatteverket förelägga den skattskyldige att betala källskatten inom två månader från den dag då denne fick del av föreläggandet. Detta gäller dock inte till den del den skattskyldige beviljas ett nytt anstånd.

Utdelning av annat än pengar

33 § Utdelning som lämnas i annan form än pengar ska värderas till marknadsvärdet vid utdelningstillfället.

34 § Vid utdelning av inköpsrätt inträffar utdelningstillfället när inköpsrätten utnyttjas eller avyttras.

Godkänd mellanhand

Definition

35 § En godkänd mellanhand är en juridisk person som är godkänd enligt 36–41 §§ och som därmed ska göra skatteavdrag och lämna skattedeklaration avseende källskatt på utdelning.

Ansökan om godkännande

36 § Ansökan om att bli godkänd mellanhand ska ges in på fastställt formulär. En ansökan ska innehålla ett åtagande om att göra skatteavdrag för källskatt på utdelning.

Beslut om godkännande

37 § Följande juridiska personer får godkännas som mellanhand:

1. värdepapperscentral som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES),
2. juridisk person som hör hemma i en stat inom EES och som har registrerats som förvaltare enligt 3 kap. 7 § lagen (1998:1479) om värdepapperscentraler och kontoföring av finansiella instrument eller som skulle kunna medges en sådan registrering,
3. utländsk juridisk person som hör hemma i en stat inom EES och som har en registrering i den staten som motsvarar den som anges i 2, och
4. utländsk juridisk person som motsvarar någon av de juridiska personer som avses i 1–3, om personen hör hemma i en stat utanför

EES som har ingått ett sådant skatteavtal med Sverige som avses i 19 § första stycket 1 c och tredje stycket.

38 § Skatteverket ska besluta om godkännande som mellanhand om

1. den som ansökan avser är en sådan juridisk person som anges i 37 §,
2. villkoren i 36 § är uppfyllda, och
3. den som ansökan avser med hänsyn till sina ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt är lämplig att godkännas.

Om den som ansökan avser är en sådan juridisk person som anges i 37 § 3 eller 4 bör Skatteverket rådgöra med skattemyndighet i den juridiska personens hemviststat innan beslut fattas.

Återkallelse av godkännande

39 § Ett godkännande som mellanhand ska återkallas om

1. förutsättningarna för godkännande inte längre finns,
2. mellanhanden inte fullgör sitt åtagande, eller
3. mellanhanden begär det.

Omprövning och överklagande

40 § Vid omprövning av ett beslut om godkännande som mellanhand eller ett beslut om återkallelse av sådant godkännande gäller 66 kap. 2, 3 och 6 §§, 7 § andra stycket, 18 och 19 §§ samt 20 § andra stycket skatteförfarandelagen (2011:1244).

41 § Vid överklagande av ett beslut om godkännande som mellanhand eller ett beslut om återkallelse av sådant godkännande gäller 67 kap. 2, 3, 6 och 11 §§, 12 § andra stycket, 19–23 och 27 §§, 28 § första och tredje stycket samt 29–32 §§ skatteförfarandelagen (2011:1244).

Förfarandet

42 § Bestämmelser om förfarandet vid uttag av skatt enligt denna lag finns i skatteförfarandelagen (2011:1244).

---

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2022 i fråga om 35–41 §§ och i övrigt den 1 juli 2022.

2. Lagen tillämpas på utdelningar där utdelningstillfället inträffar efter den 30 juni 2022.

3. Genom denna lag upphävs kupongskattelagen (1970:624). Den upphävda lagen tillämpas dock fortfarande på utdelningar där utdelningstillfället inträffar före den 1 juli 2022.

1.2 Förslag till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)

Härigenom föreskrivs i fråga om skatteförfarandelagen (2011:1244)

dels att 1 kap. 1 §, 2 kap. 1 §, 3 kap. 4 §, 23 kap. 2 §, 26 kap. 1, 19 och 35 §§, 34 kap. 1 §, 41 kap. 3 §, 54 kap. 1–3 §§, 56 kap. 9 §, 62 kap. 8 §, 65 kap. 16 § och 66 kap. 27 § samt rubriken närmast före 54 kap. 1 §, ska ha följande lydelse,

dels att rubriken till avdelning V ska lyda ”Särskild inkomstskatt, godkännande för tonnagebeskattning och källskatt på utdelning”,

dels att det i lagen ska införas ett nytt kapitel, 13 b, tre nya paragrafer, 26 kap. 9 a och 25 a §§ och 34 kap. 12 §, samt en ny rubrik närmast före 34 kap. 12 § av följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
1 kap.	
1 §[1]	
I denna lag finns bestämmelser om förfarandet vid uttag av skatter och avgifter.	
Innehållet i lagen är uppdelat enligt följande.	
- - -

AVDELNING VI. KONTROLLUPPGIFTER, DEKLARATIONER OCH ÖVRIGA UPPGIFTER

- -

AVDELNING XIII. BESLUT OM SKATTER OCH AVGIFTER

53 kap. – Beslut om skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt och punktskatt

54 kap. – Beslut om särskild inkomstskatt

54 kap. – Beslut om särskild inkomstskatt *och källskatt på utdelning*

55 kap. – Beslut om preliminär skatt

- -

2 kap.

1 §[2]

Lagen gäller för skatt, dock inte skatt som tas ut enligt

1. *kupongskattelagen (1970:624),*
2. lagen (1984:404) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter,
3. lagen (1990:676) om skatt på ränta på skogskontomedel m.m.,
4. tullagen (2016:253),
5. lagen (2004:629) om trängselskatt,
6. vägtrafikskattelagen (2006:227), och
7. lagen (2014:1470) om beskattning av viss privatinförsel av cigaretter.

Lagen gäller för skatt, dock inte skatt som tas ut enligt

1. lagen (1984:404) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter,
2. lagen (1990:676) om skatt på ränta på skogskontomedel m.m.,
3. tullagen (2016:253),
4. lagen (2004:629) om trängselskatt,
5. vägtrafikskattelagen (2006:227), och
6. lagen (2014:1470) om beskattning av viss privatinförsel av cigaretter.

Lagen gäller även för belopp som avses i 1 kap. 1 § tredje stycket mervärdesskattelagen (1994:200).

[2] Senaste lydelse 2016:286.

Nuvarande lydelse

3 kap.

4 §[3]

Vad som avses med beskattningsår framgår av följande uppställning:

För	*avses med beskattningsår*
1. skatt enligt a) inkomstskattelagen (1999:1229), b) lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt, c) lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel i fall som avses i 2 § första stycket 1–4, och d) lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader, samt avgift enligt e) lagen (2007:1398) om kommunal fastighetsavgift	beskattningsår enligt 1 kap. 13–15 §§ inkomstskattelagen eller, för svenska handelsbolag, räkenskapsåret
2. skatt enligt lagen om avkastningsskatt på pensionsmedel i fall som avses i 2 § första stycket 6–10	det kalenderår som skatten ska betalas för eller det beskattningsår då skatteunderlag för avkastningsskatt ska tas upp enligt 13 § lagen om avkastningsskatt på pensionsmedel
3. skatt enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta *och* lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.	det kalenderår då ersättningen betalas ut

[3] Senaste lydelse 2017:1218.

4. skatt enligt mervärdesskattelagen (1994:200) som ska redovisas för redovisningsperioder	beskattningsår enligt 1 kap. 14 § mervärdesskattelagen
5. annan mervärdesskatt	det kalenderår då den felaktiga debiteringen har gjorts, eller förvärvet eller omsättningen har skett
6. punktskatt som ska redovisas för redovisningsperioder	beskattningsår enligt 1 kap. 14 § mervärdesskattelagen
7. punktskatt enligt a) beslut som avses i 53 kap. 5 §, b) 27–28 §§ lagen (1994:1563) om tobaksskatt, c) 26–27 §§ lagen (1994:1564) om alkoholskatt, eller d) 4 kap. 2–2 b §§ lagen (1994:1776) om skatt på energi	det kalenderår under vilket beslutet om återbetalning eller kompensation, eller beslutet om beskattning vid oegentlighet, har meddelats
8. annan punktskatt	det kalenderår då den händelse som medför skattskyldighet har inträffat
9. övriga skatter	det kalenderår som skatten ska betalas för
10. arbetsgivaravgifter och avgifter som ingår i slutlig skatt	det kalenderår som avgiften ska betalas för.

Med beskattningsår för fysisk person avses dock i fråga om preliminär skatt alltid kalenderår.

Föreslagen lydelse

3 kap.

4 §[4]

Vad som avses med beskattningsår framgår av följande uppställning:

För	*avses med beskattningsår*
1. skatt enligt a) inkomstskattelagen (1999:1229), b) lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt, c) lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel i fall som avses i 2 § första stycket 1–4, och d) lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader, samt avgift enligt e) lagen (2007:1398) om kommunal fastighetsavgift	beskattningsår enligt 1 kap. 13–15 §§ inkomstskattelagen eller, för svenska handelsbolag, räkenskapsåret
2. skatt enligt lagen om avkastningsskatt på pensionsmedel i fall som avses i 2 § första stycket 6–10	det kalenderår som skatten ska betalas för eller det beskattningsår då skatteunderlag för avkastningsskatt ska tas upp enligt 13 § lagen om avkastningsskatt på pensionsmedel
3. skatt enligt *a)* lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta, *b)* lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för	det kalenderår då ersättningen betalas ut *eller då utdelningstillfället inträffar*

[4] Senaste lydelse 2017:1218.

utomlands bosatta artister m.fl., *och* *c) lagen (000:00) om källskatt på utdelning*	
4. skatt enligt mervärdesskattelagen (1994:200) som ska redovisas för redovisningsperioder	beskattningsår enligt 1 kap. 14 § mervärdesskattelagen
5. annan mervärdesskatt	det kalenderår då den felaktiga debiteringen har gjorts, eller förvärvet eller omsättningen har skett
6. punktskatt som ska redovisas för redovisningsperioder	beskattningsår enligt 1 kap. 14 § mervärdesskattelagen
7. punktskatt enligt a) beslut som avses i 53 kap. 5 §, b) 27–28 §§ lagen (1994:1563) om tobaksskatt, c) 26–27 §§ lagen (1994:1564) om alkoholskatt, eller d) 4 kap. 2–2 b §§ lagen (1994:1776) om skatt på energi	det kalenderår under vilket beslutet om återbetalning eller kompensation, eller beslutet om beskattning vid oegentlighet, har meddelats
8. annan punktskatt	det kalenderår då den händelse som medför skattskyldighet har inträffat
9. övriga skatter	det kalenderår som skatten ska betalas för
10. arbetsgivaravgifter och avgifter som ingår i slutlig skatt	det kalenderår som avgiften ska betalas för.

Med beskattningsår för fysisk person avses dock i fråga om preliminär skatt alltid kalenderår.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	13 b kap. Skatteavdrag för källskatt på utdelning
	Vem ska göra skatteavdrag för källskatt på utdelning?
	Huvudregel
	1 § *Utdelande bolag, ideell förening eller godkänd mellanhand som betalar ut utdelning som är skattepliktig enligt lagen (000:00) om källskatt på utdelning, ska göra skatteavdrag för sådan skatt. Utdelning som är skattepliktig enligt 13 § 1 samma lag anses också som utbetalad.*
	Utdelning som betalas ut till godkänd mellanhand
	2 § *Om utdelning betalas ut till en godkänd mellanhand ska skatteavdrag inte göras.*
	3 § *En godkänd mellanhand ska göra skatteavdrag för källskatt på mottagen skattepliktig utdelning,*

om utdelningen avser dennes egna aktieinnehav.

Underlag för skatteavdrag för källskatt på utdelning

4 §

Underlaget för skatteavdrag för källskatt på utdelning är den skattepliktiga utdelningen enligt lagen (000:00) om källskatt på utdelning. Om den som ska göra skatteavdrag inte har tillräckliga uppgifter för att beräkna den skattepliktiga utdelningen är underlaget utdelningens bruttobelopp.

Uppgiftsskyldighet

5 §

Den som ska göra skatteavdrag för källskatt på utdelning ska för varje utdelningstillfälle lämna uppgift om skatteavdragets belopp till den skattskyldige eller till den som ser till att den skattskyldige får del av uppgiften.

Skatteavdrag vid utdelning av annat än pengar

6 §

Vid utdelning av annat än pengar får den som ska göra skatteavdrag betala ut utdelningen till ett särskilt konto i den skattskyldiges namn. Den skattskyldige får inte förfoga över tillgångarna

på ett sådant särskilt konto. Avkastning på tillgångar på det särskilda kontot ska tillföras kontot och får tas i anspråk av den som ska göra skatteavdrag för att betala källskatt på utdelning eller för att täcka redan betalad sådan skatt.

Det särskilda kontot ska upphöra när

1. den skattskyldige betalar ett belopp till den som ska göra skatteavdrag som motsvarar det skatteavdrag som ska göras eller som har gjorts, eller

2. den som ska göra skatteavdrag har tagit avkastning i anspråk från det särskilda kontot med ett belopp som motsvarar det skatteavdrag som ska göras eller som har gjorts.

Första och andra stycket gäller även när en del av utdelningen lämnas i pengar, om den delen inte räcker till för att täcka skatteavdraget.

7 §

Om utdelningen avser inköpsrätter ska skatteavdrag göras när inköpsrätten utnyttjas eller avyttras.

Övriga bestämmelser om skatteavdrag

8 §

I fråga om skatteavdrag för källskatt på utdelning gäller även bestämmelserna om

1. återbetalning av skatteavdrag i 10 kap. 20 § första stycket, och

2. föreläggande i 10 kap. 21 §.

23 kap.

2 §[5]

Kontrolluppgifter enligt 15 kap., 16 kap. 1 § om ersättning som avses i 16 kap. 3 § 2 samt 4 § 1 a, 2 a och 3 a, 17, 19, 20, 21 kap., 22 kap. 2, 3, 9–11, 17–21 och 23–27 §§, 22 a kap. samt 22 b kap. ska även lämnas för fysiska personer som är begränsat skattskyldiga.

Kontrolluppgift enligt 22 kap. 10 § ska också avse omständigheter som medför eller kan medföra avskattning enligt 5 § första stycket 6, 6 a eller 7 lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta.

Kontrolluppgifter enligt första stycket ska inte lämnas om sådan utdelning som ska redovisas i en särskild skattedeklaration enligt 26 kap. 9 a §, utom i de fall kontrolluppgift ska lämnas enligt 22 a och 22 b kap.

26 kap.

1 §[6]

I detta kapitel finns bestämmelser om

– vem som ska lämna en skattedeklaration (2 §),

– vilken sorts skattedeklaration som ska lämnas (3–9 §§),

– vilken sorts skattedeklaration som ska lämnas (3–9 *a* §§),

[5] Senaste lydelse 2018:2037.
[6] Senaste lydelse 2017:387.

– redovisningsperioder (10–17 §§),
– vad de olika skattedeklarationerna ska innehålla (18–25 §§),
– när en skattedeklaration ska lämnas (26–37 §§),
– att viss verksamhet ska redovisas för sig (39 §), och
– ändring eller tillägg av uppgifter om betalningsmottagare (40 och 41 §§).

– vad de olika skattedeklarationerna ska innehålla (18–25 *a* §§),

9 a §

Den som är skyldig att lämna skattedeklaration på grund av skyldigheten att göra skatteavdrag för källskatt på utdelning enligt 13 b kap. ska lämna en särskild skattedeklaration för varje utdelningstillfälle.

19 §[7]

En arbetsgivardeklaration ska innehålla uppgift om
1. sammanlagda skatteavdrag och arbetsgivaravgifter,
2. det sammanlagda beloppet av sådan ersättning som avses i 10 kap. 5 § första stycket 4 och 5 inkomstskattelagen (1999:1229) och som utbetalaren är skyldig att göra skatteavdrag för,
3. den sammanlagda ersättning som utgörs av ränta, utdelning och annan avkastning och som utbetalaren är skyldig att göra skatteavdrag för, och
4. det sammanlagda beloppet av bidrag som avses i 1 § första stycket 6 lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster.

En arbetsgivardeklaration ska dock inte innehålla uppgift enligt första stycket 3 om uppgiften redovisas i en sådan särskild skattedeklaration som avses i 9 a §.

[7] Senaste lydelse 2017:387.

25 a §

En sådan särskild skattedeklaration som avses i 9 a § ska innehålla uppgift om

1. identifikationsuppgifter för den andel som utdelningen härrör från,

2. tidpunkten för utdelningstillfället,

3. den del av den skattepliktiga utdelningen som avser utdelning som inte har betalats ut,

4. det sammanlagda skattebeloppet,

5. utdelningsbelopp, skattebelopp och skatterättslig hemvist för varje skattskyldig när skatt tas ut enligt 17 § lagen (000:00) om källskatt på utdelning,

6. utdelningsbelopp, skattebelopp och skatterättslig hemvist, i den utsträckning sådana uppgifter finns, för varje skattskyldig när skatt tas ut enligt 16 § lagen om källskatt på utdelning,

7. utdelningsbelopp för varje godkänd mellanhand, och

8. utdelningsbelopp och skattebelopp för varje annan mottagare som varken är skattskyldig eller godkänd mellanhand.

Om skattedeklarationen lämnas av en godkänd mellanhand som ska göra skatteavdrag enligt 13 b kap. 3 §, ska uppgift lämnas om utdelningsbelopp och skattebelopp för sådan utdelning.

Uppgifter som avses i första stycket 5 behöver inte lämnas om

det av tillämpligt skatteavtal följer att källskatt på utdelning inte får tas ut.

Nuvarande lydelse

35 §[8]

Särskilda skattedeklarationer ska, om inte annat följer av 36 eller 37 §, lämnas enligt följande uppställning:

Deklaration som avses i	*ska ha kommit in till Skatteverket senast*
7 § första stycket	den 26 i månaden efter redovisningsperiodens utgång
7 § andra stycket	35 dagar efter förvärvet
7 § tredje stycket	den 26 i andra månaden efter den månad då det nya transportmedlet levererades
8 § 1	fem dagar efter den händelse som medför skattskyldighet
8 § 2	vid den händelse som medför skattskyldighet
8 § 3	25 dagar efter den händelse som medför skattskyldighet
9 §	den 12 i månaden efter den månad då den skattepliktiga ersättningen kom den skattskyldige till del, med undantag för januari och augusti då deklarationen i stället ska ha kommit in senast den 17

Föreslagen lydelse

35 §

Särskilda skattedeklarationer ska, om inte annat följer av 36 eller 37 §, lämnas enligt följande uppställning:

[8] Senaste lydelse 2015:892.

Deklaration som avses i	*ska ha kommit in till Skatteverket senast*
7 § första stycket	den 26 i månaden efter redovisningsperiodens utgång
7 § andra stycket	35 dagar efter förvärvet
7 § tredje stycket	den 26 i andra månaden efter den månad då det nya transportmedlet levererades
8 § 1	fem dagar efter den händelse som medför skattskyldighet
8 § 2	vid den händelse som medför skattskyldighet
8 § 3	25 dagar efter den händelse som medför skattskyldighet
9 §	den 12 i månaden efter den månad då den skattepliktiga ersättningen kom den skattskyldige till del, med undantag för januari och augusti då deklarationen i stället ska ha kommit in senast den 17
9 a §	*två månader efter utdelningstillfället*

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
34 kap.	
1 §[9]	
I detta kapitel finns bestämmelser om	I detta kapitel finns bestämmelser om
– syftet med informationsuppgifter (2 §),	– syftet med informationsuppgifter (2 §),
– uppgifter till den deklarationsskyldige (3–5 §§), *och*	– uppgifter till den deklarationsskyldige (3–5 §§),
– uppgifter till den kontrolluppgiftsskyldige eller den som är skyldig att lämna	– uppgifter till den kontrolluppgiftsskyldige eller den som är skyldig att lämna uppgifter om

[9] Senaste lydelse 2017:387.

uppgifter om betalningsmottagare i en arbetsgivardeklaration (6–11 §§).	betalningsmottagare i en arbetsgivardeklaration (6–11 §§), *och* *– uppgifter till den som ska göra skatteavdrag för källskatt på utdelning (12 §).*
	Uppgifter till den som ska göra skatteavdrag för källskatt på utdelning
	12 § *Den som är skattskyldig enligt lagen (000:00) om källskatt på utdelning ska till den som är skyldig att lämna uppgifter om den skattskyldige i en särskild skattedeklaration lämna de uppgifter som behövs för att uppgiftsskyldigheten ska kunna fullgöras.* *Uppgifter som avses i första stycket ska lämnas när den som är skyldig att lämna särskild skattedeklaration begär det. Om sådana uppgifter har lämnats tidigare ska uppgifter om ändrade förhållanden lämnas genast.*

41 kap.

3 §[10]

Revision får göras hos

1. den som är eller kan antas vara bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1999:1078),
2. någon annan juridisk person än ett dödsbo,
3. den som har anmält sig för registrering,
4. den som har ansökt om eller är godkänd för F-skatt,
5. sådant ombud för en utländsk beskattningsbar person som avses i 6 kap. 2 §,

[10] Senaste lydelse 2018:1890.

6. sådan representant som avses i 16 a § lagen (1994:1563) om tobaksskatt, 15 a § lagen (1994:1564) om alkoholskatt eller 4 kap. 9 a § lagen (1994:1776) om skatt på energi,

7. den som har ansökt om godkännande som upplagshavare enligt lagen om tobaksskatt, lagen om alkoholskatt eller lagen om skatt på energi,

8. den som har ansökt om registrering som varumottagare enligt lagen om tobaksskatt, lagen om alkoholskatt eller lagen om skatt på energi,

9. den som har ansökt om godkännande som skattebefriad förbrukare enligt lagen om alkoholskatt eller lagen om skatt på energi,

10. den som har ansökt om godkännande som registrerad avsändare enligt lagen om tobaksskatt, lagen om alkoholskatt eller lagen om skatt på energi,

11. den som har ansökt om godkännande som lagerhållare enligt lagen om tobaksskatt, lagen om skatt på energi, lagen (2016:1067) om skatt på kemikalier i viss elektronik eller lagen (2018:696) om skatt på vissa nikotinhaltiga produkter, *och*

12. den som har ansökt om godkännande som registrerad mottagare enligt lagen om skatt på kemikalier i viss elektronik.

11. den som har ansökt om godkännande som lagerhållare enligt lagen om tobaksskatt, lagen om skatt på energi, lagen (2016:1067) om skatt på kemikalier i viss elektronik eller lagen (2018:696) om skatt på vissa nikotinhaltiga produkter,

12. den som har ansökt om godkännande som registrerad mottagare enligt lagen om skatt på kemikalier i viss elektronik, *och*

13. den som har ansökt om godkännande som mellanhand enligt 36 § lagen (000:00) om källskatt på utdelning eller som har ett sådant godkännande.

54 kap. Beslut om särskild inkomstskatt

54 kap. Beslut om särskild inkomstskatt *och källskatt på utdelning*

54 kap.

1 §

Om skatt enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta eller lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. ska redovisas av den skattskyldige, ska beslut om skatten fattas för varje skattepliktig ersättning för sig med ledning av innehållet i en sådan särskild skattedeklaration som avses i 26 kap. 9 § och andra tillgängliga uppgifter.

Om skatt enligt lagen (000:00) om källskatt på utdelning ska redovisas för varje utdelningstillfälle, ska beslut om skatten fattas för varje utdelningstillfälle för sig med ledning av innehållet i en sådan särskild skattedeklaration som avses i 26 kap. 9 a § och andra tillgängliga uppgifter.

Vad som föreskrivs i 53 kap. 2 § första stycket och 4 § gäller även *sådan särskild skattedeklaration* som avses i 26 kap. 9 §.

Vad som föreskrivs i 53 kap. 2 § första stycket och 4 § gäller även *sådana särskilda skattedeklarationer* som avses i 26 kap. 9 *och 9 a §§*.

2 §

Skatteverket får inom den tid och på det sätt som gäller för omprövning besluta att den som är skattskyldig enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta *eller* lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. ska betala skatt i andra fall än som avses i 1 §.

Skatteverket får inom den tid och på det sätt som gäller för omprövning besluta att den som är skattskyldig enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta, lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. *eller lagen (000:00) om källskatt på utdelning* ska betala skatt i andra fall än som avses i 1 §.

3 §

Om skatteavdrag för skatt enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta *eller* lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. har gjorts med för högt belopp, ska Skatteverket efter ansökan besluta att den skattskyldige ska tillgodoräknas det överskjutande beloppet.	Om skatteavdrag för skatt enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta, lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. *eller lagen (000:00) om källskatt på utdelning* har gjorts med för högt belopp, ska Skatteverket efter ansökan besluta att den skattskyldige ska tillgodoräknas det överskjutande beloppet.

Ansökan ska ha kommit in till Skatteverket senast det sjätte året efter utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut.

56 kap.

9 §[11]

Efter att ett beslut om slutlig skatt har fattats ska Skatteverket beräkna om den som beslutet gäller ska betala skatt eller tillgodoräknas skatt (slutskatteberäkning).

Från den slutliga skatten ska avdrag göras för

1. debiterad F-skatt och särskild A-skatt,
2. avdragen A-skatt,
3. A-skatt som ska betalas på grund av beslut enligt 59 kap. 3 § andra stycket,
4. skatt som har förts över från en stat som Sverige har träffat överenskommelse med om att ta ut och föra över skatt,
5. skatt enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta eller lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. som har betalats för den tid under beskattningsåret då den som beslutet gäller har varit obegränsat skattskyldig i Sverige,

6. skatt enligt lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta som har	6. skatt enligt lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta som har

[11] Senaste lydelse 2015:918.

betalats, om en begäran har gjorts enligt 4 § den lagen, *och*	betalats, om en begäran har gjorts enligt 4 § den lagen, och
7. skatt enligt lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. som har betalats, om Skatteverket har meddelat beslut enligt 5 a § tredje stycket den lagen.	7. skatt enligt lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. som har betalats, om Skatteverket har meddelat beslut enligt 5 a § tredje stycket den lagen, *och*
	8. skatt enligt lagen (000:00) om källskatt på utdelning som har betalats, om den skattskyldige var obegränsat skattskyldig vid utdelningstillfället.

Till den slutliga skatten ska följande belopp läggas:

1. skatt som har betalats tillbaka enligt 64 kap. 5 § första stycket,
2. skatt som har förts över till en annan stat enligt 64 kap. 7 och 8 §§,
3. preliminär skattereduktion enligt 17 § lagen (2009:194) om förfarandet vid skattereduktion för hushållsarbete,
4. skattetillägg som har beslutats med anledning av beslut om slutlig skatt, och
5. förseningsavgift som har beslutats för att en inkomstdeklaration inte har kommit in i rätt tid.

62 kap.

8 §[12]

Slutlig skatt beräknad enligt 56 kap. 9 § ska betalas senast den förfallodag som infaller närmast efter det att 90 dagar har gått från den dag då beslut om slutlig skatt fattades.

Följande skatter och avgifter ska vara betalda senast den förfallodag som infaller närmast efter det att 30 dagar har gått från den dag beslut fattades:

1. annan skatt än F-skatt och särskild A-skatt samt avgifter som har bestämts genom ett omprövningsbeslut eller efter ett beslut av domstol,

[12] Senaste lydelse 2018:2034.

2. förseningsavgift och skattetillägg som har bestämts genom ett omprövningsbeslut eller efter ett beslut av domstol samt återkallelseavgift, dokumentationsavgift eller kontrollavgift,

3. särskild inkomstskatt som har beslutats enligt 54 kap. 2 §, samt

3. särskild inkomstskatt *och källskatt på utdelning* som har beslutats enligt 54 kap. 2 §, samt

4. skatt och avgift som ska betalas enligt ett beslut om ansvar enligt 59 kap.

Slutlig skatt enligt andra stycket 1 samt förseningsavgift och skattetillägg enligt andra stycket 2 behöver dock inte betalas före den förfallodag som anges i första stycket.

Mervärdesskatt enligt andra stycket 1 samt skattetillägg enligt andra stycket 2 som har beslutats med anledning av beslut om mervärdesskatt behöver inte betalas före den förfallodag som anges i 3 §.

65 kap.

16 §

Om skatt eller avgift ska tillgodoräknas på grund av ett omprövningsbeslut eller ett beslut av domstol, ska intäktsränta beräknas från och med dagen efter beloppets ursprungliga förfallodag till och med den dag då tillgodoräknandet registreras på skattekontot.

Om skatt eller avgift ska tillgodoräknas på grund av ett omprövningsbeslut, *ett beslut enligt 54 kap. 3 §* eller ett beslut av domstol, ska intäktsränta beräknas från och med dagen efter beloppets ursprungliga förfallodag till och med den dag då tillgodoräknandet registreras på skattekontot.

Första stycket gäller inte skatt som till följd av ett beslut enligt 64 kap. 8 § ska föras över till en annan stat för att där tillgodoräknas den som beslutet gäller.

66 kap.

27 §[13]

Ett beslut om omprövning till nackdel för den som beslutet gäller av ett beslut om skatt eller avgift som avses i 2 kap. 2 § får meddelas

[13] Senaste lydelse 2019:954

inom sex år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut (efterbeskattning) om

1. ett beslut har blivit felaktigt eller inte fattats på grund av att den uppgiftsskyldige

a) under förfarandet har lämnat oriktig uppgift till ledning för egen beskattning,

b) har lämnat oriktig uppgift i ett mål om egen beskattning,

c) inte har lämnat en deklaration eller låtit bli att lämna en begärd uppgift, eller

d) inte har lämnat begärt varuprov,

2. en felräkning, felskrivning eller något annat uppenbart förbiseende ska rättas,

3. kontrolluppgift som ska lämnas utan föreläggande eller uppgift om en betalningsmottagare som ska lämnas i en arbetsgivardeklaration har saknats eller varit felaktig och den som uppgiften ska lämnas för inte har varit skyldig att lämna inkomstdeklaration,

4. det föranleds av ett beslut i ett ärende eller mål

a) om en annan skatt eller avgift som avses i 2 kap. 2 §, eller samma skatt eller avgift som avses i 2 kap. 2 §, men för en annan redovisningsperiod, ett annat beskattningsår eller en annan person,

b) om fastighetstaxering,

c) om utländsk skatt eller om obligatoriska utländska socialförsäkringsavgifter som avses i 62 kap. 6 § inkomstskattelagen (1999:1229),

d) enligt lagen (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner, regioner, kommunalförbund och samordningsförbund

e) om huruvida en inkomst ska beskattas enligt inkomstskattelagen eller enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta *eller* lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.,	e) om huruvida en inkomst ska beskattas enligt inkomstskattelagen eller enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta, lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl., *eller lagen (000:00) om källskatt på utdelning,*

f) om Skatteverkets prissättningsbesked enligt lagen (2009:1289) om prissättningsbesked vid internationella transaktioner eller beslut om ändring av sådant prissättningsbesked, eller

g) om återkallelse av godkännande för tonnagebeskattning enligt 13 a kap. 10 § första stycket 2–4,

5. en förening eller ett registrerat trossamfund inte har genomfört en investering inom den tid som föreskrivs i ett sådant beslut som avses i 7 kap. 9 § inkomstskattelagen eller inte har följt ett annat villkor i beslutet, eller

6. det föranleds av en uppgift om skalbolag enligt 31 kap. 14 §.

---

1. Denna lag träder i kraft den 1 juli 2022.

2. Lagen tillämpas första gången på utdelningar där utdelningstillfället enligt 5 § andra stycket lagen (000:00) om källskatt på utdelning inträffar efter den 30 juni 2022.

1.3 Förslag till lag om ändring i skattebrottslagen (1971:69)

Härigenom föreskrivs i fråga om skattebrottslagen (1971:69) att det ska införas en ny paragraf, 18 §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	18 §
	Vid tillämpningen av denna lag ska uppgift som ska lämnas enligt 34 kap. 12 § skatteförfarandelagen (2011:1244) likställas med uppgift som ska lämnas till myndighet.

Denna lag träder i kraft den1 juli 2022.

1.4 Förslag till lag om ändring i lagen (1990:313) om Europarådsoch OECD-konventionen om ömsesidig handräckning i skatteärenden

Härigenom föreskrivs att bilaga 2 till lagen (1990:313) om Europarådsoch OECD-konventionen om ömsesidig handräckning i skatteärenden ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Bilaga 2[1]

Förteckning över de svenska skatter och avgifter som konventionen tillämpas på

Konventionen tillämpas på de skatter och avgifter som utgår enligt följande lagar.

Artikel 2 punkt 1 a:

1. *Kupongskattelagen (1970:624)*, lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster, lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta, lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl., lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader, inkomstskattelagen (1999:1229).
2. Lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel.
3. Lagen (1997:323) om statlig förmögenhetsskatt.

Artikel 2 punkt 1 b:

1. Begravningslagen (1990:1144), lagen (1999:291) om avgift till registrerat trossamfund.
2. Lagen (1994:1920) om allmän löneavgift, lagen (1994:1744) om allmän pensionsavgift, socialavgiftslagen (2000:980).
3. A. Lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt.
   B. Lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt, lagen (1984:404) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter.
   C. Mervärdesskattelagen (1994:200).

[1] Senaste lydelse 2014:1491.

D. Lagen (1972:266) om skatt på annonser och reklam, lagen (1972:820) om skatt på spel, bilskrotningslagen (1975:343), lagen (1984:409) om skatt på gödselmedel, lagen (1984:410) om skatt på bekämpningsmedel, lagen (1990:613) om miljöavgift på utsläpp av kväveoxider vid energiproduktion, lagen (1990:1427) om särskild premieskatt för grupplivförsäkring, m.m., lagen (1991:1482) om lotteriskatt, lagen (1991:1483) om skatt på vinstsparande m.m., lagen (1994:1563) om tobaksskatt, lagen (1994:1564) om alkoholskatt, lagen (1994:1776) om skatt på energi, lagen (1995:1667) om skatt på naturgrus, lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och mineraloljeprodukter, lagen (1999:673) om skatt på avfall, lagen (2000:466) om skatt på termisk effekt i kärnkraftsreaktorer.

E. Lagen (1997:1137) om vägavgift för vissa tunga fordon, vägtrafikskattelagen (2006:227), lagen (2006:228) med särskilda bestämmelser om fordonsskatt.

G. Lagen (1972:435) om överlastavgift, lagen (2014:52) om infrastrukturavgifter på väg, i fråga om avgifter på allmän väg, samt lagen (2004:629) om trängselskatt.

Föreslagen lydelse

Bilaga 2

Förteckning över de svenska skatter och avgifter som konventionen tillämpas på

Konventionen tillämpas på de skatter och avgifter som utgår enligt följande lagar.

Artikel 2 punkt 1 a:

1. Lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster, lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta, lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl., lagen (1991:687) om särskild löneskatt på

pensionskostnader, inkomstskattelagen (1999:1229), *lagen (000:00) om källskatt på utdelning*.

2. Lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel.
3. Lagen (1997:323) om statlig förmögenhetsskatt.

Artikel 2 punkt 1 b:

1. Begravningslagen (1990:1144), lagen (1999:291) om avgift till registrerat trossamfund.
2. Lagen (1994:1920) om allmän löneavgift, lagen (1994:1744) om allmän pensionsavgift, socialavgiftslagen (2000:980).
3. A. Lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt.
   B. Lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt, lagen (1984:404) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter.
   C. Mervärdesskattelagen (1994:200).
   D. Lagen (1972:266) om skatt på annonser och reklam, lagen (1972:820) om skatt på spel, bilskrotningslagen (1975:343), lagen (1984:409) om skatt på gödselmedel, lagen (1984:410) om skatt på bekämpningsmedel, lagen (1990:613) om miljöavgift på utsläpp av kväveoxider vid energiproduktion, lagen (1990:1427) om särskild premieskatt för grupplivförsäkring, m.m., lagen (1991:1482) om lotteriskatt, lagen (1991:1483) om skatt på vinstsparande m.m., lagen (1994:1563) om tobaksskatt, lagen (1994:1564) om alkoholskatt, lagen (1994:1776) om skatt på energi, lagen (1995:1667) om skatt på naturgrus, lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och mineraloljeprodukter, lagen (1999:673) om skatt på avfall, lagen (2000:466) om skatt på termisk effekt i kärnkraftsreaktorer.
   E. Lagen (1997:1137) om vägavgift för vissa tunga fordon, vägtrafikskattelagen (2006:227), lagen (2006:228) med särskilda bestämmelser om fordonsskatt.
   G. Lagen (1972:435) om överlastavgift, lagen (2014:52) om infrastrukturavgifter på väg, i fråga om avgifter på allmän väg, samt lagen (2004:629) om trängselskatt.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2022.

1.5 Förslag till lag om ändring i lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel

Härigenom föreskrivs att 10 a § lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
10 a §[1]	
Skattskyldiga som avses i 2 § första stycket 6–10 har rätt till nedsättning av skatten på försäkring och avtal om tjänstepension med belopp som motsvarar den utländska skatt *eller den skatt enligt kupongskattelagen (1970:624)* som är hänförlig till försäkringen eller tjänstepensionsavtalet och som försäkringsgivaren, tjänstepensionsinstitutet eller den skattskyldige har betalat. Nedsättning för utländsk skatt medges bara om rätt till avräkning enligt lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt saknas. Med utländsk skatt avses dels sådan skatt som anges i 1 kap. 3 § nämnda lag, dels punktskatt och förmögenhetsskatt. Avräkningsbar skatt som kvarstår outnyttjad får räknas av senare år mot skatt enligt denna lag vilken avser samma försäkring eller samma tjänstepensionsavtal.	Skattskyldiga som avses i 2 § första stycket 6–10 har rätt till nedsättning av skatten på försäkring och avtal om tjänstepension med belopp som motsvarar den utländska skatt som är hänförlig till försäkringen eller tjänstepensionsavtalet och som försäkringsgivaren, tjänstepensionsinstitutet eller den skattskyldige har betalat. Nedsättning för utländsk skatt medges bara om rätt till avräkning enligt lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt saknas. Med utländsk skatt avses dels sådan skatt som anges i 1 kap. 3 § nämnda lag, dels punktskatt och förmögenhetsskatt. Avräkningsbar skatt som kvarstår outnyttjad får räknas av senare år mot skatt enligt denna lag vilken avser samma försäkring eller samma tjänstepensionsavtal.

[1] Senaste lydelse 2015:773.

Den skattskyldige ska lämna de uppgifter som behövs för prövningen av begäran om nedsättning av skatt. Om det framgår att det finns förutsättningar för nedsättning, trots att den skattskyldige inte kan lämna samtliga de uppgifter som är nödvändiga för tillämpning av nedsättningsreglerna, får nedsättning ske med skäligt belopp.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2022.

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

Härigenom föreskrivs att 1 § lagen (1995:575) mot skatteflykt ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	1 §
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 källskatt på utdelning*.
	3 a §
	Om 2 § tillämpas vid fastställande av underlag för källskatt på utdelning ska den som har tagit emot utdelningen vara skattskyldig. Detta gäller bara om Skatteverket begär det och om tillämpning av 3 § skulle innebära att det inte blir någon nettobeskattning av utdelningen i Sverige.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2022.

1.7 Förslag till lag om ändring i lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor

Härigenom föreskrivs att 1 § lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*

1 §[1]

Denna lag gäller förhandsbesked om

1. skatt eller avgift som avses i

a) lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt,

b) lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel för dem som avses i 2 § första stycket 1–4 och 6–10 i den lagen,

c) lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader,

d) lagen (1994:1744) om allmän pensionsavgift,

e) inkomstskattelagen (1999:1229), och

f) lagen (2007:1398) om kommunal fastighetsavgift,

2. punktskatt som avses i 3 kap. 15 § skatteförfarandelagen (2011:1244),

3. skatt enligt mervärdesskattelagen (1994:200),

4. taxering enligt fastighetstaxeringslagen (1979:1152), och

5. skatt enligt *kupongskattelagen (1970:624)*.	5. skatt enligt *lagen (000:00) om källskatt på utdelning*.

Förhandsbesked lämnas av Skatterättsnämnden efter ansökan av en enskild eller det allmänna ombudet hos Skatteverket.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2022.

[1] Senaste lydelse 2015:885.

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

Härigenom föreskrivs att 1 kap. 17 §, 3 kap. 21 §, 6 kap. 18 §, 9 kap. 4 § och 44 kap. 33 § inkomstskattelagen (1999:1229)[1] ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
1 kap.	
17 §	
Bestämmelser om inkomstskatt till staten finns också i	
– lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta,	
– lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.,	
– lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel, och	
– kupongskattelagen (1970:624).	*– lagen (000:00) om källskatt på utdelning.*
3 kap.	
21 §	
Bestämmelser om ytterligare skattskyldighet finns i	
– lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta,	
– lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl., och	
– kupongskattelagen (1970:624).	*– lagen (000:00) om källskatt på utdelning.*
6 kap.	
18 §	
Bestämmelser om ytterligare skattskyldighet finns i	
– lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl., och	

[1] Lagen omtryckt 2008:803.

– kupongskattelagen (1970:624).	*– lagen (000:00) om källskatt på utdelning.*

9 kap.

4 §

Svenska allmänna skatter får inte dras av. Som sådana skatter räknas bland annat kommunal och statlig inkomstskatt och *kupongskatt*.	Svenska allmänna skatter får inte dras av. Som sådana skatter räknas bland annat kommunal och statlig inkomstskatt och *källskatt på utdelning*.

44 kap.

33 §

Om ett värdepapper enligt bestämmelserna i 7 § anses ha avyttrats på grund av att det företag som gett ut det trätt i likvidation och värdepapperet därefter faktiskt avyttras, är omkostnadsbeloppet vad som återstår av omkostnadsbeloppet vid den faktiska avyttringen.	Om ett värdepapper enligt bestämmelserna i 7 § anses ha avyttrats på grund av att det företag som gett ut det trätt i likvidation *eller om omkostnadsbelopp har dragits av vid beräkningen av skattepliktig utdelning enligt 14 § lagen (000:00) om källskatt på utdelning* och värdepapperet därefter faktiskt avyttras, är omkostnadsbeloppet vad som återstår av omkostnadsbeloppet vid den faktiska avyttringen.

Upphör likvidationen, anses anskaffningsutgiften därefter uppgå till vad som återstår av omkostnadsbeloppet när likvidationen upphör.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2022.

1.9 Förslag till förordning om ändring i förordningen (1977:937) om allmänna förvaltningsdomstolars behörighet m.m.

Härigenom föreskrivs att 7 a § förordningen (1977:937) om allmänna förvaltningsdomstolars behörighet m.m. ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
7 a §[1]	
Beslut av Skatteverket som överklagas till en förvaltningsrätt ska tas upp av Förvaltningsrätten i Falun om beslutet avser ärenden enligt	
1. skatteförfarandelagen (2011:1244) i fråga om punktskatt och om återbetalning av mervärdesskatt eller punktskatt enligt 64 kap. 6 § samma lag,	
2. författning som anges i 3 kap. 15 § skatteförfarandelagen,	
3. *kupongskattelagen (1970:624)*,	3. *lagen (000:00) om källskatt på utdelning eller skatteförfarandelagen i fråga om källskatt på utdelning*,
4. lagen (1990:676) om skatt på ränta på skogskontomedel m.m.,	
5. lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.,	
6. lagen (2005:807) om ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner och regioner,	
7. mervärdesskattelagen (1994:200) som rör den som är mervärdesskattskyldig endast på grund av förvärv av sådana varor som anges i 2 a kap. 3 § första stycket 1 och 2 samma lag, eller	
8. lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och energiprodukter i fråga om kontroll av upplagshavare inom uppskovsförfarandet enligt 6 kap. samma lag.	

[1] Senaste lydelse 2019:1003.

1. Denna förordning träder i kraft den 1 januari 2022

2. Förordningen i dess äldre lydelse tillämpas även efter ikraftträdandet i fråga om ärenden enligt kupongskattelagen (1970:624).

1.10 Förslag till förordning om ändring i skatteförfarandeförordningen (2011:1261)

Härmed föreskrivs i fråga om skatteförfarandeförordningen (2011:1261)

dels att 1 kap. 1 §, 4 kap. 1 och 2 §§, 13 kap. 1 § samt rubriken till 4 kap., ska ha följande lydelse,

dels att det i förordningen ska införas en ny paragraf, 6 kap. 4 a §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
1 kap.	
1 §[1]	
Denna förordning gäller vid tillämpning av skatteförfarandelagen (2011:1244).	
Innehållet i förordningen är uppdelat enligt följande.	
1 kap. – Tillämpningsområde och betydelse av termer och uttryck	
2 kap. – Registrering	
3 kap. – Preliminär skatt	
4 kap. – Särskild inkomstskatt	4 kap. – Särskild inkomstskatt *och källskatt på utdelning*
5 kap. – Kontrolluppgifter	
6 kap. – Deklarationer	
7 kap. – Övriga uppgifter	
8 kap. – Föreläggande	
9 kap. – Dokumentation	
10 kap. – Utredning och kontroll	
11 kap. – Betalningssäkring	
12 kap. – Undantag från kontroll	
12 a kap. – Särskilda avgifter	
13 kap. – Beslut om skatter och avgifter	
14 kap. – Betalning och återbetalning av skatter och avgifter	
15 kap. – Omprövning och överklagande	
16 kap. – Verkställighet	
17 kap. – Underrättelse om beslut m.m.	

[1] Senaste lydelse 2019:1088.

18 kap. – Skatteverkets skyldigheter mot kommuner, regioner, myndigheter och andra menigheter

19 kap. – Myndigheters skyldigheter mot Skatteverket

20 kap. – Uppgifter och handlingar hos Skatteverket och andra myndigheter

21 kap. – Avgifter

22 kap. – Övrigt.

4 kap. Särskild inkomstskatt	**4 kap. Särskild inkomstskatt** ***och källskatt på utdelning***
1 §	
Om ersättning som är skattepliktig inkomst enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta eller lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. betalas ut i utländsk valuta, ska uppgift om skatteavdragets belopp som ska lämnas till mottagaren till följd av 13 kap. 5 § första stycket 2 skatteförfarandelagen (2011:1244) anges i den utländska valutan.	
	Om utdelning som är skattepliktig enligt lagen (000:00) om källskatt på utdelning betalas ut i utländsk valuta, ska uppgift om skatteavdragets belopp som ska lämnas till följd av 13 b kap. 5 § skatteförfarandelagen anges i den utländska valutan.
2 §	
Om uppgift om skatteavdragets belopp enligt 1 § har lämnats i utländsk valuta, ska skatteavdraget räknas om till svenska kronor enligt valutakursen vid utbetalningstillfället.	Om uppgift om skatteavdragets belopp enligt 1 § *första stycket* har lämnats i utländsk valuta, ska skatteavdraget räknas om till svenska kronor enligt valutakursen vid utbetalningstillfället. *Om uppgift har lämnats enligt 1 § andra stycket ska omräkningen i stället göras vid utdelningstillfället.*

6 kap.

4 a §

En sådan särskild skattedeklaration som avses i 26 kap. 9 a § skatteförfarandelagen (2011:1244) ska även innehålla uppgift om utländskt skatteregistreringsnummer eller motsvarande för de som inte är obegränsat skattskyldiga.

Med identifikationsuppgifter i 26 kap. 25 a § första stycket 1 skatteförfarandelagen avses ISIN-nummer om sådant finns. Saknas sådant nummer ska andelens beteckning eller motsvarande namn anges.

13 kap.

1 §

Den som enligt 54 kap. 3 eller 4 § skatteförfarandelagen (2011:1244) skriftligen ansöker om att få tillgodoräknas särskild inkomstskatt ska tillsammans med ansökan ge in en utredning som visar att särskild inkomstskatt har betalats respektive den utländska skatt som har betalats.

En ansökan enligt 54 kap. 3 § skatteförfarandelagen om att få tillgodoräknas källskatt på utdelning ska innehålla uppgift om utländskt skatteregistreringsnummer eller motsvarande för den som ansökan avser. Den som ansöker som sådant tillgodoräknande på grund av anstånd med betalning av källskatt enligt 19 eller 20 § lagen om (0000:000) källskatt på utdelning ska tillsammans med ansökan ge in

underlag som visar att förutsättningarna för anstånd är uppfyllda. Av underlaget ska det också framgå hur beräkningen enligt 21–25 §§ samma lag har gjorts.

---

1. Denna förordning träder i kraft den 1 juli 2022.

2. Genom denna förordning upphävs kupongskatteförordningen (1971:49). Den upphävda förordningen tillämpas fortfarande på utdelningar där utdelningstillfället inträffar före den 1 juli 2022.

2 Uppdraget och dess genomförande

2.1 Bakgrund

Kupongskatt är en definitiv källskatt som i huvudsak tas ut på utdelningar på andelar i svenska aktiebolag och svenska fonder som lämnas till utländska andelsägare. Kupongskatt tas ut med 30 procent av utdelningen men skattesatsen är ofta reducerad på grund av ingångna skatteavtal.

Det nuvarande kupongskatterättsliga regelverket infördes i början av 1970-talet och har till stor del varit oförändrat sedan dess.

2.2 Uppdraget

Chefen för Finansdepartementet beslutade den 2 november 2017 att ge generaldirektören i Regeringskansliet Ingemar Hansson i uppdrag att göra en översyn av den kupongskatterättsliga regleringen. Uppdraget fick beteckningen Fi 2017:C. Utredningens uppdrag finns i *bilaga 1*. Syftet med översynen är att ta fram förslag till ett effektivt, modernt och förutsägbart regelverk som är förenligt med EU-rätten. Uppdraget innefattar att uppdatera den redaktionella, språkliga och tekniska utformningen av regelverket. Ställning ska tas till vem som ska vara skattskyldig för kupongskatt, hur eventuellt skattebortfall bör åtgärdas samt vilka eventuella anpassningar till EU-rätten som krävs. Förhållandet mellan kupongskatten och andra lagar på skatteområdet ska ses över.

Ingemar Hansson avled den 20 augusti 2018 efter en tids sjukdom. Han var verksam i översynen under hela sjukdomstiden och var sitt uppdrag trogen in i det sista. Någon ny utredare förordnades inte för den utredningstid som kvarstod.

Ämnessakkunnige Niklas Lindeberg har i egenskap av utredningens sekreterare slutfört uppdraget.

Med anledning av EU-domstolens dom den 22 november 2018 i mål nr C-575/17, Sofina SA m.fl., flyttades utredningens tidpunkt för slutredovisning från den 15 december 2018 till den 31 mars 2019.

2.3 Uppdragets genomförande

Utredningsarbetet har bedrivits på sedvanligt sätt med stöd av en referensgrupp. Gruppen har bestått av representanter från berörda företag, myndigheter och intresseorganisationer. Referensgruppen har inte sammanträtt samlat utan utredningen har i stället träffat representanterna i olika konstellationer löpande under utrednings–tiden. Referensgruppen har getts möjlighet att lämna skriftliga och muntliga synpunkter på utredningens förslag. Medlemmarna i gruppen har också varit till stor hjälp genom att engagerat och utförligt besvarat de frågor som uppkommit under utredningstiden. En lista över vilka som deltagit i referensgruppen finns i *bilaga 2*.

2.4 Justeringar av Finansdepartementet

Regeringen har bedömt att kupongskattelagen (1970:624) bör ändras med anledning av den dom från EU-domstolen som nämns ovan i avsnitt 2.2, Sofina SA m.fl. (prop. 2019/20:33). Riksdagen har antagit regeringens förslag (bet. 2019/20:SkU11, rskr. 2019/20:90, SFS 2019:1233). I februari 2019 remitterade Finansdepartementet promemorian Uppskov med kupongskatt i vissa fall, som innehåller förslag till ändringar på grund av nämnda dom. I sitt remissvar föreslog Skatteverket att det i stället för vad som föreslås i promemorian bör införas ett system med anstånd för att på så sätt undvika risken för att skatteavtalen inskränker Sveriges beskattningsmöjligheter. Finansdepartementet omarbetade därför förslaget och remitterade i juni 2019 ett utkast till lagrådsremiss om anstånd med kupongskatt i vissa fall. Detta utkast ligger till grund för lagförslaget i den nämnda propositionen.

Även i förslaget som har utarbetats inom ramen för uppdraget som nämns ovan i avsnitt 2.2 har bedömningen gjorts att man måste ta hänsyn till EU-domstolens dom i Sofina SA m.fl. Förslaget i

denna del bygger på Finansdepartementets promemoria Uppskov med kupongskatt i vissa fall. Som redan nämnts har regeringen dock valt att inte gå vidare med ett förslag som gör det möjligt för företag att i vissa situationer få uppskov med kupongskatt, utan med ett förslag att företag kan få anstånd med kupongskatt om vissa villkor är uppfyllda. Sistnämnda förslag hade inte remitterats när uppdraget slutfördes.

Det är Finansdepartementets bedömning att en möjlighet att få anstånd med att betala källskatt på utdelningar bör införas i det nya regelverket som föreslås i denna promemoria. Av samma skäl som det inte var lämpligt att införa ett uppskovssystem i kupongskattelagen är det inte lämpligt att göra det i det nya regelverket. De delar i förslaget som har utarbetats inom ramen för uppdraget som rör ett uppskovssystem har därför omarbetats till att gälla ett anståndssystem. Det gäller framför allt i avsnitt 5.8 och 19–32 §§ i den nya lagen om källskatt på utdelning.

Sedan uppdraget slutfördes har Högsta förvaltningsdomstolen den 19 juni 2019 meddelat dom i ett mål som rör frågan om det är förenligt med unionsrätten att ta ut kupongskatt på utdelningar som lämnas till ett utländskt livförsäkringsföretag när utdelningarna avser aktier som ingår i en pensions- eller kapitalförsäkring för vilken försäkringstagaren är skattskyldig till avkastningsskatt (HFD 2019 ref. 30). Domstolen besvarade denna fråga nekande och utgången i detta mål bör beaktas vid utformningen av det nya regelverket. Finansdepartementet har behandlat frågan framför allt i avsnitt 5.4.8 och i 10 § i den nya lagen om källskatt på utdelning.

Inom ramen för uppdraget som nämns ovan i avsnitt 2.2 har ett förslag på definition av utländsk specialfond tagits fram, se avsnitt 5.3.5. Sedan uppdraget slutfördes har Högsta förvaltningsdomstolen den 11 februari 2020 meddelat dom i ett mål som rör utländska specialfonder (mål nr 3725–3727-18). Nämnda avsnitt har kompletterats med en kort beskrivning av domen.

Finansdepartementet har justerat ikraftträdandebestämmelserna. Departementet har även justerat övergångsbestämmelserna i enlighet med detta.

I övrigt har Finansdepartementet inte ändrat i förslaget som har utarbetats inom ramen för uppdraget.

3 Principiella utgångspunkter för översynen

I detta avsnitt återfinns ett antal grundläggande utgångspunkter för översynen av det kupongskatterättsliga regelverket. De har tjänat som avstamp för hur reglerna bör reformeras, men också som avstämningspunkter för kontroll av att den föreslagna regleringen uppfyller uppställda mål.

3.1 Skatten bör anpassas till vad som gäller för inkomstskatten i övrigt

Bedömning: Benämningen kupongskatt bör tas bort och ersättas med något annat. Den nya skatten bör lagtekniskt utformas på samma sätt som lagstiftningen om de befintliga källskatterna på arbetsinkomst.

Kupongskatten existerar i dag vid sidan av det grundläggande systemet för inkomstbeskattning av obegränsat skattskyldiga. Skattesystemet bör emellertid som utgångspunkt vara enhetligt utformat. Samma begreppsbildning och system för hantering av skatt bör gälla för all beskattning, om det inte finns tillräckligt starka skäl för en olik behandling.

Kupongskatten är en källskatt på utdelningar till utomlands bosatta och har till sin konstruktion flera likheter med den källskatt som enligt lagen (1991:586) om särskild inkomskatt för utomlands bosatta, förkortad SINK, utgår på arbetsinkomster för utomlands bosatta som arbetar här i landet. Termer och uttryck i den lagen har som utgångspunkt samma innebörd som i inkomstskattelagen (1999:1229) och förfarandet för uttag av skatt enligt SINK följer av

skatteförfarandelagen (2011:1244), precis som övrig inkomst–beskattning. I syfte att främja likformighet inom beskattningen bör samma ordning gälla för kupongskattens utformning.

Uppdragsbeskrivningen för översynen har tolkats som att det inte är aktuellt med förändringar av inkomstbeskattningen. Några sådana förändringar har därför inte föreslagits, utöver de följdändringar i inkomstskattelagen som krävs på grund av att kupongskattelagen föreslås upphävas och ersättas med en ny lag. I de fall möjliga och lämpliga förändringar av inkomstbeskattningen har identifierats anges det i löptexten som en inspiration och utgångspunkt för kommande lagstiftningsprojekt.

Kupongskatt är ett ålderdomligt uttryck som inte längre har någon koppling till den praktiska hanteringen. De utdelningskuponger som har givit namn åt lagen används inte längre. För någon som saknar kunskap om historien är det svårt att utifrån beteckningen kupongskatt förstå vad skatten avser. I internationella sammanhang är ”coupon tax” en udda benämning på det som brukar kallas ”withholding tax”. Kupongskatten bör därför byta namn till en modernare beteckning som bättre svarar upp mot dagens förhållanden.

3.2 Vid utformningen av systemet bör den internationella utvecklingen tas i beaktande

Bedömning: Vid utformningen av den nya skatten bör internationaliseringen och digitaliseringen av de finansiella marknaderna tas i beaktande.

Sedan kupongskattelagens tillkomst i början av 1970-talet har kapitalmarknaderna i hög grad internationaliserats. Digitaliseringen av värdepappershanteringen är en starkt bidragande orsak till detta. Det är i dag betydligt enklare att investera i aktier i företag i andra länder än vad som var fallet tidigare. EU har också drivit utvecklingen av en gemensam kapitalmarknadsunion som har medfört att regleringarna blivit mer lika inom gemenskapen. Gemensamma åtgärder inom OECD för att motverka gränsöverskridande skatteplanering har medfört att uppgiftslämnandet över gränserna har blivit mer omfattande och mer likartat.

Denna korta beskrivning är bara exempel på hur det finansiella systemet har förändrats under de nästan 50 år som gått sedan kupongskattelagen infördes. Förändringarna är genomgripande på ett sätt som gör att dagens förhållanden knappast kan jämföras med hur det såg ut 1970. Utformningen av en ny kupongskatt måste utgå från dagens förhållanden och därtill ta i beaktande hur systemen kan komma att utvecklas framöver.

3.3 De administrativa kostnaderna bör hållas så låga som möjligt

Bedömning: De administrativa kostnaderna för företag, fysiska personer och myndigheter på grund av den nya skatten bör vara så låga som möjligt.

Dagens kupongskatt är inte anpassad till den digitala miljö som är verklighet i dag. Den är inte heller utformad med hänsyn till de tillkommande regleringar och informationskrav som har införts för den finansiella sektorn sedan finanskrisen. Kupongskatten har kunnat hanteras praktiskt endast med hjälp av en pragmatisk inställning hos Skatteverket och inblandade aktörer. Många av de brister som finns i lagen har fått hanteras genom överenskommelser som fungerar i praktiken, men som kanske inte alltid har uttryckligt stöd i lagstiftningen.

Med hänsyn till principerna om rättssäkerhet och likabehandling bör förfarandet vara reglerat i lag. Bestämmelserna bör utformas på ett tydligt och transparent sätt så att alla aktörer vet vad som förväntas av dem och vem som ansvarar för vad. Skatteförfarandet och uppbörden av kupongskatt bör anpassas till de förutsättningar för digitaliserad hantering som finns i dag och som kan förväntas i framtiden. En utgångspunkt för utformningen av de nya bestämmelserna bör vara hur den praktiska hanteringen har gått till. I så stor utsträckning som möjligt bör hänsyn tas till befintliga rutiner. De administrativa kostnaderna för samtliga inblandade bör minimeras.

Som ett led i att hålla nere de administrativa kostnaderna för skatten bör den utformning som finns i dag om att ansvaret för

skatteavdrag och inbetalning kan lämnas vidare till senare led behållas och utvecklas.

3.4 Regleringen bör vara robust mot fel och fusk

Bedömning: Den nya skatten bör utformas så att fel och fusk minimeras.

En sund utgångspunkt för all skattelagstiftning är att det ska vara enkelt att göra rätt och svårt att göra fel. Med det menas att redovisning och betalning av skatt ska vara enkelt för det stora flertalet som vill göra rätt för sig. I syfte att förebygga fusk och andra fel bör lagstiftningen vara genomtänkt och heltäckande så att det inte finns svagheter som kan utnyttjas. Det bör även finnas adekvata rättsmedel för att agera mot skatteundandragande. Sådana regler bör så långt som möjligt utformas i enlighet med och infogas i befintliga system.

Särskilt för kupongskatten bör företeelsen med utlåning av aktier i samband med utdelningstillfället beaktas. En annan utmaning är att återbetalningssystemet är särskilt utsatt för bedrägeriförsök. Generellt bör därför lagstiftningen utformas så att bedrägerier, fusk och fel förebyggs i största möjliga utsträckning.

4 Övergripande utformning av regelverket

4.1 Reglernas placering i skattesystemet

4.1.1 Materiella bestämmelser

Förslag: De materiella bestämmelserna om skattskyldighet, skattepliktig utdelning, skattesats m.m. avseende utdelning till begränsat skattskyldiga ska tas in i en särskild lag.

Ett antal olika alternativ har övervägts när det gäller var de materiella reglerna ska vara placerade.

Ett alternativ är att precis som i dag ha de materiella reglerna i en egen lag. Det överensstämmer med hur de andra källskatterna på arbetsinkomst[1] är reglerade.

Ett annat alternativ är att ta in reglerna om skatt på utdelning för begränsat skattskyldiga i inkomstskattelagen (1999:1229). Dagens kupongskatt är i realiteten en skatt som ersätter inkomstskatten på kapitalinkomster enligt inkomstskattelagen. Det skulle dock innebära att källskatt på utdelning regleras i en annan form än källskatt på arbetsinkomst, som inte finns i inkomstskattelagen.

Ett tredje alternativ är att sammanföra alla lagarna om källskatter i en samlad lag, lag om särskild inkomstskatt. En sådan lösning samlar skattereglerna på ett ställe för utomlands bosatta vilket är pedagogiskt tilltalande. Bedömningen är dock att en sådan förändring inte ligger inom ramen för uppdraget för den här översynen.

[1] Lag (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta, SINK, samt lag (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl., A-SINK.

Med hänsyn till ställningstagandet att bestämmelserna om källskatt på utdelning till begränsat skattskyldiga tekniskt bör utformas på motsvarande sätt som källskatterna på arbetsinkomster till begränsat skattskyldiga (se avsnitt 3.1), ska de materiella bestämmelserna även fortsättningsvis finnas i en egen lag.

4.1.2 Förfarandereglerna

Förslag: Förfarandereglerna avseende källskatt på utdelning till begränsat skattskyldiga ska följa den systematik och struktur som används i skatteförfarandelagen. Anpassningen genomförs lagtekniskt genom att nya bestämmelser införs direkt i skatteförfarandelagen.

Av främst förenklingsskäl bör en modernisering av kupongskatten inkludera att skatten infogas i det system för skatteförfarandet som anges i skatteförfarandelagen (2011:1244). Samma uppfattning framfördes redan av kupongskattelagsutredningen, som menade att även om de materiella reglerna fortsättningsvis skulle placeras i en egen lag, skulle förfarandet regleras i skattebetalningslagen (1997:483).[2]

Det finns olika tillvägagångssätt när det gäller hur bestämmelserna om förfarandet ska infogas i skatteförfarandelagens regelsystem. Ett sätt är att direkt i skatteförfarandelagen göra de ändringar och tillägg som krävs med anledning av den nya lagen. En annan väg för att åstadkomma samma implementering är att i den nya lagen ha en katalog över vilka bestämmelser i skatteförfarandelagen som är tillämpliga, och att därutöver placera nya förfaranderegler i den materiella lagen.

När det nu finns en samlingslag för skatteförfarandet ska den som utgångspunkt innehålla samtliga förfarandebestämmelser som behövs vid beskattningen. Det var också regeringens uppfattning vid lagens tillkomst. I förarbetena anges att skatteförfarandelagen är avsedd att så långt som möjligt vara en heltäckande lag inom

[2] SOU 1999:79 s. 84.

skatteförfarandeområdet. Regeringen uttalade att med en heltäckande lag blir förenklingseffekterna som störst, samtidigt som det blir lättare att göra framtida ändringar i en sådan lagstiftning.[3]

Det sagda talar för att det är rimligt att utgå från att alla bestämmelser om skatteförfarandet ska samlas i skatteförfarandelagen. Bara om det finns starka argument mot bör en annan ordning övervägas. I detta fall har det inte gått att finna några argument mot att ta in förfarandebestämmelserna avseende källskatt på utdelning direkt i skatteförfarandelagen. Tvärtom talar det förhållande att förfaranderegleрna avseende särskild inkomstskatt för utomlands bosatta finns i skatteförfarandelagen för att motsvarande ordning ska gälla för sådan skatt på utdelning.

Förslaget föranleder ändring av 2 kap. 1 § skatteförfarandelagen.

4.2 Skattens benämning

Förslag: Den nya skatten på utdelning till begränsat skattskyldiga ska benämnas *källskatt på utdelning*.

Som angivits i avsnitt 3.1 bör benämningen kupongskatt bytas ut mot en modernare beteckning som bättre beskriver skattens funktion och syfte. Ett antal alternativ på benämning har övervägts.

Eftersom skatten ska anpassas till inkomstskattelagen och det befintliga skattesystemet ligger det nära till hands att använda en beteckning som också används för andra motsvarande skatter. De två andra lagarna om skatt på arbetsinkomst för utomlands bosatta kallas särskild inkomstskatt för utomlands bosatta samt särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. Det logiska vore därför att kalla den nu ifrågavarande skatten för *särskild inkomstskatt på utdelning till utomlands bosatta*, eller bara *särskild inkomstskatt på utdelning*. Dessa benämningar är dock inte helt lyckade ur språklig synvinkel. Det första alternativet blir direkt missvisande eftersom skatten på utdelning även gäller för utdelning som lämnas till företag. Den omfattar således en större grupp än de som är bosatta

[3] Prop. 2010/11:165 s. 282.

utomlands. Det kan vidare vara förvirrande att inkludera inkomstskatt i benämningen när den som får inkomsten normalt inte deltar i hanteringen.

Kupongskattelagsutredningen föreslog benämningen *särskild utdelningsskatt*.[4] Det är en enklare och bättre språklig benämning, som dock saknar en deskriptiv funktion. På samma sätt som avseende kupongskatt är det svårt att direkt av beteckningen förstå vad skatten handlar om.

Benämningen *källskatt på utdelning* är det förslag som lämnas. Källskatt (source taxation) är ett relativt erkänt begrepp för skatt som dras vid källan på utbetalningar till utlandet. Denna benämning är rimligt beskrivande samtidigt som den anknyter till internationellt gångbar terminologi. En nackdel är att benämningen avviker från det som används för de andra svenska källskatterna på arbetsinkomst. Det kan uppfattas som ett pedagogiskt problem att lagarna har olika benämning när skillnaderna i huvudsak är karaktären på den betalning som ska beskattas.

Förslaget föranleder följdändringar i 1 kap. 17 §, 3 kap. 21 §, 6 kap. 18 § och 9 kap. 4 § inkomstskattelagen, samt i bilaga 2 till lagen (1990:313) om Europaråds- och OECD-konventionen om ömsesidig handräckning i skatteärenden.

[4] SOU 1999 :79 s. 85.

5 En ny lag om källskatt på utdelning

I detta kapitel lämnas förslag till en ny lag om källskatt på utdelning som ska ersätta den nuvarande kupongskattelagen (1970:624) och kupongskatteförordningen (1971:49). I den nya lagen återfinns de materiella bestämmelserna om beskattning av utdelning till begränsat skattskyldiga. Förfarandereglerna behandlas i avsnitt 6 och åtgärder för att motverka skattebortfall och kringgåenden behandlas i avsnitt 7.

5.1 Kupongskatt

Kupongskatt är en statlig, definitiv källskatt som utgår på utdelningar från svenska aktiebolag och svenska fonder till fysiska och juridiska personer hemmahörande i utlandet. Som huvudregel tas kupongskatt ut med 30 procent på utdelningen, men av många skatteavtal följer att Sverige endast har rätt att ta ut skatt med en lägre skattesats. Regler om kupongskatt finns i kupongskattelagen och i kupongskatteförordningen.

Bestämmelser om kupongskatt har funnits i svensk rätt sedan 1943 och huvuddragen i lagstiftningen är fortfarande i allt väsentligt desamma.[1] Den nu gällande lagen kom till när kupongskatten skulle anpassas till ett nytt system om förenklad aktiehantering. Utdelning i större bolag skulle då inte längre ske mot uppvisande av kupong utan i stället grunda sig på registrering i aktiebok eller särskild förteckning.

I det följande behandlas gällande bestämmelser i kupongskattelagen i det sammanhang där det är relevant för framställningen.

[1] För en djupare beskrivning av den äldre gällande lagstiftningen och dess tillkomst se SOU 1999:79, bilaga 2.

I bilaga 4 finns en översikt över var de existerande bestämmelserna i kupongskattelagen är placerade i förslaget och tvärtom.

5.2 Inledande bestämmelser

Förslag: Källskatt på utdelning betalas till staten.

I den inledande paragrafen föreslås att källskatt på utdelning ska betalas till staten enligt bestämmelserna i lagen. Källskatt på utdelning är således en statlig skatt. Det motsvarar vad som gäller i dag enligt 1 § första stycket kupongskattelagen.

Förslaget föranleder införande av 1 § i den nya lagen om källskatt på utdelning.

5.3 Definitioner

5.3.1 Termer och uttryck i inkomstskattelagen

Förslag: Termer och uttryck i lagen om källskatt på utdelning har samma betydelse som motsvarande termer och uttryck i inkomstskattelagen, om inte annat anges eller framgår av sammanhanget.

En utgångspunkt är att källskatten på utdelning ska utformas på ett rättssäkert sätt. Som ett led i detta bör källskatten infogas i och anpassas till det övriga skattesystemet. Så är inte fallet med dagens kupongskattelag, utan den lever i princip ett eget liv vid sidan av andra skattelagar.

Det är bra om termer och uttryck i den nya lagen så långt som möjligt har samma betydelse som i inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL. Inkomstskattelagen är den grundläggande skattelagen vad gäller inkomstbeskattningen. En sådan koppling finns också mellan den särskilda inkomstskatten för utomlands bosatta, som är en källskatt på arbetsinkomster, och inkomstskattelagen. Eftersom det finns stora likheter mellan källskatt på arbetsinkomst och

källskatt på utdelning är det bra om utformningen av regelverken är i huvudsak likartad.

Ibland kan det emellertid vara nödvändigt att avvika från betydelsen enligt inkomstskattelagen. Det anges därför i bestämmelsen att kopplingen bara gäller om inte annat anges eller framgår av sammanhanget. I vissa fall behövs det termer och uttryck i den nya lagen om källskatt på utdelning som inte finns definierade i inkomstskattelagen. I undantagsfall kan det också krävas att termer och uttryck som finns i inkomstskattelagen ges en utökad innebörd avseende källskatt. I kommande avsnitt föreslås bestämmelser med särskilda definitioner av termer och uttryck som gäller för den nya lagen.

Förslaget föranleder införandet av 2 § i den nya lagen om källskatt på utdelning.

5.3.2 Avstämningsbolag

Förslag: Med *avstämningsbolag* avses aktiebolag som är avstämningsbolag enligt 1 kap. 10 § aktiebolagslagen.

Termen avstämningsbolag används inte i inkomstskattelagen. Avstämningsbolag definieras särskilt i kupongskattelagen, se 2 § första stycket, och den definitionen föreslås föras över till den nya lagen.

Med avstämningsbolag avses ett aktiebolag som är avstämningsbolag enligt 1 kap. 10 § aktiebolagslagen (2005:551), förkortad ABL. Av den hänvisade paragrafen framgår att ett avstämningsbolag är ett aktiebolag vars bolagsordning innehåller förbehåll om att bolagets aktier ska vara registrerade i ett avstämningsregister enligt lagen (1998:1479) om värdepapperscentraler och kontoföring av finansiella instrument.

Förslaget föranleder införandet av den första strecksatsen i 3 § i den nya lagen om källskatt på utdelning.

5.3.3 Svensk värdepappersfond och svensk specialfond

Bedömning: Uttrycken svensk värdepappersfond och svensk specialfond definieras inte i den nya lagen om källskatt på utdelning.

Uttrycken svensk värdepappersfond och svensk specialfond förekommer på flera ställen i inkomstskattelagen. Det finns dock inga definitioner i lagen. I kupongskattelagen används också dessa uttryck utan att de uttryckligen definieras.

Det har övervägts om det finns anledning att föreslå att svensk värdepappersfond och svensk specialfond definieras i den nya lagen om källskatt på utdelning. Å ena sidan är uttrycken avgörande för omfattningen av det skattepliktiga området eftersom de utgör referenspunkt för bedömningen av vad som ska anses vara en utländsk motsvarighet till en svensk fond. Å andra sidan används uttrycken i annan skattelagstiftning utan definition. Av förarbetena framgår vad gäller värdepappersfond att någon definition inte ansetts nödvändig eftersom uttrycket inte har någon annan innebörd än den som framgår av lagen (2004:46) om värdepappersfonder.[2]

Det har inte framkommit några skäl för att avvika från vad regeringen tidigare uttalat. Några definitioner av uttrycken svensk värdepappersfond eller svensk specialfond föreslås därför inte. Det kan dock finnas värde i att kort beskriva innebörden av dessa båda uttryck i det följande.

Svensk värdepappersfond

Av 1 kap. 1 § 25 lagen om värdepappersfonder framgår att med värdepappersfond avses en fond, vars andelar kan lösas in på begäran av andelsägare och som består av finansiella tillgångar, om den bildats genom kapitaltillskott från allmänheten och ägs av dem som skjutit till kapital samt förvaltas enligt bestämmelserna i 5 kap. eller 5 a kap. i lagen.

[2] Prop. 2012/13:155 s. 390 f. som i sin tur hänvisar till prop. 19999/2000:2, del 2, s. 442 och prop. 2002/03:150, s. 261.

Gemensamt för värdepappersfonder är att de omfattas av det EU-gemensamma UCITS-direktivet.[3] UCITS-direktivet innehåller grundläggande regler för fondföretag som riktar sig till allmänheten. De fondföretag som uppfyller kraven i direktivet får fritt marknadsföra och sälja andelar i alla medlemsstater. Fondföretag är företag som har till syfte att göra kollektiva investeringar i sådana tillgångar som enligt direktivet är tillåtna med kapital från allmänheten och som tillämpar principen om riskspridning. Andelarna i ett fondföretag ska på begäran av andelsägarna återköpas eller inlösas med medel ur företagets tillgångar. Ett fondföretag kan bildas på kontraktsrättslig grund (som värdepappersfond), eller på associationsrättslig grund (som investeringsbolag). När ett fondföretag är bildat på kontraktsrättslig grund är företaget ingen juridisk person och det måste därför alltid förvaltas av ett förvaltningsbolag som agerar på fondföretagets vägnar. När fondföretaget är bildat som ett investeringsbolag kan bolaget sköta sin egen förvaltning eller utse ett förvaltningsbolag. I direktivet ställs krav på bl.a. tillstånd för fondföretaget och förvaltningsbolaget, information till andelsägarna och placeringar av fondmedel. Vidare ställs krav på att fondföretagets tillgångar förvaras hos ett särskilt förvaringsinstitut som också har att utöva viss kontroll över förvaltningsbolagets respektive investeringsbolagets agerande.[4]

I lagen om värdepappersfonder används begreppet värdepappersfonder för det som i UCITS-direktivet kallas fondföretag. De svenska värdepappersfonderna är kontraktsrättsliga fonder. Det finns inga svenska värdepappersfonder som är bildade på associationsrättslig grund. En svensk värdepappersfond är således inte ett självständigt rättssubjekt och kan alltså inte förvärva rättigheter eller ikläda sig skyldigheter. Fondandelsägarnas äganderätt till fonden är kraftigt beskuren och medför endast en rätt att få sina andelar i

[3] UCITS (Undertakings For The Collective Investment Of Transferable Securities) är egentligen en serie av direktiv som reglerar fonder inom EU. Det första UCITS-direktivet antogs i december 1985 med syftet att underlätta gränsöverskridande fondinvesteringar. I början på 90-talet förslogs ändringar av direktivet. Förslagen antogs emellertid inte vilket är anledningen till att det inte finns något UCITS II. Under 2002 beslutades dock två nya direktiv, 2001/107/EG och 2001/108/EG, som tillsammans går under benämningen UCITS III. Direktiven innebar att fonderna gavs möjlighet att investera bredare samt minskade kraven på vissa indexfonder. UCIT IV, direktiv 2009/65/EG, antogs 2011 och innebar ytterligare tekniska ändringar. Det senaste direktivet i serien är UCITS V, direktiv 2014/91/EU. Det trädde i kraft i mars 2016 och innebär vissa förändringar med anledning av nya regler för förvaltare av alternativa investeringsfonder.

[4] SOU 2015:62, UCITS V – En uppdaterad fondlagstiftning, s. 59–60.

fonden inlösta samt i förekommande fall erhålla utdelning. I gengäld ansvarar inte fondandelsägarna för förpliktelser som avser fonden. Förvaltningen av fonden sköts av en fondförvaltare: ett fondbolag. Endast fondbolag får förvalta värdepappersfonder och är förvaltningsbolag i direktivets mening. Fondbolaget företräder andelsägarna i alla frågor som rör värdepappersfonden, och ska i förvaltningen av fonden handla uteslutande i andelsägarnas gemensamma intresse. Värdepappersfonder måste vända sig till allmänheten. Reglerna är dock inte uttryckligen avsedda för att skydda konsumenter utan tar sikte på samtliga andelsägare. Krav på hur fondbolaget ska vara organiserat och hur medel i en fond får placeras är exempel på skyddsregler. Att tillgångarna i fonden ska hållas åtskilda och förvaras av ett förvaringsinstitut är ett annat exempel. Vidare finns långtgående krav på information till andelsägare. Finansinspektionen har tillsyn över svenska fondbolag och förvaringsinstitut samt över utländska motsvarigheter som driver verksamhet i Sverige.[5]

Svensk specialfond

I 1 kap. 1 § första stycket 23 lagen om värdepappersfonder anges att med specialfond avses detsamma som i 1 kap. 11 § 23 lagen (2013:561) om förvaltare av alternativa investeringsfonder. I det lagrummet anges att en specialfond är en alternativ investeringsfond som förvaltas enligt lagen och uppfyller de särskilda villkoren i 12 kap. samma lag.

Till skillnad från värdepappersfonder omfattas en specialfond inte av UCITS-direktivet. Specialfonder är nationellt reglerade fonder som i vissa avseenden får avvika från reglerna i UCITS-direktivet. Skillnaden består bl.a. i att en värdepappersfond måste vara öppen för investeringar från allmänheten medan en specialfond får vända sig till en begränsad krets av investerare. Andelsägarna i en värdepappersfond har rätt att på begäran omedelbart eller under vissa omständigheter så snart som möjligt få sina fondandelar inlösta medan en specialfond måste vara öppen för inlösen minst en gång om året. En värdepappersfond måste följa de placeringsregler för fondmedlen som framgår av lagen om värdepappersfonder. En

[5] Aa. s. 61.

specialfond kan däremot, efter Finansinspektionens godkännande, avvika från placeringsreglerna och placera även i vissa andra instrument som inte är tillåtna för värdepappersfonder.[6]

Sammanfattningsvis kan sägas att en specialfond inte har lika strikta regler som en värdepappersfond när det gäller t.ex. öppenhet och risknivå. En specialfond står under Finansinspektionens tillsyn och de av förvaltaren upprättade fondbestämmelserna måste godkännas av inspektionen.

5.3.4 Utländsk värdepappersfond

Förslag: Med *utländsk värdepappersfond* avses ett fondföretag enligt 1 kap. 1 § första stycket 9 lagen om värdepappersfonder 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.

Uttrycket utländsk värdepappersfond saknas i kupongskattelagen. I stället anges att fondföretag enligt 1 kap. 1 § första stycket 9 lagen om värdepappersfonder inte är skattskyldiga för kupongskatt, se 4 § nionde stycket kupongskattelagen.

I den nya lagen om källskatt på utdelning används i stället uttrycket utländsk värdepappersfond för att beskriva vilka fonder som inte ska vara skattskyldiga. Innebörden av uttrycket är viktigt för att kunna bedöma omfattningen av det skattebefriade området. Uttrycket bör därför definieras i den nya lagen. Det saknas anledning att frångå den definition som följer av kupongskattelagen. Med utländsk värdepappersfond avses således ett sådant fondföretag som anges i 1 kap. 1 § första stycket 9 lagen om värdepappersfonder och som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) eller i en stat med vilken Sverige har ingått ett skatteavtal som innehåller en artikel om informationsutbyte eller ett avtal om informationsutbyte i skatteärenden.

Ett fondföretag är enligt lagen om värdepappersfonder ett utländskt företag

[6] Prop. 2012/13:155 s. 174.

– som i sitt hemland har tillstånd för verksamhet där det enda syftet är att göra kollektiva investeringar i likvida finansiella tillgångar (överlåtbara värdepapper, penningmarknadsinstrument, derivatinstrument och fondandelar samt medel som placeras på konto i kreditinstitut), med kapital från allmänheten,

– som tillämpar principen om riskspridning, och

– vars andelar på begäran av innehavarna återköps eller inlöses med medel ur företagets tillgångar.

Ett fondföretag är således i princip en utländsk fond som motsvarar en svensk värdepappersfond när det gäller placeringsinriktning, öppenhet och riskspridning. Fondens legala form har därvid ingen betydelse. En utländsk värdepappersfond kan vara bildad på kontraktsrättslig eller associationsrättslig grund. Det kan även vara fråga om en trustfond. Avgörande är att fonden uppfyller kriterierna för att vara ett fondföretag och hör hemma i en stat som omfattas av bestämmelsen. En fond kan således anses vara en utländsk värdepappersfond även om den inte lyder under UCITS-regelverket, om den uppfyller kriterierna och hör hemma i en stat utanför EES med vilken Sverige ingått ett skatteavtal som innehåller en artikel om informationsutbyte eller ett avtal om informationsutbyte i skatteärenden.

Förslaget föranleder införandet av den andra strecksatsen i 3 § i den nya lagen om källskatt på utdelning.

5.3.5 Utländsk specialfond

Förslag: Med *utländsk specialfond* avses en alternativ investeringsfond enligt 1 kap. 2 § lagen om förvaltare av alternativa investeringsfonder som

1. hör hemma i en stat inom EES eller i en stat med vilken Sverige har ingått ett skatteavtal som innehåller en artikel om informationsutbyte eller ett avtal om informationsutbyte i skatteärenden, och
2. förvaltas på motsvarande sätt, uppfyller motsvarande villkor och står under motsvarande tillsyn som en svensk specialfond.

Enligt 4 § nionde stycket kupongskattelagen föreligger inte skattskyldighet för utländsk specialfond som hör hemma i en stat inom

EES eller i en stat med vilken Sverige har ingått ett skatteavtal som innehåller en artikel om informationsutbyte eller ett avtal om informationsutbyte i skatteärenden. Uttrycket utländsk specialfond definieras inte i kupongskattelagen.

I den nya lagen om källskatt på utdelning föreslås en definition av uttrycket utländsk specialfond. Definitionen bestämmer omfattningen av det skattebefriade området, eftersom utdelning till utländsk specialfond inte ska föranleda källskatt på utdelning, se avsnitt 5.4.7.

Det finns en del praxis om vilka kriterier som ska vara uppfyllda för att en utländsk fond ska anses motsvara en svensk specialfond. Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) har i rättsfallet HFD 2016 ref. 22 funnit att en utländsk fond som är en juridisk person inte motsvarar en svensk specialfond vid tillämpning av bestämmelserna om schablonintäkt i 42 kap. 43 och 44 §§ IL. Enligt HFD måste frågan om en viss utländsk företeelse ska anses motsvara en svensk avgöras från fall till fall med hänsyn bl.a. till utformningen av och syftet med den skatteregel som det är fråga om. Det framgår vidare av praxis att det vid bedömningen har lagts stor vikt vid om den utländska företeelsen civilrättsligt kan anses motsvara den svenska företeelsen som är i fråga.[7] Kammarrätten i Sundsvall har, med hänvisning till HFD 2016 ref. 22, kommit fram till att en utländsk fond som är en juridisk person inte heller kan betraktas som en utländsk specialfond vid tillämpning av bestämmelserna i kupongskattelagen.[8] Domen har överklagats till HFD, som dock har funnit att den omständigheten att den utländska fonden är en juridisk person inte utesluter att den, vid en prövning enligt EUF-fördraget, befinner sig i en situation som är jämförbar med den situation som en svensk investeringsfond befinner sig i när det gäller beskattning av utdelningar.[9] HFD har återförvisat målet till kammarrätten för fortsatt prövning.

Som angivits ovan omfattas en specialfond inte av UCITS-direktivet. Specialfonder är nationellt reglerade fonder som i vissa

[7] Se RÅ 2009 ref. 100, jfr även RÅ 1992 ref. 53.
[8] Kammarrättens i Sundsvall dom den 14 maj 2018, mål nr 630–632-14. Skatterättsnämnden har också meddelat ett förhandsbesked med motsvarande utgång (SRN:s förhandsbesked, dnr 4-17/D, meddelat den 30 oktober 2017). Det förhandsbeskedet avvisades emellertid av HFD på formella grunder (HFD:s beslut den 14 september 2018, mål nr 6423-17).
[9] HFD:s dom den 11 februari 2020, mål nr 3725–3727-18.

avseenden får avvika från reglerna i UCITS-direktivet. Det saknas i princip EU-rättsligt harmoniserande bestämmelser avseende specialfonder. Det gällande direktivet på området, AIF-direktivet, syftar till att harmonisera bestämmelserna om förvaltare av alternativa investeringsfonder och saknar bestämmelser om fonderna som sådana.[10] I de inledande skälen framhålls att det finns ett stort antal inbördes mycket olika slag av alternativa investeringsfonder och att direktivet inte hindrar medlemsstaterna från att anta eller fortsätta tillämpa nationella krav för sådana fonder som är etablerade inom deras territorier.[11]

För att vara en utländsk specialfond enligt den nya lagen om källskatt på utdelning ska fonden i princip motsvara en svensk specialfond. I syfte att klargöra vilka kriterier som ska vara uppfyllda för att en fond ska anses utgöra en utländsk specialfond i lagens mening, införs tre villkor i definitionen.

För det första ska fonden omfattas av definitionen av en alternativ investeringsfond i 1 kap. 2 § lagen om förvaltare av alternativa investeringsfonder. Det ska således röra sig om ett företag som har bildats för kollektiva investeringar och som tar emot kapital från ett antal investerare för att investera det i enlighet med en fastställd investeringspolicy till förmån för dessa investerare. Vidare ska fonden för sin verksamhet inte kräva tillstånd enligt UCITS-direktivet, dvs. det ska inte vara fråga om en UCITS-fond.

Som andra villkor gäller att den utländska fonden ska höra hemma i en stat inom EES eller i en stat med vilken Sverige har ingått ett skatteavtal som innehåller en artikel om informationsutbyte eller ett avtal om informationsutbyte i skatteärenden. Detta villkor finns redan i dagens lagstiftning, se 4 § nionde stycket kupongskattelagen.

Slutligen krävs det att en utländsk specialfond förvaltas på motsvarande sätt, uppfyller motsvarande villkor och står under motsvarande tillsyn som en svensk specialfond. Därmed avses att den utländska fonden ska vara underställd i allt väsentligt samma civilrättsliga reglering som svenska fonder. Avsikten är dock inte att det måste råda fullständig likhet mellan de svenska och de utländska förhållandena. Den utländska fonden ska ha ungefär motsvarande

[10] Europaparlamentets och rådets direktiv 2011/61/EU av den 8 juni 2011 om förvaltare av alternativa investeringsfonder, med tillhörande ändringar. En alternativ investeringsfond kan sägas vara alternativ i förhållande till en värdepappersfond och kräver inte auktorisation på samma sätt som gäller värdepappersfonder.
[11] Se punkten 10.

krav på förvaltningen, hur den ska gå till och vilken inriktning och risknivå som accepteras. Det ska finnas ungefär motsvarande regler om öppenhet och omsättningsbarhet. Den utländska fonden ska stå under motsvarande tillsyn och vara skyldig att lämna ungefär motsvarande rapportering.

Bedömningen av om en utländsk specialfond motsvarar en svensk sådan fond får avgöras från fall till fall, med hänsyn till förekomsten av de angivna parametrarna. Hur den utländska fonden behandlas skattemässigt i den stat där fonden hör hemma har dock ingen betydelse. Även ett skatterättsligt transparent företag kan således vara att betrakta som en utländsk specialfond om den uppfyller kriterierna.

Observera att definitionen inte innehåller något krav på den utländska fondens juridiska form. Om detta kan följande sägas. Utdelning till en utländsk motsvarighet till en svensk specialfond ska vara befriad från källskatt. Eftersom detta är ett undantag från vad som annars gäller talar offentligfinansiella hänsyn för att tillämpningen av undantaget bör vara så snäv som möjligt. Å andra sidan är det svårt att hitta några systematiska skäl för varför fondens associationsrättsliga form ska ha betydelse för hur den ska behandlas skatterättsligt. Till det kan läggas att det inte är klarlagt om en begränsning av undantaget på grund av associationsrättslig form är förenlig med EU-rätten. Den sammantagna bedömningen blir ändå att det får överlämnas till rättstillämpningen att avgöra huruvida kravet på att en utländsk fond ska uppfylla motsvarande villkor som en svensk specialfond också kan anses innefatta ett krav på en motsvarande juridisk form.

Det är önskvärt att Skatteverket underlättar för utdelande bolag och godkänd mellanhand att göra dessa bedömningar när det gäller utländska specialfonders rättsliga ställning. Ett alternativ kan vara att Skatteverket gör preliminära typfallsbedömningar avseende vissa vanligt förekommande utländska specialfonder och publicerar dessa på myndighetens webbplats. Ett annat alternativ kan vara att Skatteverket upprättar en funktion för frågor angående bedömningen av en utländsk fonds status. Dit kan då utdelande bolag eller godkänd mellanhand vända sig för att få besked om hur myndigheten bedömer omständigheterna i det enskilda fallet. Rätt utformat skulle sådana stöd för bedömningen kunna förenkla

hanteringen för utdelande bolag och godkänd mellanhand och öka likformigheten vid tillämpningen av lagrummet.

Förslaget föranleder införandet av den tredje strecksatsen i 3 § i den nya lagen om källskatt på utdelning.

5.4 Skattskyldighet

I kupongskattelagen finns bestämmelser om skattskyldighet i 4 och 4 a §§. Det är den som är utdelningsberättigad som är skattskyldig för kupongskatt, om denne är en fysisk person som är begränsat skattskyldig i Sverige, ett dödsbo efter en sådan person eller en utländsk juridisk person. Utdelningsberättigad är den som är berättigad att lyfta utdelning för egen del vid utdelningstillfället, 2 § första stycket kupongskattelagen.

Vem som är obegränsat eller begränsat skattskyldig avgörs av bestämmelserna i inkomstskattelagen. För fysiska personer finns reglerna i 3 kap. IL. Obegränsat skattskyldig är den som är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige eller som tidigare har bott här och som har väsentlig anknytning hit. Begränsat skattskyldig är den som inte är obegränsat skattskyldig samt personal vid utländsk stats beskickning i Sverige och anhöriga till sådan personal. Personal vid utländsk stats beskickning i Sverige är dock uttryckligen undantagna från kupongskatt, 4 § fjärde stycket kupongskattelagen, trots att de är begränsat skattskyldiga.

För juridiska personer finns bestämmelser om skattskyldighet i 6 kap. IL. Enligt 6 kap. 7 § IL är utländska juridiska personer begränsat skattskyldiga. Med utländsk juridisk person avses enligt 6 kap. 8 § IL en utländsk association om, enligt lagstiftningen i den stat där associationen hör hemma,

1. den kan förvärva rättigheter och åta sig skyldigheter,
2. den kan föra talan inför domstolar och andra myndigheter, och
3. enskilda delägare inte fritt kan förfoga över associationens förmögenhetsmassa.

Det finns även vissa utländska försäkrings- och pensionsföretag som anses som utländsk juridisk person även om ovan nämnda villkor inte är uppfyllda, se andra stycket.

Av 6 kap. 10 a § IL framgår att utländska värdepappersfonder och specialfonder är begränsat skattskyldiga. Sådana fonder anses dock inte alltid som utländska juridiska personer.

Kupongskattelagens bestämmelser om skattskyldighet är i delar ålderdomligt utformade och generellt svåra att läsa. Bestämmelser om skattskyldighet blandas med undantag från skattskyldigheten. De dubbla rekvisiten, det vill säga att det för skattskyldighet krävs att personen är såväl utdelningsberättigad som en sådan person som räknas upp i bestämmelsen, ställer till problem vid uttag av kupongskatt när endast det ena rekvisitet är uppfyllt. I det följande föreslås därför en fullständig omstrukturering av reglerna om skattskyldighet som också inbegriper en språklig modernisering.

5.4.1 Huvudregel om skattskyldighet

Förslag: Skattskyldig för källskatt på utdelning är den som inte är obegränsat skattskyldig och som har rätt till utdelningen vid utdelningstillfället.

Den teoretiskt korrekta utformningen av en källskatt på utdelning är att ta ut skatten i det sista ledet, hos den fysiska person som får den slutliga nyttan av utdelningen. Alla former av bolagskonstruktioner, stiftelser och fonder som finns däremellan bör teoretiskt anses som mellanled och därmed ses igenom skattemässigt. En sådan skatt får i förlängningen konsekvensen att det skatteavtal som ska tillämpas på den gränsöverskridande utdelningen är det som ingåtts mellan Sverige och den stat där den fysiska person som får den slutliga nyttan av utdelningen har sin hemvist.

En källskatt på utdelning måste emellertid vara praktiskt hanterbar. Av praktiska skäl är det inte lämpligt att ta ut källskatt baserat på den slutliga fysiska personen i kedjan. Det skulle kräva alltför stora utredningsresurser för att säkerställa ett korrekt skatteuttag. Till exempel är det närmast omöjligt att i praktiken hänföra en utdelning som lämnas till en pensionsfond till de framtida pensionärerna. I detta fall måste pensionsfonden i egenskap av mellanhand ändå vara skattskyldig, varigenom mellanhandens hemvist bestämmer källskattesatsen. Praktiska skäl väger i detta fall tyngre än önskemålet om en skatt som vilar på en teoretiskt korrekt

grund. Det är särskilt viktigt att skatteuttaget är enkelt och tydligt när staten lägger skyldigheten att redovisa och betala skatten på utbetalaren.

Den som har rätt till utdelningen

En grundläggande utgångspunkt är att den nya lagen om källskatt på utdelning närmare ska anknyta till den terminologi och systematik som följer av inkomstskattelagen. Ambitionen är att så långt som möjligt komma bort från särskilda termer och begrepp som bara används för källskatt. Ett exempel på ett sådant begrepp som bör tas bort är utdelningsberättigad. Med utdelningsberättigad avses enligt 2 § första stycket kupongskattelagen den som är berättigad att lyfta utdelning för egen del vid utdelningstillfället. Enligt förarbetena till kupongskattelagen ska den som är införd i aktieboken anses behörig att ta emot utdelning.[12] Samtidigt konstateras att denna ordning är av civilrättslig karaktär. Att någon är införd i aktieboken eller avstämningsregistret utgör därför endast en presumtion när det gäller skattskyldigheten till kupongskatt.

Att den skattskyldige ska vara utdelningsberättigad bör i stället ersättas med att skattskyldig är den som har rätt till utdelningen (och som inte är obegränsat skattskyldig). Begreppet ”rätt till utdelningen” används också i 42 kap. 12 § IL, där det anges att utdelning ska tas upp av den som har rätt till utdelningen när den kan disponeras.

Vem som har rätt till utdelningen enligt inkomstskattelagen har i praxis getts en civilrättslig innebörd. Det finns således inte någon särskild skatterättslig definition av vem som har rätt till utdelningen. För avstämningsbolag gäller enligt Skatteverket att den som har rätt till utdelningen är den som på avstämningsdagen var införd som aktieinnehavare i aktieboken eller i avstämningsregistret. I fråga om aktier i kupongbolag är i normalfallet den som innehar utdelningskupong som har rätt till utdelningen.[13]

[12] Prop. 1970:134 s. 41 f. Kupongskattelagen tillkom dock före lagstiftningen om förenklad och kontobaserad aktiehantering. I dag behöver hänsyn tas också till avstämningsregistret för att utröna vem som är behörig att ta emot utdelning, se 4 kap. 39 och 40 §§ ABL.
[13] Skatteverkets Rättslig vägledning, 2019, Inkomstskatt, Kapital, Värdepapper, Aktier, Löpande avkastning.

Förhållandet mellan ”rätt till utdelningen” enligt inkomstskattelagen och ”utdelningsberättigad” enligt kupongskattelagen har berörts av HFD i ett mål angående kupongskatt på utdelning på aktier som hade överförts till en trust.[14] HFD konstaterar att det inte är någon skillnad mellan den som har rätt till utdelningen och den som är utdelningsberättigad. I båda fallen är det den verkliga ägaren av aktierna som avses, och inte den formella.

Den civilrättsliga bedömningen är en god utgångspunkt för att avgöra vem som har rätt till utdelningen. När det gäller källskatt på utdelning är det emellertid alltid fråga om gränsöverskridande betalningar. Ofta finns det ett skatteavtal mellan Sverige och den skattskyldiges hemviststat som reglerar fördelningen av beskattningsrätten staterna emellan. Vem som har rätt till utdelningen bör därför ligga närmare innebörden av begreppet ur en internationell kontext, vilket inte är fullt så legalistiskt som tillämpning av den svenska civilrätten ger vid handen.

OECD:s modellavtal ger den grundläggande beskattningsrätten till mottagarens hemviststat vid en gränsöverskridande utdelning.[15] Utdelningen får dock också beskattas i den stat där det utdelande bolaget hör hemma. Om den som har rätt till utdelningen (beneficial owner) hör hemma i den andra avtalsslutande staten får skatten i källstaten inte överstiga 15 procent. Om den som har rätt till utdelningen är ett företag som äger minst 25 procent av andelskapitalet i det utdelande bolaget får skatten inte överstiga 5 procent. I skatteavtalen används således begreppet ”beneficial owner” som benämning på den som har rätt till utdelningen. OECD har i kommentaren till modellavtalet utvecklat vad som avses med beneficial owner i artikeln.[16] Termen används i artikel 10 i modellavtalet för att klargöra att källstaten inte behöver avstå sitt fulla skatteanspråk bara av den anledningen att en utdelning betalas till en person eller företag med hemvist i en annan avtalsslutande stat.[17] Beneficial owner ska inte ges en smal, teknisk innebörd utan i stället tolkas i ljuset av mål och syfte med skatteavtal i allmänhet, särskilt vad gäller att undvika dubbelbeskattning och motverka skatteundandragande.[18] Det är inte

[14] HFD 2018 ref. 11.
[15] OECD:s modellavtal, artikel 10.1. Se också bilaga 3 för en djupare beskrivning av modellavtalet.
[16] https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page1
[17] Kommentaren till artikel 10.2, punkt 12.
[18] Kommentaren till artikel 10.2, punkt 12.1.

förenligt med målet och syftet med skatteavtal att ge avtalsförmåner till någon som agerar som agent eller annan företrädare för någon annan, bara av den anledningen att agenten har hemvist i en avtalsslutande stat. Eftersom agenten i en sådan situation inte är skattskyldig för utdelningen i hemviststaten (det är inte dennes inkomst) finns det ingen risk för dubbelbeskattning som avtalet kan undanröja.[19] Detsamma gäller om mottagaren av utdelningen bara agerar som mellanhand (simply acts as a conduit) för någon annan som får fördelarna av utdelningen. En mellanhand har normalt inte rätt till utdelningen om den i praktiken har små möjligheter att påverka hur inkomsten ska behandlas och därför endast uppträder som administratör i sammanhanget.[20] I dessa fall är den som mottar utdelningen (agenten, företrädaren eller mellanhanden) inte den som har rätt till utdelningen (dvs. inte beneficial owner) eftersom mottagarens möjligheter att fritt förfoga över utdelningen är begränsade av lag eller avtal som anger att utdelningen ska betalas vidare till någon annan. Även om legala handlingar saknas kan en sådan skyldighet följa av de fakta och omständigheter som är för handen i det enskilda fallet, om det är tydligt att mottagaren bara ska betala vidare utdelningen till någon annan. Den som har rätt till utdelningen kan alltså i vissa fall vara någon annan än den formella aktieägaren.[21]

I flera av de skatteavtal som Sverige har ingått med andra stater används också uttrycket ”den som har rätt till utdelningen” som benämning för den här åsyftade personen.[22] I den svenska översättningen av det nordiska skatteavtalet[23] används dock uttrycket ”verklig innehavare av förmån av utdelning” för att beskriva den som har rätt till utdelningen.

Vilken skatterättslig status som ett rättssubjekt har i hemviststaten har ingen avgörande betydelse för vem som ska anses ha rätt till utdelningen enligt lagen om källskatt. Även ett subjekt som är skatterättsligt transparent i den stat där det hör hemma kan således anses ha rätt till utdelningen.

Sammanfattningsvis gäller således att den som har rätt till utdelningen enligt lagen om källskatt på utdelning inte alltid är

[19] Kommentaren till artikel 10.2, punkt 12.2.
[20] Kommentaren till artikel 10.2, punkt 12.3.
[21] Kommentaren till artikel 10.2, punkt 12.4.
[22] Se t.ex. skatteavtalet mellan Sverige och Tyskland eller avtalet mellan Sverige och U.S.A.
[23] Lag (1996:1512) om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna.

densamma som den som avses i 42 kap. 12 § IL. Det är emellertid rimligt att bedömningen av vem som har rätt till utdelningen först utgår från det formella aktieägandet. Därefter måste det dock avgöras t.ex. om den som tar emot utdelningen är förpliktigad att bara betala utdelningen vidare till någon annan och egentligen inte har någon egen rådighet över densamma. I ett sådant fall är det den sistnämnde mottagaren som bör betraktas som den som har rätt till utdelningen. Det innebär att vid till exempel ett aktielån, när låntagaren är förpliktigad genom avtal att betala en utdelningsersättning till långivaren, bör det vara mottagaren av ersättningen som anses ha rätt till utdelningen.[24] Det är naturligt att definitionen av vem som är skattskyldig för en gränsöverskridande betalning motsvarar vad som anges om en sådan betalning i ingångna skatteavtal.

Skillnaden i klassificering av mottagaren av utdelningen kan i vissa fall leda till att en utdelning både ska tas upp till inkomstbeskattning och träffas av källskatt på utdelning. Det är en avsedd effekt. Normalt neutraliseras inkomstskatteeffekten av att den vidarebetalning av utdelningen som i sig medför att den som har rätt till utdelningen anses vara någon annan, får dras av.

Fråga har också uppkommit om den nu föreslagna innebörden av vem som har rätt till utdelningen bör anges i lagtexten eller om det är tillräckligt att innebörden utvecklas i förarbetena. Detta särskilt med beaktande av att det i 2 § i den nya lagen anges att termer och uttryck har samma betydelse som motsvarande termer och uttryck i inkomstskattelagen, om inte annat anges eller framgår av sammanhanget. Bedömningen är att om det tydligt framgår av förarbetena att avsikten är att innebörden ska vara en annan än vad som följer av inkomstskattelagen, får det anses framgå av sammanhanget i den mening som anges i 2 §. Det saknas därför anledning att förtydliga innebörden av vem som har rätt till utdelningen i lagtexten. En parallell kan dras till innebörden av begreppet ”upptagen till handel på en reglerad marknad” i 6 § lagen (2011:1268) om investeringssparkonton. Innebörden av uttrycket ska enbart avgöras med stöd av den näringsrättsliga regleringen och inte utifrån inkomstskattelagens term marknadsnoterad, vilket framgår av förarbetena.[25] Detta

[24] Mer om aktielån finns i avsnitt 7.3.
[25] Prop. 2011/12:1 s. 291.

anges inte särskilt i lagtexten trots att även lagen om investeringssparkonton innehåller en motsvarande bestämmelse om att termer och uttryck ska ha samma betydelse som i inkomstskattelagen, se 2 § första stycket den lagen.

Den som har rätt till utdelningen ska inte vara obegränsat skattskyldig i Sverige

Som angivits ovan finns det tre kategorier av skattskyldiga i kupongskattelagen. Det är fysisk person som är begränsat skattskyldig, dödsbo efter en sådan person samt utländsk juridisk person. Av 6 kap. 7 § IL följer att en utländsk juridisk person är begränsat skattskyldig.

Kupongskattelagens begränsning till utländsk juridisk person har dock inneburit att kupongskatt inte ansetts kunna tas ut vid utdelning till en begränsat skattskyldig utländsk association som inte är utländsk juridisk person. Så har till exempel blivit resultatet vid utdelning till vissa utländska fonder.[26] För att komma till rätta med denna brist i lagstiftningen föreslås att uppräkningen av de personer som kan vara skattskyldiga ska ersättas med att den skattskyldige inte ska vara obegränsat skattskyldig. En sådan reglering överensstämmer med den systematik som följer av inkomstskattelagen. En obegränsat skattskyldig är skattskyldig till inkomstskatt i Sverige. En begränsat skattskyldig är bara skattskyldig för inkomstskatt på vissa särskilt utpekade inkomster. Utdelningsinkomst är normalt undantagen från skattskyldighet för inkomstskatt (utom vad gäller utdelning från svensk ekonomisk förening). För att säkerställa det svenska anspråket på andraledsbeskattning tas det i stället ut kupongskatt på utdelning till sådana som inte är obegränsat skattskyldiga här i landet.

I den nu föreslagna nya lagen om källskatt på utdelning ska som förutsättning för skattskyldighet gälla att den som har rätt till utdelningen inte är obegränsat skattskyldig i Sverige. Ett sådant

[26] Se dom från Kammarrätten i Sundsvall, den 2 mars 2011, mål nr 1293-10. Kammarrätten konstaterade att en luxemburgsk kontraktsrättslig fond i princip är organiserad som en svensk kontraktsrättslig fond. Därmed kunde fonden inte anses som en utländsk juridisk person. Då fonden inte utgjorde en utländsk juridisk person kunde den inte heller anses skattskyldig till den kupongskatt som innehållits. Målet överklagades av Skatteverket till HFD som dock avslog myndighetens begäran om prövningstillstånd (mål nr 2747-11).

villkor innehåller det som är väsentligt, nämligen att den som får utdelningen inte ska ta upp den enligt inkomstskattelagen. Det är bara obegränsat skattskyldiga som ska göra det.[27]

Villkoret uttrycks i lagtexten som en negation – och inte som ett krav på att den som har rätt till utdelningen ska vara begränsat skattskyldig. Detta är en medvetet val för att undvika situationer när källskatt inte tas ut för att den som har rätt till utdelningen varken är obegränsat eller begränsat skattskyldig i Sverige. För fysiska personer är det inte möjligt eftersom definitionen på någon som är begränsat skattskyldig är att personen inte är obegränsat skattskyldig. För juridiska personer är det dock möjligt. Ett exempel kan vara en utländsk kontraktsrättslig fond som inte kan anses motsvara en svensk specialfond. En sådan fond är varken en utländsk juridisk person eller en utländsk specialfond i inkomstskattelagens mening. Utdelning till en sådan fond bör inte generellt vara fri från källskatt på utdelning på grund av att fonden inte kan vara skattskyldig. I stället bör frågan om skattskyldighet avgöras av om fonden har rätt till utdelningen eller om det är någon annan som har rätt till utdelningen. För att undvika denna form av brist i lagstiftningen anges att den som är skattskyldig för källskatt på utdelning inte ska vara obegränsat skattskyldig i Sverige.

Bedömningen av om den som har rätt till utdelningen är obegränsat skattskyldig i Sverige eller inte ska initialt göras av den som enligt bestämmelserna i skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL, är skyldig att göra skatteavdrag. Det är förhållandena vid utdelningstillfället som är avgörande.

Exempel

Innebörden av skattskyldighetsbestämmelsen kan illustreras med några enkla exempel.

Utdelning avseende 10 000 aktier i ett svenskt noterat företag betalas ut till en utländsk bank. Av innehavet äger banken själv 5 000 aktier. Den utländska banken har rätt till utdelningen avseende denna del och är därför skattskyldig för hälften av utdelningen. Den andra hälften av utdelningen är hänförlig till aktier som innehas av

[27] Även begränsat skattskyldiga med fast driftställe i Sverige ska ta upp utdelning enligt inkomstskattelagen, om utdelningen är hänförlig till det fasta driftstället. Sådan utdelning undantas från källskatt på annat sätt, se avsnitt 5.5.5.

kunder i banken. För den utdelningen är banken bara en mellanhand som ska betala utdelningen vidare till kunderna. Banken har därför inte rätt till utdelning i denna del, utan det är kunderna som har rätt till utdelningen och därmed är skattskyldiga.

Anta att ett svenskt aktiebolag lämnar utdelning till en utländsk fond som motsvarar en svensk specialfond. Då ska det i teorin först avgöras huruvida fonden är obegränsat skattskyldig eller inte.[28] Den är inte obegränsat skattskyldig vilket framgår av 6 kap. 10 a § IL. Därefter måste det bedömas om fonden har rätt till utdelningen. Fonden antas inte heller vara en sådan agent, företrädare eller mellanhand som ska ses igenom. Fonden har därför rätt till utdelningen. Källskatt ska dock inte tas ut med hänsyn till undantaget för utländsk specialfond.

Anta att fonden är att betrakta som en utländsk juridisk person men enligt avtal med delägarna är förpliktigad att till delägarna betala ut all mottagen utdelning senast inom 14 dagar. I ett sådant fall bör fonden anses som en sådan mellanhand som inte har rätt att fritt förfoga över utdelningen. Fonden har därför inte rätt till utdelningen och är därmed inte skattskyldig. Källskatt ska i stället dras av med beaktande av delägarnas ställning.

Förslaget

Förslaget föranleder införandet av första stycket i 5 § i den nya lagen om källskatt på utdelning.

[28] Utländska rättssubjekt är dock aldrig obegränsat skattskyldiga i Sverige, varför en sådan övning endast syftar till att visa på de teoretiska steg som behöver beaktas vid bedömningen.

5.4.2 Utdelningstillfället

Förslag: Vem som är skattskyldig avgörs vid *utdelningstillfället*. I avstämningsbolag inträffar utdelningstillfället på avstämningsdagen. I övriga bolag inträffar den avgörande tidpunkten när utdelningen kan disponeras. För fonder gäller att om fondbestämmelserna innehåller en dag motsvarande avstämningsdagen är det förhållandena den dagen som avgör. Finns ingen sådan dag angiven är det när utdelningen kan disponeras som gäller. Utdelningen anses kunna disponeras även om den betalas ut till ett särskilt konto.

Av 2 § första stycket och 4 § första stycket kupongskattelagen följer att såväl vem som är skattskyldig som när skattskyldigheten inträder bestäms vid utdelningstillfället. Utdelningstillfället inträffar vid olika tidpunkter för avstämningsbolag och för andra aktiebolag. För avstämningsbolag gäller den särskilt utsedda dagen för avstämning, avstämningsdagen, som avses i 4 kap. 39 § ABL. För övriga aktiebolag gäller den dag då utdelningen är tillgänglig för lyftning.

Euroclear Sweden AB har påtalat att när det gäller avstämningsbolagen finns det starka praktiska skäl för att vem som är skattskyldig även fortsättningsvis avgörs av förhållandena på avstämningsdagen. Det har inte framkommit skäl mot en sådan ordning. För avstämningsbolagen bör därför gälla att vem som är skattskyldig för utdelningen avgörs på avstämningsdagen. Det innebär att skattskyldigheten för källskatt på utdelning avseende utdelning på aktier i avstämningsbolag bestäms till en annan tidpunkt än vad som gäller enligt inkomstskattelagen. I inkomstskattelagen infaller skattskyldigheten när utdelningen kan disponeras, se 42 kap. 12 § IL.

För övriga aktiebolag och för svenska värdepappersfonder och specialfonder finns det ingen särskilt angiven avstämningsdag. För aktiebolag gäller reglerna i aktiebolagslagen. Vinstutdelning beslutas av bolagstämman, 18 kap. 1 § ABL. I underlaget för beslutet ska i aktiebolag som inte är avstämningsbolag finnas ett förslag om dag för utbetalning av utdelningen, 18 kap. 3 § första stycket 3 ABL. I bolag som inte är avstämningsbolag är den som visar upp aktiebrev eller kupong behörig att ta emot vinstutdelning, 4 kap. 38 § ABL. Det krävs således inte att en person är införd i aktieboken för att ha

rätt att kräva betalning. Aktiebolagslagen tolkas så att vinstutdelning i bolag som inte är avstämningsbolag kan och ska betalas till den som uppvisar aktiebrev eller kupong på dagen för utbetalningen. Ägarförhållandena på dagen för bolagsstämmans beslut har därvid ingen betydelse. De skatterättsliga rättsverkningarna bör följa de som gäller civilrättsligt om det är möjligt och lämpligt. I detta fall finns det ingen anledning att avvika från vad som gäller enligt civilrätten. Tidpunkten för bestämmande av vem som är skattskyldig i bolag som inte är avstämningsbolag ska således vara när utdelningen kan disponeras. Den tidpunkten är oftast enkel att fastställa när det gäller på bolagsstämman beslutad utdelning, men kan vara svårare att definiera vid s.k. förtäckt utdelning.

När det gäller värdepappersfonder anges i 4 kap. 8 § andra stycket 4 lagen om värdepappersfonder att det i fondbestämmelserna ska anges om utdelning ska ske och, i förekommande fall, grunderna och sättet för utdelning. Detsamma gäller för specialfonder, 12 kap. 3 § lagen om förvaltare av alternativa investeringsfonder. Fonder kan således ha olika regler för utdelning. Vem som är skattskyldig för utdelning från en fond bör principiellt avgöras på samma sätt som när det gäller utdelning från olika slags aktiebolag. Om fonden i fondbestämmelserna har angett en dag som kan sägas motsvara avstämningsdagen för ett avstämningsbolag, ska förhållandena den dagen avgöra vem som är skattskyldig. Finns ingen sådan dag angiven är det förhållandena när utdelningen kan disponeras som blir avgörande.

Utdelning som betalas till ett särskilt konto enligt bestämmelserna i 13 b kap. 6 § skatteförfarandelagen anses som om den kan disponeras när den betalas ut till kontot. Utan en sådan bestämmelse skulle tidpunkten för värdering och skattskyldighet inträda när den skattskyldige betalar skattebeloppet till den som ska göra skatteavdrag. Skattebeloppet kan dock inte beräknas innan tillgången har värderats. Bestämmelsen är således nödvändig för att undvika ett cirkelresonemang.

Tidpunkten för bestämmande av vem som är skattskyldig för en viss utdelning i källskattehänseende bör även fortsättningsvis benämnas utdelningstillfället. Det är ett etablerat och deskriptivt begrepp och det har inte framkommit några skäl att ändra benämningen. Utdelningstillfället är den enda tidpunkt som har betydelse för skattskyldighet till källskatt på utdelning.

Bestämmelserna om skattskyldighetens inträde föreslås tas bort, se avsnitt 5.9 .

Förslaget föranleder införande av andra stycket i 5 § i den nya lagen om källskatt på utdelning.

5.4.3 Gällande rätt avseende undantag från skattskyldighet

I 1 och 4 §§ kupongskattelagen återfinns ett antal undantag från skattskyldighet. I detta avsnitt finns en genomgång av samtliga undantag och en bedömning av huruvida undantagen ska föras över till den nya lagen, och om de i så fall ska ha samma lydelse eller formuleras på annat sätt.

En utländsk juridisk person är inte skattskyldig enligt kupongskattelagen för utdelning som är hänförlig till ett fast driftställe i Sverige, 4 § första stycket kupongskattelagen. Sådan utdelning ska i stället tas upp enligt inkomstskattelagen. Utländsk juridisk person är inte heller skattskyldig för sådan del av utdelningen som motsvarar det belopp som ska beskattas hos delägaren enligt bestämmelser i inkomstskattelagen. Det gäller således utdelning som lämnas till utländska handelsbolag och motsvarande delägarbeskattade subjekt, när de har delägare som är obegränsat skattskyldiga i Sverige. Det gäller även utdelning som lämnas till en utländsk juridisk person vars inkomster ska tas upp av delägarna enligt de s.k. CFC-reglerna om lågbeskattad inkomst i 39 a kap. IL.

Ett svenskt delägarbeskattat subjekt (handelsbolag, kommanditbolag, europeisk ekonomisk intressegruppering eller rederi) är skattskyldig för kupongskatt på utdelning till den del utdelningen belöper på delägare som är begränsat skattskyldig. Det gäller dock inte om den begränsat skattskyldige delägarens andel är hänförlig till ett fast driftställe i Sverige.

I 4 § femte stycket kupongskattelagen finns ett undantag från skattskyldighet som kan härledas till Sveriges medlemskap i EU och som införts med hänsyn till bestämmelserna i det s.k. moder- och dotterbolagsdirektivet[29]. Undantaget innebär att kupongskatt inte ska tas ut på utdelning till en utländsk juridisk person som hör hemma i en annan medlemsstat och som innehar 10 procent eller

[29] Rådets direktiv 2011/96/EU av den 30 november 2011 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater.

mer av andelskapitalet i det utdelande bolaget. Det bolag som tar emot utdelningen måste uppfylla direktivets definition av vad som konstituerar ett bolag i en annan medlemsstat. Det innebär att bolaget för att vara berättigat till undantag måste drivas i någon av de i direktivet uppräknade associationsformerna (dvs. i princip vara ett utländskt bolag enligt inkomstskattelagen) och utan valmöjlighet eller rätt till befrielse betala någon av de skatter som anges. Bolaget får inte heller enligt ett skatteavtal anses ha skatterättslig hemvist i ett land utanför EU.

I 4 § sjätte–åttonde styckena kupongskattelagen finns undantag från skattskyldighet till kupongskatt i de fall utdelningen skulle ha varit skattefri enligt reglerna om näringsbetingade andelar om det utdelande och det mottagande bolaget hade varit svenska juridiska personer. Syftet med bestämmelserna är att en utdelning som lämnas till ett utländskt bolag inte ska medföra ett sämre ekonomiskt utfall jämfört med en utdelning som lämnas mellan två svenska bolag. Regeringen konstaterade vid införandet att det var angeläget att utländska investeringar i Sverige inte missgynnas skattemässigt när vinstmedel delas ut från Sverige.[30] Detta undantag från skattskyldigheten gäller bara för utländska bolag, vilket är en mindre krets än utländsk juridisk person. Definitionen av utländskt bolag finns i 2 kap. 5 a § IL. Som krav gäller även att aktien som utdelningen härrör från ska vara en näringsbetingad andel enligt 24 kap. 33 § första stycket 1 eller 2 IL. Aktien ska således antingen vara onoterad eller så ska innehavets röstetal representera tio procent eller mer av det sammanlagda röstetalet i bolaget. Den möjlighet som finns för svenska företag, att ett innehav blir näringsbetingat på grund av att det är betingat av den bedrivna rörelsen, saknas i kupongskattelagen. Enligt förarbetena ansågs denna avvikelse motiverad av administrativa skäl.[31] Det anges i sjunde stycket att som förutsättning för undantag från skattskyldigheten till kupongskatt gäller att utdelningen skulle ha varit skattefri enligt reglerna i inkomstskattelagen, om det utländska bolaget som tar emot utdelningen hade varit ett svenskt företag. Där återfinns också en justering av det tidsvillkor som gäller för marknadsnoterat innehav. Till skillnad från vad som gäller enligt 24 kap. 40 § IL måste aktierna alltid ha ägts i ett år innan

[30] Prop. 1999/2000:1 s. 200.
[31] Prop. 2002/03 :96 s. 151.

utdelningstillfället för att utdelningen ska vara undantagen från kupongskatt. Slutligen anges i åttonde stycket att utländska juridiska personer som är delägarbeskattade inte är skattskyldiga för kupongskatt om motsvarande utdelning skulle ha varit skattefri enligt femte och sjätte styckena om delägarna själva varit utdelningsberättigade.

I 4 § nionde stycket kupongskattelagen finns ett undantag från skattskyldighet för vissa utländska fonder. Undantaget gäller för fondföretag enligt 1 kap. 1 § första stycket 9 lagen om värdepappersfonder samt för utländska specialfonder, om dessa hör hemma i en stat inom EES eller i en stat med vilken Sverige har ingått ett skatteavtal som innehåller en artikel om informationsutbyte eller ett avtal om informationsutbyte i skatteärenden. Ett fondföretag är ett utländskt företag som i sitt hemland har tillstånd för verksamhet där det enda syftet är att med kapital från allmänheten göra kollektiva investeringar i likvida finansiella tillgångar. Företaget ska i sin verksamhet tillämpa principen om riskspridning och andelar i fonden ska på begäran av innehavarna kunna återköpas eller inlösas med medel ur företagets tillgångar.

Skatteflyktsregeln

Enligt 4 § tredje stycket kupongskattelagen föreligger skattskyldighet för utdelningsberättigad, som innehar aktie under sådana förhållanden, att annan därigenom obehörigen beredes förmån vid beslut om inkomstskatt eller vinner befrielse från kupongskatt. Bestämmelsen är av skatteflyktskaraktär och syftar till att motverka kringgående av kupongskatten genom att ta ut kupongskatt på utdelning till någon som är obegränsat skattskyldig. Utdelningen ska då även tas upp enligt inkomstskattelagen, om den inte är undantagen från beskattning. Regeln brukar benämnas bulvanregeln, men detta är något språkligt missvisande då den egentligen är en mera generell bestämmelse av skatteflyktskaraktär.

Bulvanregeln behandlas närmare i avsnitt 7.1.2 och 7.2.1.

5.4.4 Undantag för utdelning till utländska motsvarigheter till svenska skattebefriade subjekt

Förslag: En utländsk stat eller utländsk motsvarighet till en svensk region, kommun eller kommunalförbund är inte skattskyldig. Skattskyldighet föreligger inte heller om den som har rätt till utdelningen är en utländsk motsvarighet till en svensk stiftelse, ideell förening, registrerat trossamfund eller annan juridisk person och utdelningen inte skulle ha tagits upp enligt inkomstskattelagen, om den utländska motsvarigheten varit obegränsat skattskyldig.

Utdelning till utländska offentligrättsliga subjekt

Den svenska staten, regioner, kommuner och kommunalförbund är helt undantagna från inkomstbeskattning enligt 7 kap. 2 § IL. Utländsk stat eller utländska motsvarigheter till region och kommun är inte skattskyldig för kupongskatt om de får utdelning för egen del. Det följer av att skattskyldigheten enligt 4 § första stycket kupongskattelagen är begränsad till mottagare som är utländsk juridisk person. Om utdelningen tillfaller en utländsk motsvarighet till ett statligt eller kommunalt bolag tas dock kupongskatt ut.

Skattskyldigheten för källskatt på utdelning föreslås gälla för alla som inte är obegränsat skattskyldiga i Sverige. Därmed kommer källskatt att tas ut även på utdelning till utländsk stat eller utländska motsvarigheter till region, kommun och kommunalförbund. Detta är inte avsikten. Sådana subjekt ska även fortsättningsvis vara undantagna från källskatt på utdelning. Lagstiftningen riskerar att annars strida mot EU-rätten eftersom skatt inte tas ut på utdelning till den svenska staten, regioner, kommuner och kommunalförbund. Det föreslås därför införas ett uttryckligt undantag från skattskyldighet för dessa subjekt.

I 7 kap. 2 § IL finns också bestämmelser om att pensionsstiftelser ska undantas från inkomstbeskattning. Svenska sådana stiftelser beskattas i stället med avkastningsskatt enligt lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel. Mottagen utdelning beskattas därför i dessa fall, men med en annan metod än traditionell

inkomstskatt. Det saknas således skäl att införa ett generellt undantag för utländska motsvarigheter till pensionsstiftelser.

Förslaget föranleder införandet av första stycket i 6 § i den nya lagen om källskatt på utdelning.

Utdelning till utländska motsvarigheter till stiftelser m.fl.

Utdelning till en svensk stiftelse, ideell förening eller registrerat trossamfund är också skattefri under vissa förutsättningar enligt övriga bestämmelser i 7 kap. IL. Det gäller för stiftelser som uppfyller ändamåls-, verksamhets- och fullföljdskraven i nämnda kapitel samt för ideella föreningar och registrerade trossamfund som förutom dessa krav också uppfyller öppenhetskravet, se 3 §. Dessutom finns det i 15 och 16 §§ en uppräkning av särskilda juridiska personer som inte är skattskyldiga för utdelning, under vissa i 18 § angivna förutsättningar.

Det finns en uppenbar risk att det inte är förenligt med EU-rätten att ta ut källskatt på en utdelning till en utländsk motsvarighet till en svensk stiftelse eller ideell förening, när en utdelning till ett sådant svenskt subjekt inte beskattas. Det föreslås därför ett nytt undantag från skattskyldighet i dessa situationer. Det ankommer på det utländska rättssubjektet att visa att förutsättningarna är sådana att utdelningen inte skulle ha tagits upp enligt inkomstskattelagen om det utländska subjektet varit obegränsat skattskyldig här. Trots att bevisbördan ligger på den skattskyldige är det sannolikt ofta alltför svårt för utdelande bolag eller godkänd mellanhand att bedöma om ett utländskt subjekt ska undantas från skattskyldighet såvitt nu är i fråga. I det flesta fall kommer därför full källskatt att dras av och den skattskyldige blir hänvisad till att presentera sin bevisning för Skatteverket i samband med en begäran om återbetalning.

Vad som konstituerar en utländsk motsvarighet till sådana svenska subjekt som nu avses är inte helt enkelt att avgöra. Regelverket i den andra staten kan i delar se helt annorlunda ut. Grundläggande bör vara att den utländska motsvarigheten uppfyller de krav för skattefrihet som ställs på ett svenskt sådant subjekt. En utländsk motsvarighet till en svensk stiftelse ska således uppfylla ändamåls-, verksamhets- och fullföljdskravet. Den bör vidare också uppvisa motsvarande särdrag när det gäller den associationsrättsliga

klassificeringen. För att motsvara till exempel en svensk stiftelse bör en utländsk motsvarighet ha bildats enligt de principer som kommer till uttryck i stiftelselagen (1994:1220). Det bör finnas ett förordnande, egendom bör avskiljas för att förvaltas självständigt och varaktigt samt för ett visst ändamål.

De närmare gränsdragningarna för vad som utgör en utländsk motsvarighet till dessa svenska subjekt får dock överlämnas till rättstillämpningen.

Förslaget föranleder införandet av andra stycket i 6 § i den nya lagen om källskatt på utdelning.

5.4.5 Undantag från skattskyldighet på grund av aktieinnehavets storlek

Förslag: Skattskyldighet föreligger inte för utdelning på aktie om den som har rätt till utdelningen hör hemma i en stat inom EES och innehavet anses som näringsbetingat enligt bestämmelserna i inkomstskattelagen. Om utdelningen avser marknadsnoterade andelar krävs för undantag att andelarna har ägts i minst ett år vid utdelningstillfället. Det s.k. betingandevillkoret får inte tillämpas av den som är begränsat skattskyldig. Undantaget från skattskyldighet gäller även för utdelning till en i utlandet delägarbeskattad juridisk person, om utdelningen skulle varit undantagen på grund av reglerna om näringsbetingat innehav om delägaren själv mottagit utdelningen.

Skattskyldighet föreligger inte heller för utdelning på aktie om den som har rätt till utdelningen hör hemma i en utländsk stat som är medlem i EU och aktien anses som näringsbetingad enligt de utvidgade regler som gäller på grund av bestämmelserna i moder- och dotterbolagsdirektivet.

De befintliga undantagen i 4 § femte–åttonde styckena kupongskattelagen är undantag som har sin grund i att utdelningsmottagarens aktieinnehav är av en viss storlek. Det är dels ett undantag i femte stycket hänförligt till moder- och dotterbolagsdirektivet och dels undantag i sjätte–åttonde styckena hänförliga till de interna svenska reglerna om skattefrihet för näringsbetingade andelar.

Att Sverige ska uppfylla ingångna åtaganden enligt moder- och dotterbolagsdirektivet är självklart. Direktivet tar sikte på att undanröja källskatt på utdelningar mellan företag i olika medlemsstater. Den nu föreslagna lagen om källskatt på utdelning måste således innehålla ett undantag som motsvarar vad som följer av moder- och dotterbolagsdirektivet.

När det gäller de grundläggande förutsättningarna för ett undantag motsvarande reglerna om skattefri utdelning på näringsbetingade andelar kan följande sägas. Principen vid inkomstbeskattningen är att hela inkomsten beräknas och beskattas för varje separat bolag för sig. Skattefriheten för utdelning på näringsbetingade andelar innebär ett undantag från denna princip, och medför att kedjebeskattning inte sker inom en grupp av nära relaterade bolag. Upparbetade vinstmedel beskattas således en gång inom gruppen (bolagsskatt) och en gång när de lämnar gruppen (i form av lön eller utdelning). Avsikten med källskatt på utdelningar från svenska bolag till utlandet är att effektuera Sveriges anspråk på andraledsbeskattning. Syftet bakom systemet med näringsbetingade andelar, nämligen att undanröja kedjebeskattningen inom en grupp av nära relaterade svenska bolag, i kombination med ambitionen att upprätthålla andraledsbeskattningen leder till slutsatsen att källskatt egentligen alltid borde utgå på utdelningar till utländska bolag. Om utdelning till ett utländskt bolag alltid skulle belastas med källskatt så skulle emellertid beskattningen av en grupp som inkluderar ett utländskt bolag bli högre än om gruppen enbart hade bestått av svenska bolag. Detta skulle sannolikt innebära ett hinder mot den EU-rättsliga etableringsfriheten, i vart fall vid utdelning till bolag i andra medlemsstater. Etableringsfriheten kräver att den svenska lagstiftningen inte behandlar utländska aktörer sämre än inhemska när det gäller möjligheten att etablera sig och bedriva verksamhet i Sverige. Om Sverige tar ut källskatt på utdelningar till bolag inom EU samtidigt som ingen skatt alls utgår på utdelningar inom en motsvarande grupp svenska bolag skulle det vara ett hinder för utövandet av etableringsfriheten.[32] Det skulle möjligen kunna

[32] Det antas här att skattefriheten för näringsbetingade andelar skulle prövas mot etableringsfriheten och inte mot den fria rörligheten för kapital. Detta eftersom det följer av systematiken bakom reglerna om näringsbetingade andelar att de inte syftar till att skattebefria kapitalplaceringar. För att vara skattefria ska andelarna antingen vara onoterade (dvs. inte lämpade för omsättning på det sätt som gäller för kapitalplaceringar) eller ägas i den utsträckning att ägarföretaget innehar tio procent eller mer av det sammanlagda röstetalet i bolaget (dvs. en kontrollpost).

argumenteras för att en källskatt ändå går att rättfärdiga – och därmed skulle vara förenlig med EU-rätten – på grund av skattesystemets inre sammanhang eller en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna, med hänsyn till det ovan beskrivna syftet med reglerna och Sveriges rätt till andraledsbeskattning av upparbetade vinstmedel. Det bedöms emellertid inte som lämpligt att föreslå en sådan lagstiftning, då risken för att reglerna skulle komma att vara oförenliga med EU-rätten bedöms som alltför stor. Slutsatsen är att undantagen som härrör från regelsystemet om näringsbetingade andelar ska finnas kvar i den nya lagen.

Utformningen av undantagen

Ett av de uppställda målen för översynen är att den nya lagen om källskatt på utdelning ska vara mer synkroniserad med inkomstskattelagen än vad som gäller enligt kupongskattelagen, se avsnitt 3.1. De ovan beskrivna undantagen i kupongskattelagen för utdelning på ett näringsbetingat innehav är en konsekvens av att motsvarande undantag finns i inkomstskattelagen och gäller för obegränsat skattskyldiga. Det är således lagtekniskt lämpligt att anknyta till de bestämmelser som redan finns i inkomstskattelagen. Det förenklar regelverket, ökar likformigheten och minskar risken för att reglerna inte är förenliga med EU-rätten genom att en gränsöverskridande utdelning skattemässigt behandlas mindre förmånligt än en motsvarande inhemsk utdelning.

Skattskyldighet föreslås således inte föreligga för utdelning på aktie om den som har rätt till utdelningen är ett sådant bolag som anges i 24 kap. 32 § 5 IL och aktien uppfyller villkoren i 24 kap. 33 § IL. Det innebär att om det utländska bolag som har rätt till utdelningen är ett sådant bolag som kan inneha näringsbetingade andelar, och aktieinnehavet är så beskaffat att det skulle ha ansetts som näringsbetingat enligt bestämmelserna i inkomstskattelagen, är det utländska bolaget inte skattskyldig för utdelningen.

Bolag som anges i 24 kap. 32 § 5 IL är utländskt bolag som hör hemma i en stat inom EES, och som motsvarar något sådant svenskt företag som anges i paragrafens punkt 1–4. För att skattskyldighet inte ska föreligga ska den som har rätt till utdelningen vara ett

utländskt bolag. Med utländskt bolag avses enligt 2 kap. 5 a § IL en utländsk juridisk person som beskattas i den stat där personen hör hemma och beskattningen är likartad med den som gäller för svenska aktiebolag. Även en utländsk juridisk person som hör hemma i en stat med vilken Sverige har ingått ett skatteavtal som inte är begränsat till vissa inkomster anses som ett utländskt bolag.

För undantag från skattskyldighet föreslås också gälla att aktierna ska uppfylla de villkor som gäller för näringsbetingade andelar enligt inkomstskattelagen. Således ställs det samma krav på aktieinnehavet oavsett om det gäller skattefrihet enligt inkomstskattelagen eller skattefrihet enligt den nya lagen om källskatt på utdelning. Aktierna ska vara kapitaltillgångar (dvs. inte lagertillgångar) och uppfylla något av följande villkor.

1. Aktierna är inte marknadsnoterade.

2. Det samlade aktieinnehavet motsvarar 10 procent eller mer av röstetalet i det utdelande bolaget.

Om aktierna är marknadsnoterade, dvs. undantag från skattskyldighet inte följer av punkten 1, måste aktierna ha ägts och varit näringsbetingade under ett års tid för att undantag från inkomstskatt ska medges. Korta aktieinnehav signalerar att innehaven mer har karaktären av kapitalplaceringar och därmed inte är fråga om näringsbetingade innehav. En viss karenstid kan därför vara rimlig för att verifiera att innehavet är näringsbetingat. Tidsvillkoret kan dock ifrågasättas, det kan till exempel hävdas att kravet på innehavets storlek när aktierna är noterade i sig tyder på att innehavet är näringsbetingat. Eftersom tidsvillkoret finns i inkomstskattelagen föreslås det emellertid också gälla för källskatt på utdelning.

Tidsvillkoret vid inkomstbeskattningen finns i 24 kap. 40 § IL och är utformat så att utdelningen ska tas upp om andelen avyttras eller upphör att vara näringsbetingad inom ett år. Denna formulering är inte lämplig för en källskatt eftersom skatten till sin natur är definitiv. Tidsvillkoret för källskatten bör i stället uttryckas som ett absolut krav som ska vara uppfyllt vid utdelningstillfället. Undantag från skattskyldighet medges endast om aktierna vid utdelningstillfället har ägts i ett års tid under sådana förutsättningar att villkoren i 24 kap. 33 § IL varit uppfyllda. Det gäller även enligt kupongskattelagen och förslaget medför således ingen ändring av gällande rätt. Förslaget innebär till exempel att om ett

marknadsnoterat aktieinnehav först sex månader innan utdelningstillfället översteg 10 procent av röstetalet är den som har rätt till utdelningen inte undantagen från skattskyldighet vid det utdelningstillfället. Bristen på innehavstid kan inte läkas i efterhand. Det är således inte möjligt att få återbetalning av källskatt för utdelningar som ligger i tiden innan ett års innehavstid, även om aktierna vid en senare tidpunkt innehafts i ett års tid.

Att tidsvillkoret i lagen om källskatt på utdelning är definitivt på detta vis är en skillnad jämfört med inkomstskattelagen som skulle kunna ifrågasättas EU-rättsligt. Skillnaden får dock anses vara förenlig med den fria rörligheten för kapital med beaktande av att källskatten är definitiv och inte ska deklareras samt som ett led i att underlätta administrationen och minska antalet återbetalningar. Skulle bedömningen göras att innehavstid efter utdelningstillfället måste få tillgodoräknas även vid uttag av källskatt på utdelning, är det sannolikt lämpligare att ändra tidsvillkoret i inkomstskattelagen. Det bör då ges en utformning som fungerar administrativt även för källskatten. Av förenklingsskäl bör tidsvillkoret även i inkomstskattelagen vara definitivt vid utdelningstillfället och inte kunna läkas i efterhand. Ett annat alternativ kan vara att helt slopa tidsvillkoret såväl i inkomstskattelagen som i lagen om källskatt på utdelning.

Utländska företag kan inte – till skillnad från svenska företag – åtnjuta skattefri utdelning med stöd av det s.k. betingandevillkoret i 24 kap. 33 § första stycket 3 IL. Denna skillnad föreligger redan i dag enligt kupongskattelagen och regeringen har bedömt att denna avvikelse är motiverad av administrativa skäl.[33] Det har inte framkommit skäl för en annan bedömning. Om avsaknaden av tillgång till betingandevillkoret vid bestämmandet av skattskyldighet för källskatt på utdelning skulle bedömas som oförenlig med EU-rätten, framstår det som rimligast att betingandevillkoret tas bort även i inkomstskattelagen. Med hänsyn till att samtliga onoterade innehav är näringsbetingade förefaller utrymmet för tillämpning av betingandevillkoret som så litet att regeln inte längre behövs.

Det finns även i kupongskattelagen ett undantag för utdelning till delägarbeskattade subjekt, om utdelningen hade varit undantagen från skattskyldighet om delägaren själv hade tagit emot utdelningen. Bestämmelsen infördes i samband med att andelar i handels- och

[33] Prop. 2002/03 :96 s. 151.

kommanditbolag samt sådana bolags egna andelsinnehav införlivades i systemet med näringsbetingade andelar. Detta undantag bör föras över till den nya lagen om källskatt på utdelning.

Skattskyldighet föreslås inte heller föreligga för utdelning på aktier om den som har rätt till utdelningen är ett utländskt företag som hör hemma i en stat som är medlem i EU och aktierna som utdelningen är hänförlig till motsvarar tio procent eller mer av andelskapitalet i företaget. Det gäller dock bara under förutsättning att övriga villkor avseende skattefrihet för näringsbetingade andelar är uppfyllda, med undantag för kravet på att aktierna ska vara kapitaltillgångar. Genom denna bestämmelse säkerställs att sådan utdelning som inte ska beskattas enligt moder- och dotterbolagsdirektivet undantas från beskattning enligt lagen om källskatt på utdelning.

Vid bedömningen av om det utländska företaget hör hemma i en stat som är medlem i EU tillämpas 24 kap. 34 § andra stycket IL. Genom hänvisningen säkerställs tillämpningen av de särskilda regler om associationsform, skatterättslig hemvist och skatteuttag som gäller enligt direktivet.

Förslaget

Förslaget föranleder införandet av 7 och 8 §§ i den nya lagen om källskatt på utdelning.

5.4.6 Undantaget för utländska diplomater m.m.

Förslag: Det undantag från kupongskatt som i dag finns för personal vid utländsk stats beskickning eller karriärkonsulat i Sverige samt deras närstående och personliga tjänare tas bort.

Av 4 § fjärde stycket kupongskattelagen framgår att en sådan person som avses i 3 kap. 17 § 2–4 IL inte är skattskyldig för kupongskatt. Av det hänvisade lagrummet följer att undantaget från kupongskatt gäller för följande personer.

1. Den som tillhör en utländsk stats beskickning eller karriärkonsulat i Sverige eller i övrigt ingår i beskickningens eller

konsulatets personal. Detta gäller dock bara den som inte är svensk medborgare och var begränsat skattskyldig när han kom att tillhöra beskickningen eller konsulatet eller dess personal.

2. Make och barn under 18 år till en sådan person som avses i 1, om maken eller barnet bor hos denne och inte är svensk medborgare.

3. Den som är personlig tjänare hos en sådan person som avses i 1, om han bor hos denne och inte är svensk medborgare.

Dessa personer är begränsat skattskyldiga i Sverige, men ändå undantagna från kupongskatt. Kupongskattelagsutredningen föreslog att undantagen för utländska diplomater skulle tas bort.[34] Utredningen anförde att de svenska skattereglerna (då) i flera avseenden innebar en mer vidsträckt skattebefrielse än vad som följde av tillämpliga internationella konventioner. Den undersökning som utredningen gjorde av andra staters skatteregler gav vid handen att det inte kunde anses brukligt internationellt att undanta utländska diplomater från beskattning av utdelning från inhemska bolag. Vidare anförde utredningen att utdelningsinkomster av detta slag har karaktär av helt privata inkomster, och det saknades även därför skäl att behålla skattebefrielsen.

Kupongskattelagsutredningens uppfattning att undantaget för utländska diplomater m.m. bör tas bort är fortfarande giltigt. Hälften av de remissinstanser som yttrades sig över dessa delar i betänkandet tillstyrkte förslaget. De branschorganisationer som avstyrkte ett slopande av undantaget framförde som skäl för sin uppfattning att det inte var ovanligt med sådana undantag internationellt samt att det gav goodwill till Sverige. Dessa invändningar väger inte särskilt tungt i förhållande till värdet av förenklingar och värdet av likabehandling för att främja källskattens legitimitet och hållbarhet. Slutsatsen är att den nya lagen om källskatt på utdelning inte bör innehålla ett undantag för utländska diplomater. Undantaget bör därför tas bort.

[34] SOU 1999:79 s. 185–189.

5.4.7 Undantag för utländska fonder

Förslag: Utländsk värdepappersfond och utländsk specialfond är inte skattskyldig för källskatt på utdelning.

I 4 § nionde stycket kupongskattelagen finns ett undantag från skattskyldighet för utländska fonder. Undantaget gäller för fondföretag enligt 1 kap. 1 § första stycket 9 lagen om värdepappersfonder samt för utländska specialfonder, om dessa hör hemma i en stat inom EES eller i en stat med vilken Sverige har ingått ett skatteavtal som innehåller en artikel om informationsutbyte eller ett avtal om informationsutbyte i skatteärenden.

Undantaget infördes i samband med att inkomstbeskattningen av svenska värdepappersfonder (då kallade investeringsfonder) avskaffades och ersattes med en schablonbeskattning av delägarna.[35] Som skäl angavs att det fanns risk för att en skattskyldighet för kupongskatt för utländska fonder inte skulle vara förenlig med EU-rättens etableringsfrihet eller den fria rörligheten för kapital, när svenska fonder inte längre beskattas.

Det är inte helt enkelt att förstå den tolkning av EU-rätten som regeringen gjorde när undantaget infördes.[36] Regeringen uttalar i propositionen att befintlig praxis från EU-domstolen synes innebära att det krävs en lättnad i den ekonomiska dubbelbeskattningen för inhemska aktörer för att bibehållen kupongskatt ska innebära ett hinder av etableringsfriheten. Sedan ställer regeringen en retorisk fråga om förslaget innebär en sådan lättnad, men lämnar aldrig något svar.[37] Slutsatsen är i stället att ”en hel del” talar för att kupongskatt på utdelningar till utländska fonder skulle strida mot EU-rätten. Med hänsyn till de beskrivna oklarheterna skulle det kunna vara motiverat med en mer omfattande analys av rättsläget i syfte att närmare undersöka huruvida undantaget är nödvändigt av EU-rättsliga skäl eller inte. Beskattningen av utländska fonder kan emellertid inte ses isolerat från beskattningen av svenska fonder. På grund av uppdragets utformning saknas det möjlighet att inom ramen för denna översyn föreslå förändringar i inkomstskattelagen

[35] Prop. 2011/12:1 s. 393–414, bet. 2011/12:FiU1, SFS 2011:1271.
[36] Aa s. 409.
[37] Efter en översiktlig analys av den svenska fondbeskattningen synes den ekonomiska dubbelbeskattningen vara intakt när det gäller inhemska aktörer, vilket adderar ytterligare frågetecken till den EU-rättsliga bedömningen i propositionen.

avseende de svenska fondernas skattesituation. Undantaget från skattskyldighet för utländska värdepappersfonder och utländska specialfonder föreslås därför behållas.

Innebörden av termerna utländsk värdepappersfond och utländsk specialfond anges särskild i den nya lagen, se avsnitt 5.3.4 och 5.3.5.

Förslaget föranleder införandet av 9 § i den nya lagen om källskatt på utdelning.

5.4.8 Undantag för utländsk juridisk person som tillhandahåller försäkring eller avtal om tjänstepension i Sverige

Förslag: Utländsk juridisk person som tillhandahåller försäkring eller avtal om tjänstepension i Sverige är inte skattskyldig till källskatt på utdelning om utdelningen är hänförlig till en försäkring eller ett avtal om tjänstepension och försäkringstagaren eller innehavaren av avtalet är skattskyldig till avkastningsskatt.

Utländska juridiska personer som är berättigade till utdelning på aktie i svenskt aktiebolag eller andel i svensk värdepappersfond är enligt 1 och 4 §§ kupongskattelagen skyldiga att betala kupongskatt på utdelningen om denna inte är hänförlig till näringsverksamhet som bedrivits från fast driftställe i Sverige.

När det gäller pensions- och kapitalförsäkringar som är meddelade i försäkringsrörelse som inte bedrivs från fast driftställe i Sverige och som innehas av personer som är obegränsat skattskyldiga här ligger skattskyldigheten till avkastningsskatt enligt 2 § första stycket 6 och 7 lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel hos försäkringstagaren. Motsvarande gäller för utländska pensionsinstitut som tillhandahåller avtal om tjänstepension i Sverige, utan att verksamheten utgör fast driftställe här, under förutsättning att avtalet är jämförbart med en pensionsförsäkring eller en kapitalförsäkring eller att tjänstepensionsinstitutet kan likställas med en pensionsstiftelse (2 § första stycket 8–10 samma lag). Även i dessa fall ligger alltså skattskyldigheten på innehavaren av avtalet om tjänstepension. Skattskyldiga till

avkastningsskatt enligt 2 § första stycket 6–10 lagen om avkastningsskatt på pensionsmedel har enligt 10 a § samma lag rätt till nedsättning av avkastningsskatten på försäkring och avtal om tjänstepension med belopp som motsvarar den kupongskatt som är hänförlig till försäkringen eller tjänstepensionsavtalet och som försäkringsgivaren, tjänstepensionsinstitutet eller den skattskyldige har betalat.

Den beskrivna regleringen innebär alltså att till exempel ett utländskt livförsäkringsföretag som tillhandahåller livförsäkringar i Sverige kan komma att behöva betala kupongskatt på utdelningar som är hänförliga till en försäkring medan försäkringstagaren får betala avkastningsskatt för sin försäkring. Försäkringstagaren får dock räkna av kupongskatten från avkastningsskatten.

Högsta förvaltningsdomstolen har i en dom prövat frågan om det är förenligt med unionsrätten att ta ut kupongskatt på utdelningar som lämnas till ett utländskt livförsäkringsföretag när utdelningarna avser aktier som ingår i en pensions- eller kapitalförsäkring för vilken försäkringstagaren är skattskyldig till avkastningsskatt (HFD 2019 ref. 30). Målet avser ett utländskt livförsäkringsföretag som marknadsför och säljer försäkringar bland annat till kunder med hemvist i Sverige. Företaget erbjuder så kallade depåförsäkringar, där inbetalda premier efter anvisning från försäkringstagaren får placeras i bland annat värdepapper. Värdepapper som är hänförliga till försäkringen ägs emellertid av försäkringsföretaget. Företaget är skattskyldigt till kupongskatt enligt kupongskattelagen på utdelningar från svenska bolag till dessa depåförsäkringar. Kupongskatten, som sätts ned till 15 procent i enlighet med det tillämpliga skatteavtalet, belastar de enskilda försäkringarna. En i Sverige obegränsat skattskyldig person som har en sådan depåförsäkring är skattskyldig till avkastningsskatt för försäkringen. Kapitalet i försäkringen belastas således med såväl svensk kupongskatt som svensk avkastningsskatt. Den i Sverige obegränsat skattskyldige har dock rätt till nedsättning av avkastningsskatten med belopp som motsvarar den kupongskatt som är hänförlig till försäkringen. Avräkningsbar skatt som inte kan utnyttjas ett år får räknas av senare år mot skatt avseende samma försäkring.

Högsta förvaltningsdomstolen gör i domen bedömningen att uttag av kupongskatt på utdelningar till utländska livförsäkringsföretag innebär att dessa företag särbehandlas negativt i jämförelse

med svenska livförsäkringsföretag. Något skäl som kan motivera den negativa särbehandlingen har inte kommit fram. Uttaget av kupongskatt strider därför enligt domstolen i dessa fall mot den fria rörligheten för kapital.

För att den nya lagen om källskatt på utdelning ska vara förenlig med EU-rätten bör, i enlighet med Högsta förvaltningsdomstolens dom, utländska försäkringsgivare undantas från skattskyldighet till källskatt om utdelningen är hänförlig till en försäkring för vilken försäkringstagaren är skattskyldig till avkastningsskatt. På motsvarande sätt, och av samma skäl, bör utländska juridiska personer som tillhandahåller avtal om tjänstepension undantas från skattskyldighet till källskatt om utdelningen är hänförlig till ett avtal för tjänstepension för vilket innehavaren är skattskyldig till avkastningsskatt.

Förslaget innebär att det inte tas ut någon källskatt på utdelningar som är hänförliga till försäkringar och avtal om tjänstepension för vilka försäkringstagare och innehavare är skattskyldiga till avkastningsskatt. Det är därmed inte nödvändigt att ha en bestämmelse i lagen om avkastningsskatt på pensionsmedel enligt vilken källskatt ska räknas av från avkastningsskatten i dessa fall.

Förslaget föranleder införandet av 10 § i den nya lagen om källskatt på utdelning.

5.4.9 Särskild skattskyldighet

I avsnitt 7.3.6 finns förslag om en särskild skattskyldighet för källskatt på utdelning i vissa fall.

5.5 Skattebasen för källskatt på utdelning

Enligt 1 § första stycket kupongskattelagen tas kupongskatt ut på utdelning. Begreppet utdelning definieras varken i kupongskattelagen eller i inkomstskattelagen. I skatterättslig praxis har begreppet tolkats med utgångspunkt i de civilrättsliga reglerna i aktiebolagslagen. Med utdelning avses således inte bara utdelningar i pengar utan även överföring av annan egendom. I princip ska alla förmåner som en aktieägare erhåller från bolaget, helt eller delvis utan

motprestation, beskattas som utdelning.[38] Med utdelning avses därmed inte bara utdelning som beslutats i rätt ordning på bolagsstämma utan även s.k. förtäckt utdelning.[39] Det som närmast avses är vad som i 17 kap. 1 § aktiebolagslagen definieras som värdeöverföring.

I det följande refereras några av de avgöranden i praxis där innebörden av begreppet utdelning har varit aktuellt.

RÅ 2007 not. 161. Målet avsåg en person som ägde ett bolag som bedrev värdepappersförvaltning. Bolaget skulle donera aktier och kontanta medel till en stiftelse och frågan var om en direkt överföring mellan bolaget och stiftelsen utan ersättning skulle medföra uttagsbeskattning för bolaget och/eller utdelningsbeskattning för ägaren till bolaget. Skatterättsnämnden anförde följande:

> Enligt Regeringsrätten skall en förmögenhetsöverföring som inte är affärsmässigt motiverad från ett aktiebolag till ett annat anses innebära ett sådant förfogande över det överförda värdet att det skall behandlas som utdelning till aktieägarna i det överlåtande bolaget. Överlåtelsen skall därför föranleda utdelningsbeskattning om det inte är fråga om en underprisöverlåtelse (jfr 23 kap. 11 § IL). – Härav får anses följa att en förmögenhetsöverföring som inte är affärsmässigt motiverad från ett aktiebolag till en stiftelse och som inte är en underprisöverlåtelse enligt 23 kap. IL skall leda till att ägarna i aktiebolaget utdelningsbeskattas.

Regeringsrätten gjorde samma bedömning som nämnden och fastställde förhandsbeskedet.

RÅ 1998 ref. 9. En överföring från aktiebolaget till aktieägaren som betecknats som lån ska behandlas som utdelning i de fall aktieägaren/låntagaren saknar återbetalningsförmåga. Vid bedömningen ska värdet på aktierna i det långivande bolaget inte beaktas, om tillgångarna i det bolaget i allt väsentligt består av den aktuella fordran på moderbolaget.

RÅ 1988 ref. 85. Två makar ägde tillsammans ett aktiebolag och ett handelsbolag. Handelsbolaget hade lånat pengar av aktiebolaget, ett lån som sedermera efterskänktes och skrevs av. Dåvarande

[38] RÅ 1952 ref. 39 och SOU 1999:79 s. 55.

[39] Förtäckt utdelning är utdelning som inte redovisas öppet i räkenskaperna och som normalt inte underställs bolagsstämman för beslut. Det kan till exempel vara fråga om en aktieägare som köper egendom till underpris från bolaget eller som säljer in egendom till överpris. Ett annat exempel kan vara att tillgångar förs mellan två företag som ägs av samma person, till ett pris som inte motsvarar marknadsvärdet.

Regeringsrätten anförde att det efterskänkta lånebeloppet skulle tas upp av makarna såsom utdelning.

RÅ85 1:10. Fråga var om hur en återbetalning av ett villkorat aktieägartillskott skulle behandlas. Riksskatteverkets nämnd för rättsärenden anförde följande:

> I aktiebolagsrättslig doktrin har det hävdats att bestämmelserna i 12 kap. 1 § första stycket aktiebolagslagen medför att en återbetalning av ett villkorat aktieägartillskott kan ske endast i någon av de i lagrummet anvisade formerna (professor Knut Rodhe i tidskriften Balans 1981 nr 2). I skatterättsligt hänseende är emellertid utgångspunkterna för bedömningen annorlunda än i aktiebolagsrätten. En förutsättning för att återbetalningen skall kunna beskattas som utdelning måste i princip vara att den för mottagaren utgör avkastning på det i bolaget investerade kapitalet. Så är uppenbarligen inte fallet när återbetalningen sker till tillskottsgivaren själv, eftersom denne endast får tillbaka det som han tidigare skjutit till. Oavsett hur det må förhålla sig med den civilrättsliga frågan anser nämnden därför att det saknas anledning att gå ifrån den tidigare vedertagna uppfattningen att en återbetalning av ett villkorligt aktieägartillskott till tillskottsgivaren själv i skatterättsligt hänseende behandlas som en återbetalning av lån."

Regeringsrätten delade nämndens uppfattning.

5.5.1 Allmänt om skattebasen

Av rättssäkerhets- och enkelhetsskäl är det normalt lämpligt att direkt i lagtexten definiera begrepp och uttryck av en viss betydelse för förståelsen, jämfört med att inte ta in någon definition. För att uppnå målsättningen om en rättssäker källskatt vore det därför önskvärt att förslaget innehåller en källskatterättslig definition av utdelning. För att inte avvika alltför mycket från nuvarande struktur för kupongskatten skulle detta lämpligtvis ske genom ett förslag om en skatterättslig definition av utdelning avseende inkomstskatt samt ett förslag om en skatterättslig definition av utdelning avseende källskatt. Den sistnämnda definitionen skulle då utgå från den skatterättsliga definitionen av utdelning avseende inkomstskatt med ett antal tilläggspunkter. Det ligger emellertid utanför ramen för uppdraget att i samband med denna översyn av kupongskattelagen föreslå en definition av begreppet utdelning i inkomstskattelagen. Det är angeläget att denna fråga utreds i ett annat sammanhang så snart som möjligt.

När det nu inte ska lämnas något förslag till definition av utdelning i inkomstskattelagen, är det lämpligt att bestämma skattebasen för källskatt på utdelning som den nuvarande innebörden av utdelning enligt inkomstskattelagen med ett antal tilläggspunkter. Därmed undanröjs eventuell oklarhet om huruvida det finns avvikelser mellan utdelning avseende inkomstskatten och utdelning avseende källskatten utöver dessa tilläggspunkter. En utgångspunkt för förslaget är att källskatten ska vara hållbar, dvs. ge en adekvat andraledsbeskattning. Skattebasen bör därför i princip vara så bred och robust som möjligt. Olika alternativ till vanlig utdelning bör bli föremål för källskatt utan valmöjligheter eller undantag. Därmed säkerställs att källskatt inte kan undvikas genom att välja ett likvärdigt alternativ till vanlig utdelning som inte omfattas av definitionen. Den skattebas som i dag gäller för kupongskatten bör snarare utvidgas än minskas i syfte att uppnå en hållbar källskatt.

En annan utgångspunkt för förslaget är emellertid att källskatten ska vara enkel och innebära låga administrativa kostnader. Utdelande bolag, godkända mellanhänder, andra mellanhänder och skattskyldiga bör kunna fullgöra sina skyldigheter till en rimlig administrativ kostnad. De två utgångspunkterna – liksom utgångspunkten om rättssäkerhet – är ibland motstridiga, varvid en avvägning måste göras.

Med dessa utgångspunkter lämnas ett förslag till skattebas för källskatten på utdelning som till stor del är utformad på samma sätt som i kupongskattelagen. Skattebasen föreslås vara utdelning enligt inkomstskattelagen med ett antal tilläggspunkter. Dessa tilläggspunkter har alla gemensamt att de är alternativ till vanlig utdelning, men som inte behandlas som utdelning enligt inkomstskattelagen.

5.5.2 Definition av begreppet utdelning

Förslag: Med *utdelning* avses vad som behandlas som utdelning enligt inkomstskattelagen, med tillägg för

1. utbetalning till aktieägarna vid minskning av aktiekapitalet eller reservfonden med indragning av aktier,
2. utskiftning vid bolagets likvidation,
3. utbetalning till aktieägare vid bolagets förvärv av egna aktier genom ett förvärvserbjudande som har riktats till samtliga aktieägare eller samtliga ägare till aktier av ett visst slag,
4. utbetalning till aktieägare av ersättning vid fusion eller fission till den del ersättningen utgörs av annat än aktier i det övertagande bolaget eller bolagen, och
5. utbetalning till andelsägare av ersättning vid fusion till den del ersättningen utgörs av annat än andelar i den övertagande fonden.

I den föreslagna paragrafen definieras vad som bör avses med utdelning när det gäller den nya lagen om källskatt på utdelning. Definitionen utgår från vad som anses som utdelning enligt inkomstskattelagen. I det följande redogörs för de utbetalningar från bolaget som inte anses som utdelning i inkomstskattelagen, men som ändå ska ingå i skattebasen för källskatten.

I 2 § andra stycket kupongskattelagen finns en uppräkning om sex punkter där det anges vad som även avses med utdelning enligt denna lag. Dessa punkter föreslås i allt väsentligt behållas. Motivet för att behålla punkterna är att andraledsbeskattningen vid utbetalningar till begränsat skattskyldiga ska upprätthållas och därmed bidra till en hållbar källskatt. Flertalet av de utbetalningar som enligt kupongskattelagen likställs med utdelning behandlas som kapitalvinster vid inkomstbeskattningen för obegränsat skattskyldiga. En sådan utbetalning till en begränsat skattskyldig skulle vara skattefri om den inte klassificerades som utdelning enligt kupongskattelagen. Eftersom dessa utbetalningar ofta är alternativ till vanlig utdelning skulle ett avskaffande av skattskyldigheten för dessa utbetalningar leda till att andraledsbeskattningen inte upprätthålls. Om utbetalningarna skulle bli skattefria skulle Sverige gå miste om sitt anspråk på andraledsbeskattning av vinster upparbetade i landet.

För att säkerställa en likartad beskattning jämfört med obegränsat skattskyldiga i de fall när utbetalningen behandlas som kapitalvinst för en obegränsat skattskyldig finns det i 27 § kupongskattelagen en rätt till återbetalning av kupongskatt motsvarande anskaffningsutgiften för vissa av dessa utbetalningar. Bestämmelser om tillgodoräknande av anskaffningsutgiften behandlas i avsnitt 5.5.6.

Det finns även anledning att något uppehålla sig vid definitionen av utdelning enligt OECD:s modellavtal och vilka, om några, effekter som en klassificering av en utbetalning som utdelning enligt den nya lagen om källskatt på utdelning får vid tillämpning av skatteavtalen.

Artikel 10.3 i modellavtalet innehåller en allmänt hållen definition av utdelning. Definitionen består av en exemplifierande uppräkning av utbetalningar som ska ses som utdelning och avslutas med att det också gäller för sådana utbetalningar som behandlas som utdelning i den stat där det utdelande bolaget är belägen. Såvitt nu är av intresse innebär det att sådana utbetalningar från svenska bolag som behandlas som utdelning enligt svensk skatterätt också ska anses vara utdelning enligt modellavtalet. Det bör i sin tur innebära att sådana utbetalningar som klassificeras som utdelning i de sex punkterna ska behandlas som utdelning enligt skatteavtalet när utbetalningen går från ett svenskt bolag till en person med hemvist i en annan avtalsslutande stat. Den uppfattningen får stöd i ett av Skatteverket lämnat ställningstagande avseende utskiftning vid likvidation.[40] Skatteverket anser att utskiftning vid likvidation från ett svenskt bolag ska behandlas som utdelning för den som är begränsat skattskyldig i Sverige, även om utbetalningen behandlas som kapitalvinst för den som obegränsat skattskyldig.

Utbetalning till aktieägarna vid minskning av aktiekapitalet

Den första punkten i 2 § andra stycket kupongskattelagen innebär att med utdelning avses även återbetalning till aktieägarna vid minskning av aktiekapitalet eller reservfonden enligt 20 kap. 1 § första stycket 3 eller 35 § 3 aktiebolagslagen. I de nämnda lagrummen i aktiebolagslagen anges att aktiekapitalet respektive

[40] Likvidationsersättning och skatteavtal, 2014-01-09, dnr 131 762330-13/111.

reservfonden får minskas för återbetalning till aktieägarna. De utgör därmed legal grund för sådana utbetalningar.

Punkten infördes i lagen i samband med 1991 års skattereform[41] och föranleddes av att den tidigare gällande utskiftningsskatten slopades. Utskiftning från aktiebolag till i utlandet bosatta personer blev i stället föremål för kupongskatt. Motsvarande utvidgning av innebörden av utdelning infördes även för inkomstskatten och togs in i 3 § 1 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt. I propositionen angavs att såväl utbetalningar i pengar som överföring av annan egendom omfattades samt att någon ändring av praxis i fråga om återbetalning av villkorade aktieägartillskott inte var avsedd. Återbetalning av villkorade aktieägartillskott ska således ses som återbetalning av en skuld och inte behandlas som utdelning.[42] Det gäller såväl vid inkomstbeskattningen som vid bedömningen av vad som är skattepliktig utdelning enligt källskatten.

Frågan om kupongskattskyldighet vid inlösen berördes ånyo i prop. 1999/2000:38.[43] Reglerna för inkomstskatten hade ändrats så att inlösen av aktier skulle behandlas som avyttring. Kritik hade framförts mot kupongskatten i dessa fall eftersom utländska ägare inte hade rätt till avdrag för anskaffningskostnaden utan fick betala kupongskatt på hela det utskiftade beloppet. Regeringen tillstod att systematiska skäl i viss mån talade för att det inte skulle utgå kupongskatt vid inlösen. Regeringen hänvisade emellertid till hur återköp av aktier skulle behandlas och pekade på att det problem med information om motparten som föranledde en begränsning av beskattningen vid återköp inte förelåg vid inlösen. Dessutom angavs fiskala skäl som en grund för att behålla skattskyldigheten vid inlösen. Regeringen uttalade också att

> ”Utöver rent fiskala intressen talar även de möjligheter till skatteplanering och skatteundandraganden som en total eller partiell skattefrihet skulle kunna öppna för att kupongskatten behålls i dessa fall.”

Minskning av aktiekapitalet eller reservfonden kan ske med eller utan indragning av aktier. Inkomstskatterättsligt behandlas utbetalningen som utdelning om det inte sker en indragning av aktier

[41] SFS 1990:1434, prop. 1990/91:54, 1990/91:SkU10, rskr 1990/91:106.
[42] Jfr RÅ 83 1:42, RÅ 85 1:10, RÅ 1988 ref. 65, RÅ 2002 ref. 106, RÅ 2002 not 215, RÅ 2002 not 216, RÅ 2005 not 82, RÅ 2006 not 162 samt RÅ 2009 ref. 471 och II.
[43] Se s. 34.

och som kapitalvinst om indragning sker, se 42 kap. 17 § första stycket IL. Enligt kupongskattelagen gäller dock att en utbetalning till aktieägarna vid minskning av aktiekapitalet eller reservfonden är föremål för kupongskatt när utbetalningen görs till en begränsat skattskyldig, oavsett om det sker en indragning av aktier eller inte. Om det sker en indragning av aktier har den skattskyldige rätt till återbetalning av den del av kupongskatten som belöper på aktiernas anskaffningskostnad.

Med hänsyn till att definitionen av utdelning i den nya lagen om källskatt på utdelning tar avstamp i vad som behandlas som utdelning enligt inkomstskattelagen, bör endast utbetalning till aktieägarna vid minskning av aktiekapitalet eller reservfonden med indragning av aktier anges som en sådan betalning som därutöver ska behandlas som utdelning. Om utbetalningen sker utan indragning av aktier behandlas betalningen som utdelning redan enligt bestämmelserna i inkomstskattelagen, och ingår därmed i underlaget för källskatt på utdelning genom kopplingen mellan inkomstskattelagen och källskatten på utdelning.

En fråga som uppkommit är om den olika behandlingen av begränsat och obegränsat skattskyldiga vid utbetalning med indragning av aktier (dvs. att utbetalningen behandlas som kapitalvinst för obegränsat skattskyldiga och som utdelning för begränsat skattskyldiga) är förenlig med EU-rättens fyra friheter, och då närmast den fria rörligheten för kapital. Det kan konstateras att rätten till återbetalning av en del av kupongskatten när utbetalningen sker genom indragning av aktier medför att det totala skatteuttaget inte skiljer sig åt mellan begränsat och obegränsat skattskyldiga. Samma belopp kommer att vara skattepliktigt i båda fallen. Själva skatteuttaget medför därför inte något hinder för begränsat skattskyldiga att utöva sin frihet. Möjligen skulle det faktum att en begränsad skattskyldig är hänvisad till att ansöka om återbetalning för att få rätt skatt vara ett oproportionellt förfarande som inkräktar på dennes möjligheter och därmed hindra den fria rörligheten för kapital. Förslaget innebär emellertid att avdrag för omkostnadsbeloppet kan ske redan vid utbetalningen, om information om rätt belopp att dra av finns hos den som ska göra skatteavdrag (se avsnitt 6.4.2). Skillnaden i behandlingen av obegränsat och begränsat skattskyldiga i denna del föreslås således undanröjas. Det får emellertid anses ligga i skattesystemets natur att en källskatt och en inkomstskatt får olika

periodiseringseffekter. Det är främst en följd av att en källskatt som regel är definitiv men en inkomstskatt ska deklareras efter beskattningsårets utgång. Sådana systematiska skillnader uppstår i huvudsak på grund av att begränsat skattskyldiga inte ska lämna deklaration i Sverige, och därför inte befinner sig i en jämförbar situation med en obegränsat skattskyldig i detta hänseende. Bedömningen är att bestämmelserna är förenliga med EU-rätten.

De befintliga hänvisningarna till aktiebolagslagen tas bort. Innebörden av bestämmelsen är tydlig även utan hänvisningarna.

Utskiftning vid likvidation

Den andra punkten innebär att som utdelning anses även utskiftning vid bolagets likvidation enligt 25 kap. 38 § ABL. Hänvisningen till aktiebolagslagen avser det lagrum där det anges att de tillgångar som överstiger kända skulder ska skiftas ut till aktieägarna av likvidatorn.

Även denna punkt infördes i samband med 1991 års skattereform när utskiftningsskatten slopades. Kupongskatt vid utskiftning i samband med likvidation berördes i prop. 1999/2000:38.[44] I propositionen föreslogs en begränsning av skattskyldigheten för fusionsvederlag i form av aktier i det övertagande företaget. Samma skäl kunde göra sig gällande vid utskiftning efter likvidation av andra tillgångar än kontanter. Regeringen menade dock att i likvidationsfallen skulle en utebliven kupongskatt innebära att Sverige avstod beskattningsrätten till förmån för hemviststaten. Dessutom angav regeringen – vilket synes vara det tyngst vägande skälet i detta fall – att ett undantag från kupongskatt skulle öppna för uppenbara möjligheter till skatteplanering, i vart fall för aktieägare i bolag med ett mindre antal ägare. Någon ändring av skattskyldigheten för kupongskatt vid utskiftning i samband med likvidation föreslogs därför inte.

De skäl som tidigare framhållits mot en ändring är fortfarande relevanta. För att upprätthålla andraledsbeskattningen är det angeläget att alla substitut till utdelning blir föremål för källskatt. Utskiftning till aktieägarna i samband med likvidation ska därför även fortsättningsvis behandlas som utdelning och vara föremål för källskatt. På samma sätt som avseende utbetalning till aktieägarna

[44] Se s. 36–37.

vid minskning av aktiekapitalet genom indragning av aktier får den skattskyldige dra av omkostnadsbeloppet vid beräkning av den skattepliktiga utdelningen, se avsnitt 5.5.6.

Utbetalning vid bolagets förvärv av egna aktier

Med utdelning avses enligt 2 § andra stycket 3 kupongskattelagen utbetalning till aktieägare vid bolagets förvärv av egna aktier genom ett förvärvserbjudande som har riktats till samtliga aktieägare eller samtliga ägare till aktier av ett visst slag.

När möjligheten infördes för svenska aktiebolag att återköpa egna aktier var den skatterättsliga frågeställningen huruvida transaktionen skulle behandlas som utdelning eller kapitalvinst.[45] För svenska aktieägare skulle ett återköp innebära att aktien ansågs som avyttrad, och därmed beskattad enligt de dåvarande reglerna om realisationsvinst. I propositionen[46] anfördes att återköp har vissa likheter med inlösen av aktier vid nedsättning av aktiekapitalet. Inlösen utgör en sådan utbetalning på vilken kupongskatt ska utgå. Det talade för att även återköp borde jämställas med utdelning i kupongskattehänseende. En praktisk skillnad mellan inlösen och återköp var dock att i den situation då ett publikt bolag återköper sina aktier på börsen har det köpande bolaget inte någon vetskap om vem som säljer aktierna. Inte heller har central värdepappersförvarare eller förvaltare någon sådan kännedom. Vid riktade erbjudanden, dvs. sådana som inte sker över börsen utan som matchar köparen med en säljare, förelåg dock inte samma problem med information. När det gällde kupongskatten ansågs fiskala skäl kräva att skatt togs ut i de fall det var praktiskt möjligt. Därför infördes det en bestämmelse om att återköp genom riktade erbjudanden skulle behandlas som utdelning och därmed ligga till grund för uttag av kupongskatt.

Återköp av aktier berikar aktieägarna och är därför i viss mån ett substitut till vanlig utdelning. Det teoretiskt korrekta vore således att beskatta även återköp av egna aktier över börsen. En sådan beskattning skulle emellertid kräva att det i varje transaktion går att identifiera vem som är säljare och köpare. Vid återköp via börsen är

[45] Se prop. 1999/2000:38.
[46] Aa, s. 33.

det inte möjligt att veta vem som har sålt de aktier som bolaget köper tillbaka.

Ett förslag om en schabloniserad beskattning vid återköp via börsen har övervägts, med syftet att motsvara den källskatt som skulle ha tagits ut om det varit praktiskt möjligt. Skatten skulle då betalas och redovisas av det bolag som återköper aktier. Beräkningen skulle kunna utgå från den andel av totala antalet aktieägare som skulle ha betalat källskatt om återköpet varit en utdelning. Ett alternativ kunde vara att använda den faktiska andelen som betalade källskatt vid närmast föregående vanliga utdelning. Skatt skulle då kunna tas ut på den andelen av den totala ersättningen som betalades för de återköpta aktierna. Detta skulle simulera den del av återköpet som sker från begränsat skattskyldiga. Skattesatsen skulle kunna bestämmas till en procentsats som motsvarar skattesatsen för källskatten med hänsyn taget till ett schabloniserat avdrag för ett genomsnittligt omkostnadsbelopp.

Slutsatsen blir att det är praktiskt omöjligt att ta ut källskatt på det faktiska utfallet vid återköp av egna aktier via börsen. En schabloniserad beskattning som den ovan beskrivna skulle vara möjlig, men blir relativt komplicerad. I detta fall väger målsättningen om enkelhet tyngre än hållbarheten. Det är således inte aktuellt att utvidga skattebasen till att omfatta också återköp av egna aktier över börsen.

Slopande av beskattningen av återköp vid riktade erbjudanden skulle däremot krympa skattebasen och göra källskatten mindre hållbar. Inget har heller förändrats sedan år 2000 när regeringen uttalade att de fiskala aspekterna i denna del väger tyngre än de administrativa. En sådan förändring är därför inte heller aktuell. Källskatt på utdelning ska därför även fortsättningsvis tas ut vid riktade återköp av egna aktier.

Utbetalning av fusions- och delningsvederlag till aktieägare

I 2 § andra stycket fjärde punkten kupongskattelagen finns bestämmelser om fusionsvederlag. Där anges att utbetalning av fusionsvederlag till aktieägare enligt 23 kap. 26 § aktiebolagslagen också ska anses som utdelning, till den del vederlaget utgörs av annat

än aktier i det övertagande bolaget. Det som avses är andra fusioner än absorption av helägt dotterbolag.

Fusionsvederlag likställdes skattemässigt med utdelning i samband med skattereformen.[47] Fusion mellan moderbolag och helägt dotterbolag skulle dock kunna ske utan skattekonsekvenser och omfattades därför inte. I detta fall finns det bara en aktieägare varför fusionsvederlag inte heller behöver bestämmas.

Kupongskattskyldigheten för fusionsvederlag begränsades sedermera till att bara avse annan ersättning än aktier i det övertagande bolaget, dvs. typiskt sett kontant ersättning.[48] Anledningen till förändringen var i huvudsak ett antal praktiska problem som identifierats när ersättning utgick i aktier i det övertagande bolaget. Det fanns i dessa fall ingen kontant ersättning att innehålla kupongskatt på, de olika leden av inblandade finansiella aktörer kunde ofta leda till att det var svårt eller omöjligt att få reda på den slutliga mottagarens identitet och en debitering av kupongskatt direkt till den slutlige mottagaren skulle innebära att avsteg från principen om en definitiv källskatt. Dessutom anförde regeringen att det förhållandet att mottagna aktier undantogs från kupongskatt inte medförde att skatteunderlaget minskade, eftersom kommande utdelning från det övertagande bolaget skulle komma att beläggas med kupongskatt.

På samma sätt som avseende fusionsvederlag ska kupongskatt betalas på delningsvederlag i vissa fall. Bestämmelsen återfinns i sjätte punkten och den är uppdelad i två fall, a) och b). Punkten 6 a) gäller s.k. fullständig delning, vilket innebär att ett bolags samtliga tillgångar och skulder övertas av två eller flera andra bolag och det överlåtande bolaget därefter upplöses utan likvidation. Vederlaget ska i detta fall behandlas som utdelning till den del det utgörs av annat än aktier i de övertagande bolagen. I punkten 6 b) regleras s.k. partiell delning, som innebär att en del av ett bolags tillgångar och skulder övertas av ett eller flera andra bolag utan att det överlåtande bolaget upplöses. En partiell delning behandlas i huvudsak på samma sätt som en fullständig, dvs. kupongskatt ska betalas för sådant vederlag som inte utgörs av aktier i de övertagande bolagen.

[47] Se prop. 1990/91:54, s. 248–251, 308 och 335.
[48] Prop. 1999/2000:38.

Bestämmelserna avseende fullständig delning infördes i kupongskattelagen i samband med att de civilrättsliga reglerna om delning togs in i den nya aktiebolagslagen.[49] Motivet var att vederlag vid delning (eller fission som det kallas vid inkomstbeskattningen) skulle behandlas på samma sätt som fusionsvederlag. Bestämmelsen som reglerar partiell delning infördes samtidigt som de inkomstskatterättsliga reglerna om sådan delning.[50] Som nämnts är den materiella innebörden vid delning densamma för båda förfarandena och delningsvederlag som består av annat än aktier i de övertagande företagen ska beskattas.

De bestämmelser som finns i 2 § andra stycket 4 och 6 kupongskattelagen som gäller vid fusion och fission av aktiebolag föreslås slås ihop till en punkt i den nya lagen. Den nya bestämmelsen har samma innebörd som tidigare, dvs. det är bara fusions- och fissionsvederlag som utgörs av annat än aktier som ska behandlas som utdelning. Termen vederlag byts ut mot ersättning.

Eftersom den nya lagen terminologiskt knyts närmare inkomstskattelagen föreslås att den aktiebolagsrättsliga termen ”delning” ersätts med ”fission” som används i inkomstskattelagen. Definitionen av fusion finns i 37 kap. 3 § IL och fission i 37 kap. 5 § IL.

Ersättning vid partiell fission nämns inte särskilt i definitionen. Att sådan ersättning ska anses som utdelning och därmed är skattepliktig till den del den utgår i annan form än aktier i det övertagande bolaget följer redan av kopplingen till inkomstskattelagen, 42 kap. 16 b § IL. Partiell fission definieras i 38 a kap. 2 § IL.

Utbetalning av fusionsvederlag till andelsägare

Av 2 § andra stycket femte punkten kupongskattelagen följer att utbetalning av fusionsvederlag vid fusion av värdepappersfonder eller specialfonder också ska anses som utdelning enligt lagen. Det gäller dock bara i den mån ersättningen utgörs av annat än andelar i den övertagande fonden. Bestämmelsen infördes när UCITS IV-direktivet införlivades i svensk rätt.[51] Samma regler skulle gälla vid fusion av fonder som vid fusion av aktiebolag.

[49] Prop. 2005/06:39, s. 35–37, bet. 2005/06:SkU9, rskr. 2005/06:115.
[50] Prop. 2006/07:2, s. 89–90.
[51] Prop. 2010/11:131, s. 25.

Bestämmelsen om fusion av fonder föreslås föras över till den nya lagen utan ändringar. Hänvisningarna i lagtexten tas bort och formuleringen genomgår samma redaktionella ändringar som bestämmelsen avseende aktieägare ovan.

Förslaget

Förslaget föranleder införandet av 4 § i den nya lagen om källskatt på utdelning.

5.5.3 Utdelande subjekt

Förslag: Skattepliktig utdelning lämnas av svenskt aktiebolag, europabolag med säte i Sverige, svensk värdepappersfond, svensk specialfond och svensk ideell förening.

Kupongskatt ska enligt 1 § första stycket kupongskattelagen betalas för utdelning på aktie i svenskt aktiebolag. Svenskt aktiebolag definieras inte uttryckligen i kupongskattelagen eller i förarbetena. Av ordalydelsen följer att det som avses är aktiebolag bildade enligt svensk rättsordning, dvs. enligt bestämmelserna i aktiebolagslagen.

I 1 § andra stycket utvidgas innebörden av vad som avses med aktie i svenskt aktiebolag. Därmed avses även aktie i europabolag med säte i Sverige samt andel i svensk värdepappersfond och svensk specialfond.

De rättssubjekt som räknas upp i kupongskattelagen bör även fortsättningsvis vara sådana som lämnar skattepliktig utdelning enligt den nya lagen om källskatt på utdelning. Det bör dock göras ett tillägg till bestämmelsen så att skattepliktig utdelning också kan lämnas av svensk ideell förening. I det följande redogörs kort för de olika rättssubjekt som bör kunna lämna skattepliktig utdelning.

Ett svenskt aktiebolag är som anges ovan ett aktiebolag bildat enligt reglerna i aktiebolagslagen.

Med europabolag avses en särskild EU-rättslig associationsform. Ett europabolag liknar ett aktiebolag och ska vara bildat i enlighet med rådets förordning (EG) 2157/2001 om stadga för europabolag.

Ett europabolag har säte i Sverige om det är registrerat i det av Bolagsverket förda europabolagsregistret.

Svensk värdepappersfond och svensk specialfond definieras inte i den nya lagen. Vad som avses med dessa uttryck framgår av avsnitt 5.3.3.

Utdelning från svensk ideell förening är inte skattepliktig enligt kupongskattelagen. Anledningen till det nu föreslagna tillägget är att den nya lagen om källskatt på utdelning knyts närmare inkomstskattelagen. Av 42 kap. 18 § IL följer att det som skiftas ut till en medlem i en ideell förening, utöver inbetald insats, i samband med att föreningen upplöses eller när medlemmen utträder ur föreningen ska behandlas som utdelning. En sådan betalning ska därmed också anses som utdelning enligt den nya lagen om källskatt på utdelning. Den föreslagna bestämmelsen som reglerar vilka subjekt som kan lämna skattepliktig utdelning bör därför också omfatta ideella föreningar.

En svensk ekonomisk förening kan inte lämna skattepliktig utdelning enligt kupongskattelagen. Begränsat skattskyldiga är i stället skattskyldiga enligt inkomstskattelagen för utdelning från en svensk ekonomisk förening, 3 kap. 18 § första stycket 12 och 6 kap. 11 § första stycket 3 IL. Andraledsbeskattningen är således redan omhändertagen även för utdelning till begränsat skattskyldiga redan i inkomstskattelagen. Ekonomiska föreningar ska därför inte föras in som ett sådant rättssubjekt som kan lämna skattepliktig utdelning enligt den nya lagen.

Förslaget föranleder införandet av 12 § i den nya lagen om källskatt på utdelning.

5.5.4 Övrigt angående skattepliktig utdelning

Förslag: Som skattepliktig utdelning räknas också utdelning som inte har betalats ut eller som har betalats ut till någon som inte är obegränsat skattskyldig, trots att det inte går att fastställa vem som är skattskyldig.

Utdelning som inte har betalats ut

Av 7 § första stycket kupongskattelagen framgår att kupongskatt ska innehållas även när utdelning inte har kunnat ske till följd av bristande uppgift om den utdelningsberättigade. Enligt uppgift har bestämmelsen fortfarande relevans eftersom det t.ex. inte är ovanligt att aktier inte kan knytas till en viss aktieägare när ett aktiebolag blir avstämningsbolag. En motsvarande bestämmelse bör således finnas även i den nya lagen om källskatt på utdelning.

Det föreslås därför att utdelning som inte har betalats ut, oavsett skäl, ska utgöra skattepliktig utdelning i källskattehänseende.

Utdelning som har betalats ut trots att det inte går att fastställa vem som är skattskyldig

Som skattepliktig utdelning ska även anses sådan utdelning som betalas ut till en mottagare som inte är obegränsat skattskyldig i Sverige, trots att det inte går att fastställa vem som är skattskyldig. Bestämmelsen har ingen motsvarighet i kupongskattelagen.

Bestämmelsen föreslås för att säkerställa att källskatt kan tas ut även i de fall när det utdelande bolaget eller godkänd mellanhand har så lite information om mottagaren av utdelningen att det inte går att avgöra vem som är skattskyldig, dvs. vem som har rätt till utdelningen.

I ett sådant fall kommer skatteavdrag att göras med 30 procent eftersom informationsbristen också innebär att det inte är klarlagt vilket skatteavtal som ska tillämpas på utdelningen. För att få rätt skatt är den skattskyldige då hänvisad till att lämna korrekta uppgifter till den godkända mellanhanden innan källskatten ska redovisas och betalas eller att begära återbetalning av skatt hos Skatteverket.

Förslaget

Förslaget föranleder införandet av 13 § i den nya lagen om källskatt på utdelning.

5.5.5 Utdelning som inte är skattepliktig

Förslag: Utdelning är inte skattepliktig om den

1. helt eller delvis ska tas upp av en obegränsat skattskyldig delägare i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person eller av en delägare i en utländsk juridisk person med lågbeskattade inkomster,
2. inte ska tas upp på grund av att utdelningen lämnas i form av andelar i ett dotterbolag enligt Lex ASEA, eller
3. är hänförlig till verksamhet som bedrivs från ett fast driftställe i Sverige.

I detta avsnitt behandlas utdelning som ska vara undantagen från skatteplikt. I kupongskattelagen uttrycks dessa undantag som undantag från skattskyldighet. Här görs dock bedömningen av dessa undantag är mer objektivt hänförliga till själva utdelningens karaktär än till mottagaren. Undantagen ska därför i den nya lagen om källskatt på utdelning uttryckas som undantag från utdelningens skatteplikt och inte från mottagarens skattskyldighet.

Utdelning som ska tas upp av delägare

Av 4 § första stycket kupongskattelagen framgår att skattskyldighet för utdelningsberättigad utländsk juridisk person inte föreligger för utdelning som ska beskattas hos delägaren enligt 5 kap. 2 a § eller 39 a kap. 13 § IL.

Det som avses är situationer när den utdelningsberättigade är en utländsk juridisk person vars inkomst ska tas upp av delägarna, och någon delägare är obegränsat skattskyldig. Utdelningen kommer i dessa fall att tas upp i Sverige av delägaren vid inkomstbeskattningen varför kupongskatt inte ska tas ut på den delen. I 5 kap. 2 a § IL regleras skattskyldigheten för obegränsat skattskyldiga som är delägare i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person, dvs. en

utländsk motsvarighet till ett handels- eller kommanditbolag. I 39 a kap. 13 § IL regleras skattskyldigheten för delägare i utländska juridiska personer med lågbeskattade inkomster, s.k. CFC-beskattning.

För att undvika att utdelningen i dessa fall blir beskattad två gånger i Sverige föreslås att detta undantag ska behållas. Undantaget ska dock uttryckas som ett undantag från utdelningens skatteplikt. Det kan i dessa fall ofta vara svårt att avgöra om förutsättningarna för undantag är uppfyllda vid utdelningstillfället. Om det inte framgår att förutsättningarna är uppfyllda ska källskatt tas ut enligt ordinarie regler och den utländska juridiska personen får därefter ansöka om återbetalning när delägaren väl har inkomstbeskattats för samma utdelning.[52]

Observera att källskatt på utdelning ska tas ut på den delen av utdelningen som är hänförlig till delägare vars inkomst inte ska tas upp i Sverige.

Utdelning som inte ska tas upp enligt Lex ASEA

Enligt 1 § första stycket kupongskattelagen ska kupongskatt inte betalas för sådan utdelning som avses i 42 kap. 16 § IL. I den hänvisade paragrafen finns bestämmelser om skattefri utdelning av andelar i dotterbolag i vissa fall, den s.k. Lex ASEA. Ett moderbolags utdelning av samtliga andelar i ett dotterbolag ska inte tas upp under vissa förutsättningar, vilket ger en möjlighet att dela upp en koncern i två delar utan skattekonsekvenser för ägarna.

Utdelning som inte ska tas upp enligt Lex ASEA av någon som är obegränsat skattskyldig bör inte heller vara föremål för källskatt på utdelning för den som är begränsat skattskyldig. Undantaget föreslås därför föras över till den nya lagen i form av ett undantag från utdelningens skatteplikt.

Utdelning som är hänförlig till ett fast driftställe

Av 4 § första stycket kupongskattelagen framgår att utländska juridiska personer inte är skattskyldiga till kupongskatt för utdelning som är hänförlig till inkomst av näringsverksamhet som

[52] Så sker också i dag, se SOU 1999:79 s. 54.

bedrivits från fast driftställe i Sverige. I dessa fall sker beskattning i stället enligt inkomstskattelagen.

Med fast driftställe avses enligt 2 kap. 29 § första stycket IL en stadigvarande plats för affärsverksamhet varifrån verksamheten helt eller delvis bedrivs. Enligt andra stycket samma bestämmelse ska uttrycket bland annat innefatta plats för företagsledning, filial och kontor. Om någon är verksam i en näringsverksamhet här i Sverige och har fått och regelmässigt använder fullmakt för att ingå avtal för verksamhetens innehavare, anses fast driftställe också finnas här enligt den s.k. fullmaktsregeln i 2 kap. 29 § tredje stycket IL. I fjärde stycket preciseras att fast driftställe inte anses finnas bara därför att någon bedriver affärsverksamhet här genom förmedling av mäklare, kommissionär eller någon annan oberoende representant, om detta ingår i representantens vanliga näringsverksamhet.

En utdelning som allokeras till ett fast driftställe i Sverige ska tas upp här enligt bestämmelserna i inkomstskattelagen. Sådan utdelning bör därför inte vara föremål för källskatt på utdelning. Undantaget föreslås föras över till den nya lagen i form av ett undantag från utdelningens skatteplikt.

Förslaget

Förslaget föranleder införandet av 15 § i den nya lagen om källskatt på utdelning.

5.5.6 Avdrag för aktiernas omkostnadsbelopp i vissa fall

Förslag: Om utdelningen avser utbetalning vid minskning av aktiekapitalet genom indragning av aktier, utskiftning i samband med likvidation eller ersättning vid bolagets förvärv av egna aktier gäller följande. Den skattepliktiga utdelningen uppgår till ett belopp som motsvarar skillnaden mellan utdelningen och det omkostnadsbelopp som skulle ha beräknats för aktierna om den skattskyldige varit obegränsat skattskyldig. Vid beräkningen av omkostnadsbeloppet gäller bestämmelserna i inkomstskattelagen i tillämpliga delar.

Av 27 § andra stycket kupongskattelagen framgår att en skattskyldig har rätt till återbetalning i några specifika fall. Det gäller

1. om en aktie förlorat sitt värde till följd av att bolaget upplösts genom likvidation inom två år efter en skattepliktig utskiftning,
2. vid utbetalning till aktieägare i samband med minskning av aktiekapitalet som genomförts med indragning av aktier, och
3. vid utbetalning till aktieägare vid bolagets förvärv av egna aktier genom ett förvärvserbjudande som har riktats till samtliga aktieägare eller samtliga ägare till aktier av ett visst slag.

Enligt tredje stycket i samma paragraf ska underlaget för kupongskatt i dessa fall beräknas på ett belopp som svarar mot skillnaden mellan utbetalningen till aktieägaren och dennes anskaffningskostnad för aktierna. Har aktierna förvärvats som fusionsvederlag eller delningsvederlag ska som anskaffningskostnad för aktierna anses den anskaffningskostnad som aktieägaren hade för aktierna i det överlåtande aktiebolaget. För marknadsnoterade aktier får anskaffningskostnaden i stället bestämmas till 20 procent av utbetalningen.

Bestämmelserna om tillgodoräknande av anskaffningskostnaden har införts för att kupongskatt för en begränsat skattskyldig ska tas ut på samma underlag som inkomstskatten för en obegränsat skattskyldig. Det handlar således om att jämställa kupongskatteuttaget med inkomstskatteuttaget på motsvarande transaktioner.[53]

[53] Se EU-domstolens dom i mål nr C-265/04 Bouanich. Domstolen konstaterar att EUF-fördraget utgör hinder för nationell lagstiftning som föreskriver att belopp som utbetalas till en i landet ej bosatt aktieägare vid inlösen av aktier i samband med en nedsättning av

Samtliga de skattepliktiga utbetalningarna är sådana där aktieägaren avhänder sig sina aktier mot ersättning, vilket enligt inkomstskattelagen ska beskattas som kapitalvinst.

Bestämmelsen föreslås föras över till den nya lagen om källskatt på utdelning. För att förslaget ska vara EU-konformt är det viktigt att det inte finns osakliga skillnader i den skattemässiga behandlingen av begränsat och obegränsat skattskyldiga. Även begränsat skattskyldiga ska därför kunna göra avdrag motsvarande det som en obegränsat skattskyldig får göra i samma situation. Bestämmelserna föreslås vidare ändras så att de bättre överensstämmer med den nu gällande systematiken. Vissa termer och uttryck ändras så att de motsvarar terminologin i inkomstskattelagen. Vidare ska omkostnadsbeloppet kunna beaktas direkt när avdrag görs för källskatt för utdelning, under förutsättning att den som gör skatteavdrag har tillförlitliga uppgifter om vilket belopp som ska användas. Bestämmelsen ska således inte bara ge en rätt till återbetalning, utan också en möjlighet att dra av rätt skatt från början.

De utdelningar som avses är återbetalning till aktieägarna vid minskning av aktiekapitalet eller reservfonden med indragning av aktier, utskiftning vid bolagets likvidation samt utbetalning till aktieägare vid bolagets förvärv av egna aktier genom ett förvärvserbjudande som har riktats till samtliga aktieägare eller samtliga ägare till aktier av ett visst slag. Utdelningarna behandlas var och en för sig i det följande. Därefter följer ett stycke om beräkningen av den skattepliktiga utdelningen.

Minskning av aktiekapitalet med indragning av aktier

När det sker en återbetalning till en obegränsat skattskyldig aktieägare vid en minskning av aktiekapitalet, samtidigt som det sker en motsvarande indragning av aktier, ska återbetalningen tas upp som kapitalvinst av aktieägaren. Avdrag får därmed göras för omkostnadsbeloppet på de aktier som dras in och som aktieägaren då avyttrar. Sådant avdrag ska få göras även när aktieägaren är begränsat skattskyldig och återbetalningen därför behandlas som

aktiekapitalet beskattas som utdelning utan rätt till avdrag för anskaffningskostnaden för aktierna, medan samma belopp – om det utbetalas till en i landet bosatt aktieägare – beskattas som kapitalvinst med rätt till avdrag för anskaffningskostnaden.

utdelning. Det sker ingen ändring av avdragsrätten jämfört med vad som gäller enligt kupongskattelagen.

Utskiftning vid bolagets likvidation

Enligt kupongskattelagen gäller att en skattskyldig har rätt till återbetalning om en aktie förlorat sitt värde till följd av att bolaget upplösts genom likvidation inom två år efter en skattepliktig utskiftning. Den händelse som utlöser rätten till återbetalning är således bolagets upplösning. Huruvida bolaget kommer att upplösas är inte klart när utskiftningen sker. Eftersom rätten till återbetalning inte kan konstateras vid utskiftningen kan en bestämmelse motsvarande den i kupongskattelagen inte ge ett minskat skatteuttag redan vid tidpunkten för utbetalningen. En sådan bestämmelse måste utformas som en rätt till återbetalning, som ska konstateras och bedömas i efterhand.

Avdrag för omkostnadsbeloppet föreslås kunna ske redan vid tidpunkten för utskiftningen. Det innebär en förenkling att det utdelande bolaget eller godkänd mellanhand har möjlighet att dra av rätt källskatt redan vid utbetalningen. Antalet ansökningar om återbetalning minskar och den skattskyldige behöver inte under en tid avstå från en del av det utbetalade beloppet. Dessutom gäller för en obegränsat skattskyldig att aktierna anses avyttrade redan när bolaget träder i likvidation, 44 kap. 7 § IL, dvs. när likvidationen inleds. En obegränsat skattskyldig får således avdrag för omkostnadsbeloppet redan när likvidationen inleds, vilket är tidigare än såväl utskiftningen som upplösningen. För en begränsat skattskyldig är det inte en beskattningsgrundande händelse att bolaget träder i likvidation eftersom denne inte är skattskyldig för kapitalvinst. Det är dock rimligt att en begränsat skattskyldig får avdrag för omkostnadsbeloppet vid den händelse som medför skattskyldighet till källskatt, dvs. vid utskiftning av överskott i likvidationen.

Bestämmelsen ska därför ändras så att en begränsat skattskyldig som får en utbetalning i samband med utskiftning vid likvidation får göra avdrag för aktiernas omkostnadsbelopp. Det nuvarande kravet

på att aktierna ska ha förlorat sitt värde inom två år från utskiftningen tas bort.[54]

Om likvidationen upphör efter utskiftningen och bolaget inte upplöses säkerställer bestämmelsen i 44 kap. 33 § andra stycket IL att det inte blir dubbla avdrag för omkostnadsbeloppet. Detta eftersom det är bestämmelserna i inkomstskattelagen som ska tillämpas vid beräkningen av omkostnadsbeloppet. I lagrummet anges att om likvidationen upphör, anses anskaffningsutgiften därefter uppgå till vad som återstår av omkostnadsbeloppet. Omkostnadsbelopp som dragits av vid utskiftningen ska därför räknas av vid en beräkning av ett nytt omkostnadsbelopp. Bestämmelsen föreslås dock förtydligas för att också omfatta den (något teoretiska) situationen att en begränsat skattskyldig får avdrag för omkostnadsbeloppet vid utskiftning i likvidation, likvidationen sedan upphör utan upplösning och personen därefter blir obegränsat skattskyldig i Sverige.

Bolagets förvärv av egna aktier

När bolaget förvärvar egna aktier från aktieägarna behandlas det som en avyttring för aktieägare som är obegränsat skattskyldiga. Begränsat skattskyldiga som ska beskattas som för utdelning vid en sådan transaktion ska också få göra avdrag för aktiernas omkostnadsbelopp. Kupongskattelagen ger en rätt till återbetalning i en sådan situation varför förslaget inte innebär någon förändring av gällande rätt.

Beräkningen av den skattepliktiga utdelningen

Av 27 § tredje stycket kupongskattelagen framgår att underlaget för kupongskatt i dessa fall beräknas på ett belopp som svarar mot skillnaden mellan utbetalningen till aktieägaren och dennes anskaffningskostnad för aktierna. Har aktierna förvärvats som

[54] Författarna till kommentaren till kupongskattelagen (Jilkén, Grip och Dufwa, Kupongskattelagen – en kommentar (1 januari 2013, Zeteo), kommentaren till 27 §) menar att det kan ifrågasättas om kravet på värdenedgång och tvåårsfristen utgör otillåtna inskränkningar av EU-rätten, eftersom motsvarande krav för att få tillämpa kapitalvinstreglerna inte gäller för obegränsat skattskyldiga personer. Det kan således finnas skäl att ifrågasätta bestämmelsen ur ett EU-rättsligt perspektiv, men det berörs inte närmare här eftersom bestämmelsen ändå föreslås avskaffas.

fusionsvederlag eller delningsvederlag ska som anskaffningskostnad för aktierna anses den anskaffningskostnad som aktieägaren hade för aktierna i det överlåtande aktiebolaget. För marknadsnoterade aktier får anskaffningskostnaden i stället bestämmas till 20 procent av utbetalningen.

Terminologin anpassas till vad som gäller för beräkningen av kapitalvinst i inkomstskattelagen. Beräkningen av omkostnadsbeloppet ska göras som om den skattskyldige varit obegränsat skattskyldig. Därmed gäller inkomstskattelagens regler i tillämpliga delar. Som exempel kan nämnas att i 44 kap. 13 § IL anges att kapitalvinst beräknas som skillnaden mellan ersättningen för den avyttrade tillgången och tillgångens omkostnadsbelopp. Bestämmelser om beräkning av omkostnadsbeloppet för sådana tillgångar som nu är i fråga (delägarrätter) finns såväl i 44 som i 48 kap. IL. I 44 kap. IL kan det till exempel bli aktuellt att tillämpa bestämmelserna i 19 eller 20 §§ om aktien i fråga har förvärvats genom utnyttjandet av en köpoption eller ett annat värdepapper. Även 44 kap. 21 § andra stycket och 22 § kan komma i fråga om aktien förvärvats genom ett benefikt förvärv. I 44 kap. 33 § finns bestämmelser om omkostnadsbeloppet under vissa förhållanden i samband med likvidation. De huvudsakliga bestämmelserna om beräkningen av omkostnadsbeloppet avseende delägarrätter finns i 48 kap., och då närmast i 48 kap. 7 § IL. Där anges att genomsnittsmetoden ska tillämpas, vilket innebär att det genomsnittliga omkostnadsbeloppet för samtliga delägarrätter av samma slag och sort ska användas. Det finns flera bestämmelser som anger hur genomsnittsmetoden ska tillämpas i vissa särskilda fall. I 48 kap. 18 a § IL finns bestämmelser om omkostnadsbeloppet för mottagna andelar vid en partiell fission. Bestämmelser om omkostnadsbeloppet för fysiska personers mottagna andelar vid till exempel en fusion finns i 48 a kap. 10 § IL. Det finns en mängd bestämmelser i inkomstskattelagen som reglerar beräkningen av omkostnadsbeloppet och det är här inte meningsfullt att peka ut samtliga. Avgörande för tillämpningen är att omkostnadsbeloppet för den som är begränsat skattskyldig ska beräknas som om den skattskyldige i stället hade varit obegränsat skattskyldig.

Det ankommer på den skattskyldige att visa att förutsättningarna för avdrag för ett beräknat omkostnadsbelopp är för handen. I den skyldigheten ligger också att ta fram tillräckliga underlag för att

omkostnadsbeloppet ska kunna beräknas på rätt sätt. Om den som är skyldig att göra skatteavdrag inte har tillräckliga uppgifter för att göra avdrag för omkostnadsbeloppet vid utdelningstillfället ska skatteavdrag göras från utdelningens bruttobelopp. Det framgår av den föreslagna 13 b kap. 4 § skatteförfarandelagen.

Anpassningen till bestämmelserna om beräkning av omkostnadsbeloppet i inkomstskattelagen innebär att de särskilda bestämmelser som finns i kupongskattelagen om anskaffningskostnad för mottagna andelar vid fusion och fission samt schablonregel för marknadsnoterade aktier inte längre behövs. Beräkningen ska i stället göras enligt inkomstskattelagen. Det är i huvudsak samma rättsläge som gäller, till exempel finns schablonregeln för marknadsnoterade delägarrätter i 48 kap. 15 § IL. Mer enhetliga regler för inkomstskatt och källskatt på utdelning innebär en tydlig förenkling av regelverket.

Förslaget

Förslaget föranleder införandet av 14 § i den nya lagen om källskatt på utdelning och ändring av 44 kap. 33 § IL.

5.6 Skattesats

5.6.1 Huvudregeln

Förslag: Enligt huvudregeln är skattesatsen 30 procent på all skattepliktig utdelning.

Av 5 § kupongskattelagen framgår att skattesatsen 30 procent av utdelningens bruttobelopp.

Det kan konstateras att Sverige internationellt sett ligger i det övre spannet när det gäller vilken skattesats som tillämpas vid källskatt på utdelning. De flesta länder ligger i intervallet 20–30 procent.

Det har dock inte framkommit några konkreta skäl för att sänka skattesatsen. Med hänsyn till att Sverige har skatteavtal med många

andra stater och att det i skatteavtalen vanligen anges en reducerad skattesats för källskatt på utdelning är det endast en liten andel av utdelningarna som efter återbetalningar beskattas med 30 procent. Som bestämmelserna är utformade tas skatt ut med full skattesats i de fall det inte finns tillräcklig information om vilket skatteavtal som är tillämpligt. Ur aspekten att det är angeläget att de skattskyldiga lämnar information om sin skatterättsliga hemvist till godkänd mellanhand kan det vara en fördel och ett påtryckningsmedel med en hög grundskattesats. Då finns det en tydlig skattemässig drivkraft att lämna de efterfrågade uppgifterna.

Å andra sidan är det tänkbart att Sverige skulle få totalt sett större skatteintäkter vid en skattesats på 20 procent, om den lägre skatten skulle innebära att fler skattskyldiga inte skulle anse att det är värt att begära återbetalning. De faktiska skatteintäkterna skulle även hållas uppe av att bedrägerier mot återbetalningssystemet skulle bli mindre lönsamma och därmed minska i antal.

En omständighet som skulle kunna leda till ett förslag om sänkt skattesats är om det skulle bedömas vara oförenligt med EUF-fördraget att ta ut 30 procent på utdelning till utländska bolag med hänsyn till att utdelning till svenska bolag som ska tas upp beskattas med en bolagsskattesats om 20,6 procent. En skattesats på 30 procent skulle också kunna ifrågasättas EU-rättsligt med hänsyn till att utdelning på onoterade andelar av obegränsat skattskyldiga fysiska personer ska tas upp med fem sjättedelar i inkomstslaget kapital. För dessa blir det därmed en effektiv skattesats på 25 procent. Emellertid har Sverige skatteavtal med samtliga medlemsstater inom EU, vilket innebär att utdelning till någon med hemvist i en sådan stat beskattas med högst 15 procent i källskatt.[55] Skillnaden i skattesats kommer därför inte att innebära något faktiskt hinder mot att utöva fördragets friheter, eftersom den faktiska skattesatsen för källskatt på utdelning inom EU alltid är som högst 15 procent.

Förslaget föranleder införandet av 16 § i den nya lagen om källskatt på utdelning.

[55] Det är oklart om den fria rörligheten för kapital som gäller mot tredjeland hindrar Sverige från att ta ut 30 procent källskatt på utdelning till någon med hemvist i en stat utanför EU med vilken Sverige inte har något skatteavtal. Den preliminära bedömningen är dock att Sverige inte är skyldigt att ge någon i en icke avtalsslutande stat motsvarande behandling som någon med hemvist i en EU-medlemsstat eftersom det med den förstnämnda staten saknas nödvändiga administrativa avtal, såsom informationsutbyte och bistånd med handräckning.

5.6.2 Direktnedsättning

Förslag: Rätten till skatteavtalsenliga förmåner direkt vid skatteavdragstillfället regleras särskilt i den nya lagen. Om ett skatteavtal är tillämpligt på utdelningen och det i avtalet anges att Sverige bara får ta ut skatt på utdelningen med en lägre skattesats än 30 procent, ska källskatt tas ut enligt den skattesats som följer av avtalet. Det gäller dock bara under förutsättning att det inte finns en internationell överenskommelse som anger något annat.

Enligt gällande rätt kan kupongskatten sättas ned genom tillämpning av skatteavtal. Nedsättning kan ske direkt vid utbetalningstillfället eller i efterhand genom ansökan om återbetalning. Det finns dock inget uttryckligt lagstöd i kupongskattelagen för att ta ut skatt med en lägre skattesats än 30 procent, utan det följer i stället direkt av skatteavtalen. I 3 § första stycket kupongskatteförordningen finns bestämmelser om att värdepapperscentral som innehåller kupongskatt ska ta hänsyn till tillämpligt skatteavtal.

Det är lämpligt att rätten till nedsatt skattesats på grund av skatteavtal anges i den nya lagen. Lagstiftningen blir tydligare när det finns ett uttalat lagstöd för att sådan nedsättning kan ske direkt i samband med skatteavdraget i stället för genom återbetalning. Det finns emellertid ingen egentlig risk för att avtalsrättsliga förmåner helt skulle utebli om detta inte reglerades i den nya lagen, eftersom skatteavtalen tar över nationella regleringar.

Lagtexten uttrycker att den lägre skattesats som följer av skatteavtalet *ska* tillämpas om förutsättningarna är för handen. Skatteverket har under utredningens gång framfört uppfattningen att regleringen kanske i stället borde innebära att den lägre skattesatsen *kan* eller *får* tillämpas. Skatteavtalsenliga rättigheter är dock absoluta för de stater som berörs. Det finns ingen valmöjlighet för en avtalsslutande stat när det gäller att tillerkänna en skattskyldig sina rättigheter enligt avtalet, om förutsättningarna är uppfyllda. Det innebär att om det är klarlagt vilket skatteavtal som ska tillämpas på en viss utdelning så ska skatteavdrag göras med beaktande av avtalet.

Direktnedsättning ska dock inte tillämpas om det finns en internationell överenskommelse som säger annat. En sådan överenskommelse finns till exempel när det gäller kupongskatt

mellan Sverige och Schweiz.[56] Av den överenskommelsen framgår att nedsättning av svensk kupongskatt ska ske genom återbetalning. Nu kommer inte den aktuella överenskommelsen med Schweiz att vara direkt tillämplig på den nya lagen om källskatt på utdelning. Överenskommelsen anger uttryckligen att den avser svensk kupongskatt och måste därför förhandlas om för att ha fortsatt giltighet efter att kupongskattelagen upphör att gälla. Den kan ändå tjäna som exempel på vilken form av internationell överenskommelse som avses. Om Sverige ingår motsvarande överenskommelser med annan stat avseende källskatt på utdelning ska direktnedsättning således inte tillämpas.

Förslaget föranleder införandet av 17 § i den nya lagen om källskatt på utdelning.

5.7 Avdrag för kostnader

Förslag: Utländsk juridisk person som är skattskyldig får från den skattepliktiga utdelningen dra av kostnader som har ett direkt samband med denna utdelning.

EU-domstolen har konstaterat[57] att artiklarna 63 och 65 i EUF-fördraget[58] utgör hinder för en bestämmelse i en medlemsstat där källskatt innehålls på utdelning för både personer med respektive utan hemvist i medlemsstaten, men där avräkning eller återbetalning av den innehållna skatten endast är möjlig för personer med hemvist i medlemsstaten. Detta gäller om den slutliga skattebördan avseende utdelningen i fråga är tyngre för personer utan hemvist jämfört med personer med hemvist. För att jämföra den slutliga skattebördan när det gäller bolag ska kostnader som har ett direkt samband med själva erhållandet av utdelningen beaktas.

Frågor om direkta skatter omfattas av medlemsstaternas kompetens. Av EU-domstolens fasta praxis följer dock att även om

[56] Riksskatteverkets information om överenskommelse den 17 augusti 1993 mellan Sverige och Schweiz för att genomföra artiklarna 10 och 11 i det svensk-schweiziska avtalet den 7 maj 1965 för undvikande av dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och förmögenhet, RSFS 1998:8.
[57] Se dom den 17 september 2015 i de förenade målen C-10/14, C-14/14 och C-17/14 JBGT Miljoen m.fl.
[58] Fördraget om europeiska unionens funktionssätt.

frågor om direkt skatt inte faller inom gemenskapens behörighetsområde, är medlemsstaterna skyldiga att iaktta gemenskapsrätten. Även om en nationell bestämmelse innebär ett hinder mot friheterna i EUF-fördraget kan en sådan bestämmelse vara legitim. En sådan bestämmelse kan rättfärdigas om bestämmelsen är ägnad att säkerställa att det eftersträvade syftet uppnås och att åtgärden är proportionell.

Den nuvarande kupongskattelagen innehåller ingen bestämmelse som medger avdrag för kostnader som har ett direkt samband med själva utdelningen. Avsaknaden av en sådan bestämmelse kan utgöra ett hinder mot den fria rörligheten för kapital. Någon grund för rättfärdigande av detta hinder är svårt att se. Det finns därför skäl att föreslå en sådan bestämmelse så att avdrag från utdelning för kostnader som har ett direkt samband med utdelningen kan medges.

Däremot finns det skäl att inskränka avdragsrätten till att bara omfatta skattskyldiga som är utländska juridiska personer. En fysisk person som är obegränsat skattskyldig i Sverige ska ta upp utdelningar i inkomstslaget kapital. I inkomstslaget kapital får avdrag varken göras för den skattskyldiges levnadskostnader, 9 kap. 2 § första stycket IL, eller för förvaltningsutgifter, 42 kap. 6 § IL. En obegränsat skattskyldig har således i praktiken inga eller mycket små möjligheter att dra av kostnader med ett direkt samband med utdelningen. Någon motsvarande rätt behöver därför inte ges till begränsat skattskyldiga fysiska personer.

Vad som avses med ”kostnader som har ett direkt samband med utdelningen” framgår inte uttryckligen av EU-domstolens skäl. Domstolen har dock gett några exempel på kostnader som inte kan anses ha ett sådant direkt samband.[59] Det avdrag för utdelningar som ingår i anskaffningspriset för aktierna som den hänskjutande domstolen särskilt frågar om, syftar enligt EU-domstolen till att fastställa det verkliga anskaffningspriset för aktierna. Ett sådant avdrag hänför sig således inte till kostnader som har direkt samband med själva erhållandet av utdelningar från dessa aktier. Den hänskjutande domstolen har även frågat särskilt om finansieringskostnader på grund av innehavet av aktierna. EU-domstolen anser att dessa kostnader hänför sig till själva innehavet av aktierna och således inte heller har ett direkt samband med själva erhållandet av utdelningar från aktierna.

[59] Se punkt 60.

Det förefaller således som om utrymmet för vad som skulle kunna vara ”kostnader som har ett direkt samband med utdelningen” är ganska litet. Något exempel på en sådan kostnad kan inte ges. Skatteverket ska tillämpa rätten till kostnadsavdrag från fall till fall.

Det utdelande bolaget eller godkänd mellanhand har rimligtvis mycket svårt att bedöma vad som är sådana kostnader som får dras av. Det får åtminstone till en början anses i det närmaste omöjligt att ta hänsyn till sådana kostnader direkt vid utdelningstillfället. Om den skattskyldige vill ha avdrag för direkta kostnader är denne därför i första hand hänvisad till att hos Skatteverket ansöka om återbetalning av avdragen källskatt.

Förslaget föranleder införandet av 18 § i den nya lagen om källskatt på utdelning.

5.8 Anstånd med källskatt på utdelning i vissa fall

5.8.1 EU-domstolens dom i Sofina-målet

EU-domstolen har den 22 november 2018 meddelat dom i mål C-575/17, Sofina SA m.fl. som handlar om de franska reglerna om källskatt på utdelning till personer med hemvist i en annan stat. Nummer inom parentes i den följande redogörelsen avser de punkter i domen där resonemanget framgår.

Den hänskjutande domstolen undrar om artiklarna 63 och 65 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (EUF-fördraget) utgör ett hinder mot ett källskattesystem som det franska, där källskatt tas ut på utdelning till bolag utan hemvist i Frankrike samtidigt som utdelning till bolag med hemvist i Frankrike är underlag för bolagsskatt. Frågan ställs särskilt med beaktande av att ett bolag med hemvist i landet bara beskattas för utdelningen det aktuella året om det uppvisar ett överskott. Det är därför möjligt att utdelningen aldrig kommer att beskattas, om bolaget upphör med sin verksamhet innan det uppvisar överskott (21–22).

EU-domstolen anser att de franska reglerna utgör en restriktion av den fria rörligheten för kapital (41). De franska reglerna kan leda till en fördel för bolag med hemvist i Frankrike som uppvisar

underskott, eftersom det åtminstone uppkommer en likviditetsfördel eller rent av ett undantag från beskattning om bolaget upphör med sin verksamhet. Bolag utan hemvist i Frankrike beskattas emellertid omedelbart och definitivt, utan hänsyn till sitt resultat (34). Den franska regeringen invänder att bolag med hemvist i Frankrike beskattas med en högre skattesats än den källskatt som tas ut på utdelning till bolag utan hemvist i landet, vilket domstolen dock avfärdar som irrelevant i sammanhanget (35–39).

Domstolen bedömer de två situationerna som jämförbara, dvs. skillnaden i beskattning kan inte motiveras av en objektiv skillnad mellan bolagens situationer (52–54).

Den franska regeringen hävdar att en källskatt är det enda sättet för Frankrike att beskatta inkomsten utan att skatteintäkterna minskar på grund av underskott som uppkommit i en annan stat och att skillnaden i behandling därför är motiverad med hänsyn till en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna (55). EU-domstolen delar inte den franska regeringens uppfattning. Domstolen pekar på att ett uppskov med beskattningen inte äventyrar skatteintäkterna i Frankrike eftersom källskatten kan tas ut när bolaget utan hemvist uppvisar överskott, i likhet med vad som gäller vid beskattningen av bolag med hemvist i Frankrike (59). Inte heller det förhållandet att det skulle kunna uppstå en definitiv skatteförlust om bolaget utan hemvist i Frankrike upphör med sin verksamhet innan det uppvisar överskott motiverar en definitiv källskatt, eftersom detsamma gäller för bolag med hemvist i landet (63).

Slutligen anför den franska regeringen att en källskatt för personer med hemvist i en annan stat är nödvändig för en effektiv skatteuppbörd. Det är ett legitimt och lämpligt medel för att säkerställa beskattning i källstaten och undanröjer den administrativa börda som annars skulle uppkomma om dessa bolag var skyldiga att deklarera sina inkomster i Frankrike (65–66). Domstolen godtar inte detta resonemang. Ett uppskov med källskatten för bolag utan hemvist i landet som uppvisar underskott hindrar inte en effektiv skatteuppbörd (70). Bevisbördan för att förutsättningarna för uppskov är uppfyllda.

Regeringen har bedömt att kupongskattelagen (1970:624) bör ändras med anledning av domen (prop. 2019/20:33). Riksdagen har

antagit regeringens förslag (bet. 2019/20:SkU11, rskr. 2019/20:90, SFS 2019:1233).

5.8.2 Ett anståndssystem bör införas i den nya lagen om källskatt på utdelning

Bedömning: Bestämmelser som motsvarar reglerna om anstånd med betalning av kupongskatt i kupongskattelagen bör tas in i den nya lagen om källskatt på utdelning.

För att den nya lagen om källskatt på utdelning ska vara förenlig med EU-rätten krävs bestämmelser om anstånd med skatten när mottagaren uppvisar underskott. Bestämmelser som motsvarar reglerna om anstånd med betalning av kupongskatt i kupongskattelagen bör därför tas in i den nya lagen om källskatt. De utgör visserligen i huvudsak förfaranderegler, men bedöms sammanhänga mer systematiskt med de materiella bestämmelserna jämfört med systematiken i skatteförfarandelagen.

5.8.3 Förutsättningar för anstånd

Förslag: En utländsk juridisk person som är skattskyldig för utdelning ska beviljas anstånd med betalning av källskatt på utdelning om

1. den utländska juridiska personen sedan utdelningstillfället hör hemma i
   - en medlemsstat i EU,
   - en stat inom EES som har ingått en särskild överenskommelse med Sverige eller EU om ömsesidigt bistånd för indrivning av skattefordringar, eller
   - en stat som har ingått ett skatteavtal med Sverige som innehåller artiklar om informationsutbyte och bistånd med indrivning av skattefordringar,
2. skatteavdrag har gjorts eller källskatt har betalats för en viss utdelning, och

3. det finns ett anståndsutrymme för det beskattningsår när utdelningstillfället inträffade.

En artikel eller en särskild överenskommelse om bistånd med indrivning av skattefordringar ska ha en räckvidd som är likartad med den som föreskrivs i indrivningsdirektivet.

Om en ansökan om anstånd med betalning av källskatt för en viss utdelning avser källskatt som har betalats efter utgången av det beskattningsår som följer närmast efter det beskattningsår när utdelningstillfället inträffade, gäller härutöver att det ska finnas ett anståndsutrymme för det eller de beskattningsår som följer efter det beskattningsår när utdelningstillfället inträffade. Det behöver dock inte finnas ett anståndsutrymme för det beskattningsår när skatten betalades.

För att den skattskyldige ska beviljas anstånd med betalning av källskatt på utdelning bör tre villkor vara uppfyllda.

Som första villkor bör gälla att den skattskyldige ska vara en utländsk juridisk person som hör hemma i en stat inom EU, i en stat inom EES som har ingått en särskild överenskommelse med Sverige eller EU om ömsesidigt bistånd för indrivning av skattefordringar, eller i en stat som har ingått ett skatteavtal med Sverige som innehåller artiklar om informationsutbyte och bistånd med indrivning av skattefordringar. Detta villkor bör vara uppfyllt både vid utdelningstillfället och oavbrutet fram till det att Skatteverket prövar ansökan om anstånd. Vad som avses med utländsk juridisk person framgår av 6 kap. 8 § IL.

Möjligheten till anstånd bör inte omfatta en begränsat skattskyldig fysisk person eller ett dödsbo efter en sådan person. Den skattemässiga situationen skiljer sig åt mellan fysiska och juridiska personer. Obegränsat skattskyldiga fysiska personer kan till exempel många gånger utnyttja ett underskott i inkomstslaget kapital genom att räkna av en skattereduktion från exempelvis kommunal och statlig inkomstskatt på förvärvsinkomster. Även om fysiska personer i dessa fall inte betalar skatt på en utdelning, minskar utdelningen underskottet i inkomstslaget kapital och därmed rätten till skattereduktion. Obegränsat skattskyldiga juridiska personer kan inte utnyttja ett underskott i inkomstslaget näringsverksamhet på detta sätt. Med hänsyn till detta, och till att EU-domstolens dom i Sofina-målet bara behandlar utdelning till

bolag, är det inte nödvändigt av EU-rättsliga skäl att låta möjligheten till anstånd omfatta fysiska personer eller dödsbon. Det finns inte heller några andra skäl för ett sådant förslag.

Eftersom källskatt i princip bara utgår på utdelning på kapitalplaceringsandelar (utdelning på näringsbetingat innehav är undantagen från skatt) är det den fria rörligheten för kapital som är den EU-rättsligt relevanta friheten i fördraget. Den fria rörligheten för kapital gäller även gentemot tredjeland. Bedömningen är därför att möjligheten att få anstånd inte kan begränsas till skattskyldiga inom EU. Det är dock rimligt att anstånd inte beviljas bolag som hör hemma i stater från vilka Sverige har små eller inga möjligheter att få information eller hjälp med indrivning. Gentemot sådana stater är möjligheten att få tillbaka den uppskjutna skatten mycket små, om den skattskyldige inte samarbetar. De kan inte heller anses vara jämförbara med övriga EU-stater i detta hänseende eftersom möjlighet till sådant bistånd finns inom EU. För att kunna komma i fråga för ett anstånd med betalningen av källskatt på utdelning bör den skattskyldige därför höra hemma i en stat inom EES som har ingått en särskild överenskommelse med Sverige eller EU om ömsesidigt bistånd för indrivning av skattefordringar eller en stat som har ingått ett skatteavtal med Sverige som innehåller artiklar om informationsutbyte och bistånd med indrivning av skattefordringar.

En artikel eller en särskild överenskommelse om bistånd med indrivning av skattefordringar bör ha en räckvidd som är likartad med den som föreskrivs i rådets direktiv 2010/24/EU av den 16 mars 2010 om ömsesidigt bistånd för indrivning av fordringar som avser skatter, avgifter och andra åtgärder (indrivningsdirektivet).

Avseende EES-staterna Island och Norge gäller lagen (1990:226) om handräckning i skatteärenden mellan de nordiska länderna. Lagen har sin grund i ett avtal om handräckning i skatteärenden som de nordiska länderna har undertecknat och som finns som bilaga till lagen. I likhet med indrivningsdirektivet är avtalet tillämpligt på i princip samtliga skatter som tas ut i de aktuella staterna (artikel 2). Vidare utgör indrivningsåtgärder en del av det bistånd som ska ges (artikel 14–18). Med hänsyn till detta görs bedömningen att det ömsesidiga bistånd som anges i avtalet i allt väsentligt motsvarar det som föreskrivs i indrivningsdirektivet. Anstånd bedöms alltså kunna beviljas utländska juridiska personer hemmahörande i Island och

Norge som tar emot utdelningar från svenska bolag, om förutsättningarna för anstånd i övrigt är uppfyllda. Beträffande EES-staten Liechtenstein saknas i dag möjligheter till bistånd för indrivning av skattefordringar. Liechtenstein bedöms därför inte uppfylla det föreslagna villkoret. Följden av detta blir att anstånd i förhållande till Liechtenstein inte kan beviljas.

Det andra villkoret för anstånd bör vara att den skattskyldige kan styrka att källskatt har tagits ut för en viss utdelning. Därmed avses att det ankommer på den skattskyldige att styrka att denne fått en utdelning från vilken det har gjorts skatteavdrag eller att källskatt har betalats för utdelningen. Det ska således stå klart för Skatteverket att källskatt har tagits ut på en utdelning som den skattskyldige har fått och med vilket belopp som skatt har tagits ut. I vilken form som bevisningen läggs fram har ingen betydelse. Avgörande är att själva omständigheten är klargjord.

Det finns inget som hindrar att den skattskyldige samtidigt ansöker om anstånd avseende flera utdelningar. Prövningen av rätten till anstånd bör dock ske för varje utdelning för sig.

Den situationen kan uppkomma att skatteavdrag inte görs på en utdelning eller att källskatten inte betalas trots att det borde ha skett. I 59 kap. 2–6 §§ SFL finns bestämmelser om ansvar för skatt när skatteavdrag inte har gjorts med rätt belopp. Enligt 2 § får Skatteverket besluta att den som har betalat ut ersättning utan att göra skatteavdrag med rätt belopp ska betala det belopp som skulle ha dragits av. Av 3 § andra stycket framgår att ett beslut om ansvar för utbetalaren även ska omfatta mottagaren. I avsnitt 6.11.2 föreslås vidare att det även i likhet med kupongskattelagen ska finnas en möjlighet för Skatteverket att ta ut källskatt på utdelning direkt av den skattskyldige i fall när skatteavdrag inte gjorts (54 kap. 2 § SFL).

Det är först när det utdelande bolaget, godkänd mellanman eller den skattskyldige har betalat in skatten som anstånd bör kunna beviljas. En annan ordning skulle innebära att fall där källskatt inte har tagits ut i enlighet med lagen om källskatt på utdelning skulle behandlas förmånligare än fall där så har skett.

Bolag med skatterättslig hemvist i Sverige är skattskyldiga till bolagsskatt. En mottagen utdelning beskattas inte förrän bolaget i fråga uppvisar överskott. För att säkerställa att lagen är förenlig med EU-rätten bör som tredje villkor för att anstånd ska beviljas gälla att bolaget som tar emot utdelningen uppvisar underskott eller

nollresultat. Effekten av detta villkor är att bolag som uppvisar överskott som utgångspunkt inte kan beviljas anstånd. Detta villkor bör dock uttryckas som att det ska finnas ett anståndsutrymme för att anstånd ska kunna beviljas. Skälen för det och hur anståndsutrymmet beräknas framgår av avsnitt 5.8.4.

Enligt allmänna förvaltningsrättsliga principer ska som utgångspunkt den som ansöker om en förmån styrka att förutsättningarna för att bevilja denna förmån är uppfyllda. Det ankommer således på den skattskyldige att lägga fram bevisning om att förutsättningarna för anstånd är uppfyllda. Av tillhandahållna underlag ska det stå klart att den skattskyldige har fått den utdelning som ansökan om anstånd avser och att källskatt har tagits ut för utdelningen. Om ansökan avser fler än en utdelning gäller kravet samtliga dessa utdelningar. Underlagen ska också styrka att det finns ett anståndsutrymme det aktuella beskattningsåret. Som framgår av avsnitt 5.8.4 beräknas anståndsutrymmet utifrån fyra poster. Tre av dessa kan tidigast vara kända vid utgången av beskattningsåret. Ett underlag som visar exempelvis den skattskyldiges beräkning av resultatet kan inte tas fram innan beskattningsårets resultat har fastställts. En ansökan om anstånd kan därmed aldrig vara fullständig om den inkommer före utgången av det beskattningsår som ansökan avser.

Anstånd med källskatt som har betalats i efterhand

Om det utdelande bolaget eller godkänd mellanman inte har gjort skatteavdrag för källskatt på utdelningen vid utdelningstillfället kan Skatteverket besluta att den som har betalat ut ersättningen ska betala det belopp som skulle ha dragits av (59 kap. 2 § SFL). Det föreslås även att det bör finnas en möjlighet för Skatteverket att ta ut källskatt på utdelning direkt av den skattskyldige i fall när skatteavdrag inte gjorts (54 kap. 2 § SFL).

EU-domstolen uttalar i sin dom i Sofina-målet att bedömningen av huruvida det föreligger en eventuell ogynnsam behandling av utdelning till bolag utan hemvist i landet ska göras för varje räkenskapsår för sig (punkt 30). Även i de situationer när källskatt på utdelning tas ut i efterhand bör därför bedömningen av rätten till anstånd göras utifrån förhållandena under det beskattningsår när utdelningstillfället inträffade.

Om källskatt på utdelning betalas i efterhand, dvs. senare än när den enligt skatteförfarandelagen borde ha betalats, under samma beskattningsår som utdelningen eller beskattningsåret därefter bör det finnas ett anståndsutrymme för beskattningsåret när utdelningstillfället inträffade för att anstånd ska kunna beviljas. Om källskatten betalats efter utgången av det beskattningsår som följer närmast efter det beskattningsår när utdelningstillfället inträffade bör det även finnas ett anståndsutrymme för det eller de beskattningsår som följer på det beskattningsår när utdelningstillfället inträffade, dock inte för beskattningsåret när källskatten betalades. Skälet för detta är att utländska juridiska personer som betalar källskatt i efterhand inte ska få några fördelar jämfört med om skatteavdrag för källskatt görs i anslutning till utdelningen, eller jämfört med juridiska personer med hemvist i landet i motsvarande situation. Följande exempel kan illustrera detta.

Det utländska bolaget A får år X1 en utdelning med 100 och källskatt avseende utdelningen betalas först år X5 med 15. Under år X1 uppvisar A ett underskott med 100 och under åren X2–X4 uppvisar bolaget ett överskott med 100. A får inga andra utdelningar under dessa år. A har således ett anståndsutrymme för X1 men inte för övriga år (se avsnitt 5.8.4 för beräkning av anståndsutrymme) och anstånd bör inte beviljas. Om skatteavdrag för källskatt hade gjorts eller om källskatten hade betalats i samband med utdelningen år X1 hade A kunnat få anstånd med betalning av källskatten under detta år, men inte för efterföljande år eftersom det inte finns något anståndsutrymme. Förslaget innebär således att dessa fall hanteras på samma sätt. Om A i exemplet med betalning i efterhand i stället hade uppvisat underskott eller nollresultat även under åren X2–X4 hade det funnits ett anståndsutrymme såväl under utdelningsåret som efterföljande år och anstånd bör i ett sådant fall kunna beviljas.

Förutom att det bör krävas att det finns ett anståndsutrymme för utdelningsåret och efterföljande år för att anstånd ska kunna beviljas när källskatt har betalats i efterhand bör även övriga förutsättningar för anstånd som nämnts ovan vara uppfyllda. Det innebär att den utländska juridiska personen sedan utdelningstillfället ska vara hemmahörande i en viss stat.

Förslaget föranleder införandet av 19 och 20 §§ i den nya lagen om källskatt på utdelning.

5.8.4 Beräkning av anståndsutrymmet

Förslag: Anståndsutrymmet ett visst beskattningsår består av

1. källskatt hänförlig till utdelning under beskattningsåret som skatteavdrag har gjorts eller källskatt har betalats för och som den skattskyldige har ansökt om anstånd med betalningen av, och
2. anståndsbelopp vid utgången av beskattningsåret,

minskat med

3. den skattskyldiges resultat beräknat på visst sätt, om det är positivt, och
4. anståndsbelopp motsvarande redan beviljat anstånd om beskattningsårets anståndsutrymme har legat till grund för anståndet.

Den skattskyldiges resultat ska multipliceras med den skattesats med vilken källskatt har tagits ut på utdelningen. Om ansökan avser ett nytt anstånd ska resultatet multipliceras med den skattesats med vilken källskatt skulle ha tagits ut på utdelningen om utdelningstillfället hade inträffat samma dag som ansökan om anstånd gjordes.

Om den skattskyldige ingår i en grupp av företag som är föremål för konsoliderad inkomstbeskattning i sin hemstat ska anståndsutrymmet beräknas med beaktande av samtliga företag i gruppen.

Om källskatt på utdelning betalas i efterhand ska i vissa fall källskatt som ryms inom anståndsutrymmet för ett beskattningsår beaktas vid beräkningen av anståndsutrymmet för det efterföljande beskattningsåret.

I avsnitt 5.8.2 görs bedömningen att det även i den nya lagen om källskatt på utdelning bör införas ett anståndssystem för källskatt när den skattskyldige uppvisar ett underskott eller ett nollresultat. Den skattskyldiges resultat, beräknat enligt förslaget i avsnitt 5.8.5, kan dock inte ensamt ligga till grund för bedömningen av om ett anstånd bör beviljas eller inte. Vid denna bedömning måste även utdelningar som den skattskyldige tagit emot under det aktuella beskattningsåret och tidigare beviljade anstånd beaktas, vilket utvecklas i det följande.

I ett anståndssystem fastställs källskatten vid utdelningstillfället och den skattskyldige kan under vissa förutsättningar få anstånd med att betala denna skatt. Vid bedömningen av om ett bolag har rätt till anstånd bör man därför utgå från den källskatt som den skattskyldige ansöker om anstånd med betalning av och från denna dra av vissa poster, omräknade efter den aktuella källskattesatsen.

Eftersom förslaget innebär att det inte är ett resultat i traditionell mening som ska beräknas bör utfallet av beräkningen inte benämnas resultat, utan anståndsutrymme. Detta ord knyter an till vad beräkningen syftar till, nämligen att avgöra om den skattskyldige kan få anstånd och i så fall med hur stort belopp. Den skattskyldiges resultat utgör en post i beräkningen av anståndsutrymmet.

Anståndsutrymmet bör utgöras av utfallet av en beräkning av fyra poster. Utgångspunkten för beräkningen bör vara den källskatt som den skattskyldige vill ha anstånd med betalningen av. Från denna källskatt bör vissa andra poster dras av, och som därmed minskar utrymmet för anstånd. Om utfallet av beräkningen blir noll eller negativt finns inget anståndsutrymme och den skattskyldige kan inte beviljas anstånd med betalning av den aktuella kupongskatten. Det är den skattskyldige som ska styrka anståndsutrymmets storlek.

Den första posten i beräkningen av anståndsutrymmet bör utgöras av källskatt som är hänförlig till utdelning under beskattningsåret, som skatteavdrag har gjorts eller källskatt har betalats för och som den skattskyldige har ansökt om anstånd med betalningen av. En skattskyldig kan under samma beskattningsår ge in flera ansökningar om anstånd avseende utdelningar där utdelningstillfället har inträffat under samma beskattningsår. I dessa fall bör samtliga utdelningar skatteavdrag har gjorts eller källskatt har betalats för och som omfattas av en ansökan om anstånd beaktas vid beräkningen av anståndsutrymmet.

Om Skatteverket har återbetalat källskatt till den skattskyldige av en annan anledning än att en ansökan om anstånd har beviljats och den skattskyldige därefter ansöker om anstånd med betalning av källskatt, är det endast den källskatt som den skattskyldige inte har fått återbetald som kan omfattas av ansökan. Källskatt som redan har återbetalats kan i detta sammanhang varken skatteavdrag anses ha gjorts för eller källskatt ha betalats för. Anta att den skattskyldige har fått en utdelning och att skatteavdrag för källskatt har gjorts med 15 och att detta belopp har betalats in till Skatteverket. Skatteverket

återbetalar 5 till den skattskyldige som därefter ansöker om anstånd med betalning av källskatt med 15. Den källskatt som har betalats, och som ska ingå i beräkningen av anståndsutrymmet, är dock 10. Anståndsutrymmet minskar således i motsvarande utsträckning som den återbetalade källskatten.

Den andra posten i beräkningen bör utgöras av anståndsbelopp vid utgången av beskattningsåret. Anståndsbelopp vid utgången av beskattningsåret kan antingen avse anstånd med betalning av källskatt för en utdelning under tidigare beskattningsår eller ett nytt anstånd i stället för ett tidigare beviljat anstånd som har löpt ut under tidigare beskattningsår (se avsnitt 5.8.9). I de fall den skattskyldige har ett eller fler anståndsbelopp som löper vid utgången av beskattningsåret ska samtliga dessa anståndsbelopp ingå i beräkningen av avdragsutrymmet och adderas till den första posten. Skälen för den föreslagna regleringen illustreras bäst med ett exempel.

Anta att ett utländskt bolag efter omräkning enligt svenska regler år X2 har skattepliktiga intäkter om 200 och kostnader som får dras av om 200. Bolaget har för år X1 beviljats ett anstånd om 10. År X2 ansöker bolaget om att beviljas ett nytt anstånd avseende anståndet om 10. Om tidigare anståndsbelopp inte skulle beaktas vid beräkning av anståndsutrymmet skulle inget anståndsutrymme finnas vid ett nollresultat och bolaget skulle inte beviljas ett nytt anstånd. För ett svenskt bolag hade dock beskattning av den mottagna utdelningen år X1 inte aktualiserats vid ett nollresultat år X2. Av denna anledning bör anståndsbelopp vid utgången av beskattningsåret ingå som en post vid beräkningen av om det finns ett anståndsutrymme.

Från summan av de två första posterna, bör sedan summan av de tredje och fjärde posterna subtraheras. Den tredje posten utgörs av den skattskyldiges resultat. Hur resultatet bör beräknas framgår av avsnitt 5.8.5. För att systemet ska vara förenligt med EU-rätten bör en utländsk juridisk person kunna få anstånd med källskatt i situationer när en svensk juridisk person inte bolagsbeskattas för en motsvarande utdelning. Denna effekt uppnås genom att den skattskyldiges resultat endast ska dras av om det är positivt. I det fall den skattskyldige uppvisar ett negativt resultat eller ett nollresultat kommer anståndsutrymmet inte att minskas. Eftersom beräkningen av anståndsutrymmet utgår från den fastställda källskatten, som den

skattskyldige ansöker om anstånd med betalning av eller som denne har fått anstånd med betalning av, kan ett positivt resultat inte dras av i sin helhet. Det skulle innebära en omotiverat oförmånlig behandling av skattskyldiga till källskatt på utdelning jämfört med skattskyldiga till bolagsskatt. För att bolagets resultat ska beaktas i korrekt utsträckning bör det multipliceras med gällande skattesats. Om ansökan om anstånd avser en utdelning vars utdelningstillfälle inträffat under det aktuella beskattningsåret bör den skattskyldiges resultat vid beräkningen av anståndsutrymmet multipliceras med den skattesats med vilken källskatt har tagits ut på utdelningen. Om den skattskyldige har ansökt om ett nytt anstånd för ett tidigare beviljat anstånd är det den skattesats som skulle ha tagits ut på en utdelning om utdelningstillfället hade inträffat vid tiden för ansökan som resultatet bör multipliceras med. Om skattesatsen för källskatt ändras från utdelningstillfället till dess att ett nytt anstånd beviljas, när det är frågan om ett tidigare beviljat anstånd, är det alltså den nya skattesatsen som ska användas vid beräkningen av anståndsutrymmet för det nya anståndet. Skattesatsen kan till exempel ändras på grund av ändringar i lagen om källskatt på utdelning eller i det tillämpliga skatteavtalet.

Ett anstånd med att betala kupongskatt för en viss utdelning bör löpa till nästföljande beskattningsår (se avsnitt 5.8.8). Om den skattskyldige under flera år uppvisar negativt resultat kan dock anståndet ”förlängas” med årliga nya anstånd. Det finns ingen bortre gräns för detta slags förlängning och av den anledningen är det inte lämpligt att knyta den skattesats med vilket resultatet ska multipliceras till den skattesats med vilken källskatten fastställdes vid utdelningstillfället. Det bör framhållas att skattesatsen kan variera när det gäller beräkningen av anståndsutrymmet. När det gäller den fastställda källskatten är den dock alltid densamma. Den fastställs vid utdelningstillfället och förändras inte. Av denna anledning bör Sveriges rätt att beskatta utdelningen inte kunna ifrågasättas på grund av den nu föreslagna regleringen.

Ett exempel kan illustrera förslaget. Anta att den skattskyldige får en utdelning år X1 med 100. Källskattesatsen vid utdelningstillfället är 15 procent och den skattskyldige ansöker år X2 om, och beviljas, anstånd med betalning av källskatten på 15. Innan anståndstiden löper ut sista april år X3 ansöker den skattskyldige om ett nytt anstånd med att betala denna skatt. Den 1 januari X3 ändras

skatteavtalet mellan Sverige och den stat i vilken den skattskyldige hör hemma på så sätt att källskatt bara ska tas ut med 10 procent på utdelningar från Sverige till det andra landet. I detta exempel ska således den skattskyldiges resultat, om det är positivt, vid beräkningen av anståndsutrymmet för år X2 multipliceras med 10 procent. Om vi antar att den skattskyldige har ett resultat om 50 för år X2 uppgår anståndsutrymmet till 15-(50x0,10)=10. Denna beräkning leder till ett nytt anstånd med 10. Den skattskyldige betalar källskatt med 5. Under år X3 har den skattskyldige ett stort överskott och den skattskyldige ansöker inte om nytt anstånd. Anståndet löper därför ut den 30 april år X4. Den skattskyldige betalar källskatt med 10.

Den fjärde posten reglerar hur anståndsbelopp motsvarande redan beviljat anstånd ska behandlas vid beräkning av anståndsutrymmet. Redan beviljat anstånd bör minska anståndsutrymmet om det aktuella beskattningsårets anståndsutrymme har legat till grund för anståndet. Om en ansökan om anstånd ges in år X3, som avser en utdelning år X2, ska således anstånd som redan har beviljats under X3 minska anståndsutrymmet om anståndsutrymmet för X2 har legat till grund för det beviljade anståndet. Den fjärde posten innebär således att anståndsutrymmet minskar i den utsträckning det redan har tagits i anspråk av tidigare beviljade anstånd.

Konsoliderad inkomstbeskattning i hemstaten

I vissa stater finns bestämmelser om frivillig konsoliderad inkomstbeskattning, till exempel i Tyskland och Danmark. Där får resultatet i alla företag i en företagsgrupp läggas samman och inkomstbeskattas enbart hos moderbolaget. Vilka inkomster och utgifter som belastar det enskilda företaget blir då ointressant för den totala skattebördan. Detta är alltså en annan metod för resultatutjämning inom en koncern än den som praktiseras i Sverige. Här upprätthålls betydelsen av det enskilda företagets resultat genom användande av ett bidrag som givaren drar av och mottagaren tar upp (koncernbidrag).

I ett system med konsoliderad inkomstbeskattning kan det finnas risk för att utdelningar och kostnader allokeras till enskilda juridiska personer på ett sätt som inte skulle ha skett om de varit självständiga

subjekt skattemässigt. Eftersom bolagsbeskattningen sker konsoliderat – för alla företag i gruppen – har det ingen betydelse för den sammanlagda bolagsskatten i hemlandet, men kan få stor betydelse för möjligheten att få anstånd med källskatt. Till exempel skulle två bolag i ett land där beskattning sker på koncernnivå och som ingår i en koncern kunna organisera sig så att intäkter hamnar i ett bolag och att till exempel personalkostnader hamnar i ett annat bolag. Om det är bolaget där personalkostnader finns som äger svenska aktier skulle bolaget kunna få anstånd under många år – även om koncernen i sin helhet går med vinst och är i skattebetalande position i hemlandet.

För att motverka risken för otillbörligt utnyttjande av systemet med anstånd bör beräkningen av förutsättningarna för anstånd när den skattskyldige ingår i en grupp av företag, som är föremål för konsoliderad koncernbeskattning i sin hemstat, ske med beaktande av samtliga företag i gruppen. Anståndsutrymmet bör således beräknas med beaktande av samtliga företag och göras för varje företag som ingår i konsolideringen. Det är företagens hela verksamhet som ska beaktas vid beräkningen av ett anståndsutrymme, oavsett var den bedrivs. Det innebär att även företagens fasta driftställens resultat ska ingå i beräkningen av anståndsutrymmet.

Om flera företag inom gruppen har fått utdelningar som skatteavdrag har gjorts för eller för vilka källskatt har betalats under samma år och som företagen har ansökt om anstånd för, bör källskatten för samtliga utdelningar beaktas vid beräkningen av om det finns ett anståndsutrymme. Detsamma gäller för anståndsbelopp vid utgången av beskattningsåret hänförliga till tidigare beskattningsår, dvs. samtliga företags sådana belopp bör beaktas. När det gäller företagens resultat bör de beräknas för sig och på samma sätt som för företag som inte ingår i en konsolidering. Vid summeringen av resultaten för företagen som ingår i konsolideringen bör dock även resultat som inte är positiva beaktas. Slutligen bör redan beviljade anstånd med betalning av källskatt hänförliga till beskattningsåret för samtliga företag i konsolideringen beaktas vid beräkningen av anståndsutrymmet.

Följande är två exempel på beräkningen av anståndsutrymmet för en grupp företag med konsoliderad inkomstbeskattning.

Anta att företaget A får en utdelning år X1 med 100. Skattesatsen uppgår till 15 procent och källskatt om 15 har betalats in till Skatteverket. År X2 ansöker A om anstånd med betalning av källskatten på 15. A uppvisar ett negativt resultat med 100 för år X1. I samma företagsgrupp ingår företag B som under samma år får en utdelning från ett annat svenskt noterat bolag med 100. Källskatt avseende utdelningen till B har betalats med 15 och B har ansökt om anstånd med att betala denna skatt. B uppvisar ett överskott med 500 för år X1. Om beräkningen av anståndsutrymmet hade gjorts för varje enskilt företag vid ansökan om anstånd, utan att beakta förhållandena i det andra företaget, skulle A beviljas anstånd med 15 eftersom A har ett anståndsutrymme om 15 men B skulle inte beviljas anstånd eftersom B inte har något anståndsutrymme. Eftersom A och B är föremål för en konsoliderad inkomstbeskattning ska dock även B:s resultat och utdelningen till B beaktas vid beräkningen av A:s anståndsutrymme. Vid denna beräkning utgörs anståndsutrymmet av följande poster:

– A och B:s källskatt om sammanlagt 30, minskat med

– summan av A och B:s resultat multiplicerad med källskattesatsen ((-100+500)x15 procent), dvs. 60.

Beräkningen ger ett negativt anståndsutrymme (30-60=-30), dvs. det finns inget anståndsutrymme. A kan därför inte beviljas anstånd.

Anta i ett annat exempel att företagen C och D ingår i samma grupp företag med konsoliderad inkomstbeskattning. Både C och D får en utdelning med 100 och källskatt om 15 tas ut. C:s resultat för det aktuella beskattningsåret uppgår till 0 och D:s till 120. Båda företagen ansöker om anstånd med betalning av källskatten. Först beräknas C:s anståndsutrymme. Summan av företagens innehållna källskatt (15+15=30) subtraheras med summan av företagens resultat multiplicerat med skattesatsen ((0+120)x0,15=18). Anståndsutrymmet för C är således 12 (30–18) och C får anstånd med betalningen av 12 av källskatten på 15.

Därefter beräknas D:s anståndsutrymme. Beräkningen är densamma som för C med den skillnaden att även redan beviljade anstånd under beskattningsåret ska subtraheras från källskatten. Eftersom C redan har beviljats anstånd blir resultatet alltså källskatten (30) minus resultatet (18) minus redan beviljat anstånd (12), vilket blir 0, dvs. det finns inget anståndsutrymme för D och ansökan om anstånd avslås.

Notera att D, trots att det uppvisar ett positivt resultat som överstiger den mottagna utdelningen, också måste ansöka om anstånd med betalningen av källskatten för att företagsgruppen som helhet ska beviljas det anstånd som den har rätt till. Om D inte hade ansökt om anstånd hade C:s anståndsutrymme beräknats på följande sätt: 15 (källskatt)–18 (företagsgruppens resultat multiplicerat med skattesatsen)=–3, dvs. det hade inte funnits något anståndsutrymme.

Källskatt som har betalats i efterhand

När det är frågan om anstånd med betalning av källskatt som har betalats efter utgången av det beskattningsår som följer närmast efter det beskattningsår när utdelningstillfället inträffade bör i vissa fall mer än ett års anståndsutrymme vara avgörande för rätten till anstånd, se avsnitt 5.8.3. Vid beräkningen av anståndsutrymmet för det beskattningsår när utdelningstillfället inträffade ska, enligt vad som anges ovan, källskatten hänförlig till utdelning under beskattningsåret beaktas om den har betalats och den skattskyldige har ansökt om anstånd med betalning av källskatten (första posten i beräkningen). Den andra posten i anståndsutrymmesberäkningen är anståndsbelopp vid utgången av beskattningsåret. I de fall anståndsutrymmet för mer än ett år ska beaktas vid bedömningen av rätten till anstånd för källskatt som har betalats i efterhand bör källskatten beaktas vid beräkningen av anståndsutrymmet även för efterföljande år. Detta bör dock bara gälla i den utsträckning källskatten ryms inom anståndsutrymmet för det beskattningsår som föregår beskattningsåret för vilket ett anståndsutrymme ska beräknas.

Om exempelvis den utländska juridiska personen A tar emot en utdelning år X1 och källskatten betalas först år X3 bör källskatten beaktas vid beräkningen av anståndsutrymmet år X2, i den utsträckning den ryms inom anståndsutrymmet för X1. Låt säga att A får en utdelning X1 med 100 och källskatten som betalas X3 uppgår till 15. A uppvisar ett nollresultat för X1 och X2 och A har inte mottagit andra utdelningar under dessa år. Anståndsutrymmet för X1 uppgår således till 15, vilket motsvarar källskatten eftersom det inte finns något positivt resultat att dra av. År X2 har A inte tagit

emot någon utdelning och A har heller inget anståndsbelopp som löper vid utgången av året. För att A ska ha samma möjlighet att få anstånd med källskatten som har betalats i efterhand som om källskatten hade tagits ut vid utdelningstillfället, bör källskatten, i den utsträckning den ryms i anståndsutrymmet för X1, beaktas vid beräkningen av anståndsutrymmet för X2. För att uppnå detta bör källskatten hänförlig till utdelningen X1 anses vara ett anståndsbelopp vid utgången av X2, i den utsträckning den ryms inom anståndsutrymmet för X1. Ett fiktivt anståndsbelopp bör således beaktas vid beräkningen av anståndsutrymmet i dessa fall. Denna metod bör också tillämpas för efterföljande år. Om betalning av källskatten i exemplet hade skett X7 bör den del av det fiktiva anståndsbeloppet som ryms inom anståndsutrymmet X2 beaktas vid beräkningen av anståndsutrymmet X3. Den del av det fiktiva anståndsbeloppet som ryms inom utrymmet X3 bör beaktas vid beräkningen av anståndsutrymmet X4 osv. fram till beskattningsåret för betalningen av källskatten.

Förslaget föranleder införandet av 21, 22, 24 och 25 §§ i den nya lagen om källskatt på utdelning.

5.8.5 Beräkning av den skattskyldiges resultat

Förslag: Vid beräkningen av den skattskyldiges resultat ska samma regler tillämpas som enligt inkomstskattelagen gäller för beräkningen av överskottet av lågbeskattade inkomster i utländska juridiska personer. Vid beräkningen gäller att utländsk allmän skatt inte får dras av, att vissa förutsättningar för räkenskapsenlig avskrivning inte behöver tillämpas och att bestämmelserna om periodiseringsfond inte ska tillämpas.

Det bör regleras vilken rättsordning som ska tillämpas när det gäller att bestämma den utländska juridiska personens resultat vid beräkningen av anståndsutrymmet. För att systemet ska vara förenligt med EU-rätten bör en utländsk juridisk person kunna få anstånd med källskatt på utdelning i situationer när en svensk juridisk person inte bolagsbeskattas för en motsvarande utdelning. För att så långt det är möjligt säkerställa detta är bedömningen att resultatet måste beräknas på samma sätt för dessa båda

jämförelseobjekt. För att det ska kunna avgöras om en utländsk juridisk person befinner sig i en jämförbar resultatmässig position som ett svenskt bolag krävs därför att den utländska juridiska personens resultat beräknas efter svenska regler. Ett motsvarande förfarande existerar redan i dag. I 39 a kap. inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, finns det bestämmelser om beskattning i vissa fall av delägare i utländska juridiska personer med lågbeskattade inkomster. Av 39 a kap. 10–12 §§ IL framgår att vid beräkningen av överskottet av lågbeskattade inkomster ska inkomstberäkningen göras med utgångspunkt i svenska regler. En beräkningsmetod motsvarande den som gäller vid beräkning av överskott av lågbeskattade inkomster är lämplig att använda i nu aktuella fall.

I 39 a kap. 10 § IL anges att de regler i inkomstskattelagen som gäller för svenska aktiebolag ska tillämpas, med undantag för de schablonregler som gäller för investmentbolag. Inkomsterna ska behandlas på samma sätt som om de hade uppkommit i Sverige. Av detta följer att om det finns särskilda regler för svenska aktiebolag gäller de även för dessa utländska juridiska personer. Reglerna i 24 kap. IL om näringsbetingade andelar kan sålunda tillämpas på en utländsk juridisk person eftersom den ska likställas med ett svenskt aktiebolag. Vissa regler ställer emellertid krav på skattskyldighet i Sverige för att de ska få tillämpas. Den omständigheten att ett svenskt aktiebolag alltid är skattskyldigt i Sverige enligt intern rätt medför inte att den utländska juridiska personen ska anses vara skattskyldig här enligt denna paragraf. Reglerna om koncernbidrag eller underprisöverlåtelser kan exempelvis inte appliceras på ett skattskyldigt bolag i detta fall.

Av 39 a kap. 11 § IL framgår att bolagets resultat- och balansräkning ska ligga till grund för inkomstberäkningen, och de ska vara upprättade enligt bestämmelserna i bokföringslagen (1999:1078). Resultat- och balansräkningarna ska räknas om till svenska kronor när de lämnas i deklarationen. Vid omräkningen ska principerna i 5–7 §§ lagen (2000:46) om omräkningsförfarande vid beskattningen för företag som har sin redovisning i euro, m.m. (omräkningslagen) tillämpas på motsvarande sätt. I paragrafens tredje stycke finns ett undantag från bestämmelserna i första stycket om hur resultat- och balansräkningen ska vara upprättad. Inkomstberäkningen får ske med utgångspunkt i resultat- och balansräkningar som har upprättats enligt andra regler än som anges i första

stycket 1 och 2, om den upprättade redovisningen innehåller tillförlitliga uppgifter som är tillräckliga för beskattningen.

I 39 a kap. 12 § IL finns bestämmelser om beskattningsår för den utländska juridiska personen. Som beskattningsår räknas den period för vilken inkomstbeskattning sker enligt lagstiftningen i den stat där personen hör hemma. Om sådana regler saknas är det räkenskapsåret i den staten som ska användas.

Vid beräkningen av den skattskyldiges resultat enligt 39 a kap. 10–12 §§ IL gäller ingen begränsning avseende tidigare års underskott (jfr 39 a kap. 6 § IL). Den skattskyldiges underskott från tidigare år ska alltså beaktas fullt ut vid denna beräkning.

Förutom bestämmelserna om beräkning av överskottet av lågbeskattade inkomster i 39 a kap. 10–12 §§ IL bör vissa särskilda bestämmelser tillämpas vid beräkningen av bolagets resultat. När det gäller beräkningen av lågbeskattade inkomster finns det en uppräkning av särskilda bestämmelser i 39 a kap. 14 § IL och förslaget har till viss del utformats med utgångspunkt i dessa särskilda bestämmelser.

Sådana utländska allmänna skatter som avses i 16 kap. 19 § andra stycket IL bör inte få dras av. Detta sammanhänger med att ett svenskt bolag inte får dra av svenska allmänna skatter. En utländsk juridisk person bör därmed inte heller få dra av allmänna skatter som betalats i den stat där personen hör hemma, vilket annars skulle ha blivit följden av att den utländska juridiska personen tillämpar reglerna för svenska aktiebolag. En sådan särskild bestämmelse finns även avseende beräkningen av lågbeskattade inkomster.

Vidare bör gälla att räkenskapsenlig avskrivning får tillämpas vid beräkningen, utan hänsyn till de förutsättningar som anges i 18 kap. 14 § första stycket IL. Det innebär att den utländska juridiska personen vid beräkningen kan tillämpa räkenskapsenlig avskrivning utan hänsyn till kraven på att räkenskaperna ska avslutas med årsbokslut eller att avdraget även ska finnas i bokslutet. Även i detta fall finns det en motsvarande särskild bestämmelse vid beräkningen av lågbeskattade inkomster.

Härutöver bör gälla att bestämmelserna om avsättning till periodiseringsfond i 30 kap. IL inte får tillämpas. Systemet med periodiseringsfonder är en möjlighet till uppskjuten beskattning som bara står öppen för den som bedriver verksamhet som är skattepliktig i Sverige. Det framgår indirekt av att avdragen ska återföras i

förtid om verksamheten eller skattskyldigheten upphör eller verksamheten annars inte längre ska beskattas i Sverige, 30 kap. 8 § IL. Det kan i och för sig hävdas att det följer av 39 a kap. 10 § IL och skattskyldigheten i Sverige att reglerna om avsättning till periodiseringsfond inte kan tillämpas vid beräkningen. Det är dock inte uppenbart eftersom bestämmelserna om avsättning till periodiseringsfond i 30 kap. 1–4 §§ IL inte uttryckligen anger ett krav på skattskyldighet. Reglerna om periodiseringsfond bör därför undantas från beräkningen enligt 39 a kap. 10–12 §§ IL genom ett tillägg i lagtexten.

Förslaget föranleder införandet av 23 § i den nya lagen om källskatt på utdelning.

5.8.6 Anståndsbeloppets storlek

Förslag: Anstånd beviljas med ett belopp som motsvarar anståndsutrymmet.

Om ansökan avser anstånd med källskatt som har betalats i efterhand beviljas anstånd med ett belopp som motsvarar det anståndsutrymme som är lägst för de beskattningsår som det ska finnas ett anståndsutrymme för.

Om den skattskyldige har rätt till återbetalning av källskatt och har fått anstånd med betalning av källskatten ska beviljat anstånd sättas ned i motsvarande utsträckning.

Om förutsättningarna för anstånd är uppfyllda ska enligt förslaget den skattskyldige få anstånd med betalning av källskatt på utdelning. Anståndsbeloppet bör uppgå till anståndsutrymmet. Om den skattskyldige har ett negativt resultat eller ett nollresultat, och inte tidigare under beskattningsåret beviljats anstånd och inte ingår i en företagsgrupp med konsoliderad inkomstbeskattning, innebär detta att anståndsbeloppet motsvarar skatten på den mottagna utdelningen eller anståndsbeloppet vid beskattningsårets utgång. Om resultatet är positivt minskar dock anståndsutrymmet i motsvarande utsträckning (efter det att resultatet har multiplicerats med den aktuella källskattesatsen). Anstånd kan inte beviljas med ett högre belopp än det som den skattskyldige har ansökt om anstånd med betalning av.

Om en skattskyldig juridisk person ansöker om anstånd med betalning av kupongskatt som har betalats efter utgången av det beskattningsår som följer närmast efter det beskattningsår när utdelningstillfället inträffade bör i vissa fall krävas att det finns ett anståndsutrymme för flera beskattningsår för att anstånd ska kunna beviljas, se avsnitt 5.8.3. Om anstånd beviljas i ett sådant fall bör anstånd beviljas med ett belopp som motsvarar det anståndsutrymme som är lägst för de beskattningsår som det ska finnas ett anståndsutrymme för. På så sätt behandlas anstånd med betalning av sådan källskatt på samma sätt som anstånd med betalning av källskatt på utdelning som tagits ut på annat sätt.

Den skattskyldige har under vissa förutsättningar rätt till återbetalning av källskatt på utdelning. Det gäller till exempel om källskatt har innehållits med högre belopp än vad som följer av ett skatteavtal (54 kap. 3 § SFL). En skattskyldig som redan har fått källskatt återbetalad till följd av ett beviljat anstånd kan inte med stöd av 54 kap. 3 § SFL få källskatt som omfattas av anståndet återbetalad en gång till. I dessa situationer finns ingen källskatt att återbetala, eftersom det redan har skett med stöd av bestämmelserna om anstånd.

När den skattskyldige har rätt till återbetalning av kupongskatt som omfattas av anståndet bör anståndet sättas ned i samma utsträckning som den skattskyldige har rätt till återbetalning enligt 54 kap. 3 § SFL.

Förslaget föranleder införande av 26 § i den nya lagen om källskatt på utdelning.

5.8.7 Återbetalning av källskatt

Bedömning: Om den skattskyldige har beviljats anstånd med betalning av källskatt på utdelning ska Skatteverket återbetala källskatt motsvarande anståndsbeloppet. Återbetalning ska bara göras första gången som ett anstånd för en viss utdelning prövas.

När Skatteverket beviljar anstånd bör den skattskyldige få rätt till återbetalning av den källskatt som omfattas av anståndet.

En utländsk juridisk person som har ett tidigare beviljat anstånd med betalning av källskatt för en viss utdelning kan beviljas ett nytt

anstånd om förutsättningarna för anstånd fortfarande är uppfyllda (se avsnitt 5.8.9). Återbetalning bör dock bara ske första gången som ett anstånd för en viss utdelning beviljas och således inte vid ett eventuellt nytt anstånd som baseras på ett tidigare beviljat anstånd enligt 19 § andra stycket.

Förslaget föranleder införande av 27 § i den nya lagen om källskatt på utdelning.

5.8.8 Anståndstiden

Förslag: Ett beviljat anstånd ska gälla fram till och med fyra månader efter utgången av det beskattningsår som följer närmast efter det beskattningsår vars anståndsutrymme ligger till grund för anstånd. Saknas tillförlitliga uppgifter om det efterföljande beskattningsårets längd, ska det anses vara lika långt som det beskattningsår som anståndsutrymmet avser.

Om den skattskyldige ansöker om ett nytt anstånd innan anståndstiden löper ut gäller anståndet fram till dess att Skatteverket har meddelat beslut i fråga om anståndet. Detta gäller bara om beslutet meddelas efter det att anståndstiden löper ut.

Anståndet ska upphöra om den skattskyldige begär det.

Om ansökan avser anstånd med källskatt som har betalats i efterhand ska anståndstiden gälla fram till och med fyra månader efter utgången av det beskattningsår då källskatten betalades. Saknas tillförlitliga uppgifter om detta beskattningsårs längd, ska det anses vara lika långt som det senaste beskattningsår vars anståndsutrymme ligger till grund för anståndet.

Med hänsyn till att rätten till anstånd är beroende av den skattskyldiges resultat för ett visst beskattningsår, bör som utgångspunkt ett beviljat anstånd gälla till utgången av det därpå följande beskattningsåret. När nästa beskattningsår har gått ut och ett resultat kan beräknas för detta år är det resultatet avgörande för rätten till ett nytt anstånd. Det bör då göras en ny bedömning av om förutsättningarna för anstånd fortfarande är uppfyllda och hur stort

anståndsutrymmet i så fall ska vara. Vad som avses med beskattningsår i detta hänseende framgår av 39 a kap. 12 § IL, se avsnitt 5.8.5.

Förslaget innebär att ett anstånd ska upphöra vid en viss tidpunkt. Den tidpunkten bör infalla efter utgången av det beskattningsår som följer närmast efter det beskattningsår vars anståndsutrymme ligger till grund för anståndet. Om till exempel den skattskyldige får en utdelning år X1 och denne under år X2 ansöker om anstånd med betalning av källskatten hänförlig till utdelningen, är det anståndsutrymmet år X1 som är avgörande för om ansökan ska beviljas. Om ansökan beviljas bör tidpunkten för när anståndet ska upphöra infalla efter utgången av år X2. Den skattskyldige bör dock ges tillräcklig tid att komma in med bevisning om att förutsättningarna för anstånd fortfarande är uppfyllda, vilket innebär att det beviljade anståndet inte kan upphöra exakt vid utgången av det därpå följande året. Årets resultat ska beräknas och räknas om enligt svenska regler och därefter ska handlingarna ges in till Skatteverket. Fyra månader får anses vara en skälig tid för att hinna genomföra dessa åtgärder. Ett beviljat anstånd bör således gälla till och med fyra månader efter utgången av det beskattningsår som följer närmast efter det beskattningsår vars anståndsutrymme ligger till grund för anståndet, dvs. anståndet bör gälla till och med den 30 april år X3 i exemplet ovan.

Om Skatteverket inte har information om längden på det därpå följande beskattningsåret, eller om informationen är bristfällig, ska det beskattningsåret antas vara lika långt som det beskattningsår som beslutet om anstånd avser.

Om den skattskyldige ansöker om ett nytt anstånd och Skatteverket inte hinner meddela beslut i fråga om anstånd innan anståndstiden löper ut, bör anståndet gälla till dess Skatteverket meddelar sitt beslut. Detta bör dock bara gälla om Skatteverket meddelar beslutet efter det att anståndstiden skulle ha löpt ut

Förslaget innebär alltså att om en utländsk juridisk person den 1 februari 2024 ansöker om ett nytt anstånd på grund av ett, enligt personen, befintligt anståndsutrymme under 2023, gäller anståndet till dess Skatteverket prövar ansökan, om Skatteverkets prövning sker efter den 30 april 2024. Om Skatteverket avslår ansökan exempelvis redan den 1 april 2024 löper anståndet vidare enligt huvudregeln, dvs. månaden ut.

Ett anstånd bör på den skattskyldiges begäran kunna upphöra vid ett tidigare tillfälle än vad som föreslås ovan i detta avsnitt. Begäran bör kunna avse hela eller en del av anståndet.

En ansökan om anstånd med betalning av källskatt som har betalats i efterhand efter utgången av det beskattningsår som följer närmast efter det beskattningsår när utdelningstillfället inträffade bör i vissa fall baseras på anståndsutrymmet för flera beskattningsår, varav det sista är beskattningsåret som föregår det beskattningsår när källskatten betalades, se avsnitt 5.8.3. I dessa fall bör anståndstiden gälla fram till och med fyra månader efter utgången av det beskattningsår då källskatten betalades. Saknas tillförlitliga uppgifter om detta beskattningsårs längd, bör det anses vara lika långt som det senaste beskattningsåret vars anståndsutrymme ligger till grund för anståndet.

Förslaget föranleder införande av 28–30 §§ i den nya lagen om källskatt på utdelning.

5.8.9 Nytt anstånd

Förslag: En utländsk juridisk person som har ett tidigare beviljat anstånd med betalning av källskatt för en viss utdelning ska beviljas ett nytt anstånd om

1. den utländska juridiska personen sedan utdelningstillfället hör hemma i

- en medlemsstat i EU,
- en stat inom EES som har ingått en särskild överenskommelse med Sverige eller EU om ömsesidigt bistånd för indrivning av skattefordringar, eller
- en stat som har ingått ett skatteavtal med Sverige som innehåller artiklar om informationsutbyte och bistånd med indrivning av skattefordringar, och

2. det finns ett anståndsutrymme för det beskattningsår som följer närmast efter det beskattningsår vars anståndsutrymme ligger till grund för det tidigare beviljade anståndet.

En artikel eller en särskild överenskommelse om bistånd med indrivning av skattefordringar ska ha en räckvidd som är likartad med den som föreskrivs i indrivningsdirektivet.

Som framgår av avsnitt 5.8.8 föreslås att anstånd bör gälla fram till och med fyra månader efter utgången av det beskattningsår som följer närmast efter det beskattningsår vars ståndsutrymme ligger till grund för anståndet. Den skattskyldige bör ges möjlighet att ansöka om ett nytt anstånd som helt eller delvis motsvarar det tidigare anståndet. Utgångspunkten bör vara att denna möjlighet ges till bolag som befinner sig i en liknande situation som bolag som är skattepliktiga till bolagsskatt och som inte behöver betala bolagsskatt på en mottagen utdelning på grund av att det inte uppvisar överskott ett eller flera beskattningsår efter det beskattningsår när utdelningstillfället inträffade. Detta syfte uppnås genom att, i tillämpliga delar, ha samma förutsättningar för nytt anstånd som för när en skattskyldig för första gången ansöker om anstånd avseende en utdelning.

Det innebär att det bör finnas ett ståndsutrymme för det beskattningsår som följer närmast efter det beskattningsår vars ståndsutrymme ligger till grund för det tidigare beviljade anståndet. I vissa fall kommer det nya ståndsbeloppet att uppgå till samma belopp som det tidigare ståndsbeloppet. I andra fall kommer dock det nya ståndsbeloppet att uppgå till ett lägre belopp eftersom en ny beräkning av ståndsutrymmet ska göras.

Följande exempel kan åskådliggöra tillämpningen. Det utländska bolaget A får en utdelning om 200 från ett svenskt bolag den 1 april år X1. Från utdelningen tas källskatt ut i Sverige med 30 (15 procent). Bolaget har kalenderår som beskattningsår. Efter utgången av år X1 står det klart att A har ett positivt resultat med 80. Bolaget ansöker i början av år X2 om anstånd med källskatten. Förutsatt att tillräcklig bevisning presenteras för Skatteverket beräknas A:s ståndsutrymme till 18 (källskatten (30) minus det positiva resultatet multiplicerat med skattesatsen (80x0,15=12)) och A beviljas anstånd med samma belopp. Bolaget har därmed rätt till återbetalning med 18. Anståndet löper ut den 1 maj X3, om inte A innan dess ansöker om ett nytt anstånd. Anta att A den 1 februari X3 inkommer med en ansökan om ett nytt anstånd. A ger in ett underlag som dels styrker att bolaget hör hemma i en stat inom EU,

dels att resultatet för år X2 är +20. Eftersom ansökan om nytt anstånd har getts in ska Skatteverket inte förelägga den skattskyldige att betala källskatten när anståndstiden löper ut den 1 maj X3 utan först när Skatteverket har prövat ansökan. Anståndsbeloppet för år X2 beräknas till 15 (anståndsbeloppet vid utgången av året hänförligt till X1 (18) minus det positiva resultatet multiplicerat med skattesatsen (20x0,15=3)). Eftersom A har styrkt att förutsättningarna för ett nytt anstånd är uppfyllda ska Skatteverket bevilja ett nytt anstånd om 15. De återstående 3 av det tidigare beviljade anståndet ska Skatteverket förelägga bolaget att betala.

Härutöver bör gälla att den skattskyldige sedan utdelningstillfället hör hemma i en medlemsstat inom i EU, i en stat inom EES som har ingått en särskild överenskommelse med Sverige eller EU om ömsesidigt bistånd för indrivning av skattefordringar eller en stat som har ingått ett skatteavtal med Sverige som innehåller artiklar om informationsutbyte och bistånd med indrivning av skattefordringar. En artikel eller en särskild överenskommelse om bistånd med indrivning av skattefordringar bör ha en räckvidd som är likartad med den som föreskrivs i indrivningsdirektivet.

Som anges ovan bör det ankomma på den skattskyldige att lägga fram bevisning om att förutsättningarna för anstånd är uppfyllda och storleken på anståndsutrymmet (se avsnitt 5.8.4). Detta bör även gälla när den skattskyldige ansöker om nytt anstånd som helt eller delvis motsvarar det tidigare anståndet.

Om en ansökan om anstånd med betalning av källskatt som har betalats i efterhand och som baseras på anståndsutrymmet för flera beskattningsår beviljas, bör anståndet sträcka sig till och med fyra månader efter utgången av det beskattningsår när källskatten betalades, se avsnitt 5.8.8. En ansökan om ett nytt anstånd som helt eller delvis motsvarar ett sådant anstånd bör bedömas på samma sätt som anstånd som inte avser källskatt som har betalat i efterhand, dvs. utifrån anståndsutrymmet för det beskattningsår som följer närmast efter det beskattningsår vars anståndsutrymme ligger till grund för det tidigare beviljade anståndet. För den första ansökan om nytt anstånd är det i dessa fall anståndsutrymmet för beskattningsåret när källskatten betalades som är avgörande för rätten till anstånd.

Förslaget föranleder införande av 19 § i den nya lagen om källskatt på utdelning.

5.8.10 Ansökan om anstånd

Förslag: En skriftlig ansökan om anstånd ska ha kommit in till Skatteverket senast vid utgången av det beskattningsår som följer närmast efter det beskattningsår när utdelningstillfället inträffade.

Om källskatt har betalats i efterhand ska ansökan om anstånd ha kommit in till Skatteverket senast vid utgången av det beskattningsår när källskatten betalades. Om källskatten har betalats när mindre än fyra månader återstår av beskattningsåret ska dock ansökan senast ha kommit in fyra månader efter betalningen.

Ett villkor för att anstånd ska kunna beviljas bör vara att den skattskyldige kan styrka att det finns ett anståndsutrymme för det beskattningsår när utdelningstillfället inträffade, se avsnitt 5.8.4. Vid beräkningen av anståndsutrymmet ska den skattskyldiges resultat beaktas. En resultatberäkning låter sig inte göras med någon exakthet under innevarande räkenskapsår. Det är därför omöjligt för det utdelande bolaget, godkänd mellanman eller någon annan som ska göra skatteavdrag för källskatt på utdelningen att vid utdelningstillfället ta hänsyn till en eventuell rätt till anstånd med skatten. Anstånd på grund av negativt resultat eller ett nollresultat kan således inte ges i form av direktnedsättning. Det måste i stället tillgodoföras den skattskyldige i efterhand – genom återbetalning – när rätten till anstånd har konstaterats.

Den skattskyldige bör således vara hänvisad till att ansöka om anstånd med källskatten i efterhand, när skatteavdrag för källskatt redan har gjorts eller källskatt har betalats. Detta bör göras genom en skriftlig ansökan till Skatteverket.

I avsnitt 5.8.9 görs bedömningen att ett bolag som är skattskyldigt till källskatt på utdelning inom fyra månader efter ett visst beskattningsårs utgång bör kunna bedöma om förutsättningarna för att beviljas anstånd är uppfyllda. Om bolaget redan har ett beviljat anstånd måste det också inom dessa fyra månader ge in en ansökan om nytt anstånd, annars löper anståndet ut. Det rimliga är också att ett bolag som uppvisar underskott eller nollresultat så fort som möjligt vill komma i åtnjutande av den likviditetsförstärkning som ett anstånd med betalning av kupongskatt innebär. Fristen inom

vilken bolaget måste ansöka om anstånd bör därför inte utsträckas längre än till utgången av det beskattningsår som följer på det beskattningsår under vilket utdelningstillfället inträffade. En längre tidsfrist än så kräver dessutom komplicerade regler för hur bolagets resultat, betalad kupongskatt och beviljade anstånd under det eller de beskattningsår som följer på det beskattningsår när utdelningen mottogs ska beaktas.

Om kupongskatt har betalats efter utgången av det beskattningsår som följer närmast efter det beskattningsår när utdelningstillfället inträffade bör ansökan om anstånd ha kommit in till Skatteverket senast vid utgången av det beskattningsår när källskatten betalades. Om källskatten betalades när mindre än fyra månader återstår av beskattningsåret bör dock ansökan ha kommit in senast fyra månader efter betalningen.

Förslaget föranleder införande av 31 § i den nya lagen om källskatt på utdelning.

5.8.11 Betalning av källskatt

Bedömning: När anståndet upphör ska Skatteverket förelägga den skattskyldige att inom två månader från den dag då denne fick del av föreläggandet betala källskatten som belöper på anståndet. Detta gäller dock inte till den del den skattskyldige beviljas ett nytt anstånd.

När anståndet upphör på grund av att anståndstiden löper ut eller på den skattskyldiges begäran bör källskatten betalas. Skatteverket bör förelägga den skattskyldige att inom två månader från den dag då denne fick del av föreläggandet betala källskatten på utdelning. Detta gäller dock inte till den del den skattskyldige beviljas ett nytt anstånd.

Om källskatten inte betalas i rätt tid, ska kostnadsränta beräknas från och med dagen efter den dag då beloppet senast skulle ha betalats (se 65 kap. 13 § SFL och avsnitt 6.12.4).

Förslaget föranleder införande av 32 § i den nya lagen om källskatt på utdelning.

5.8.12 Exempel

I det följande exemplet beskrivs hur bestämmelserna är avsedda att tillämpas under en femårsperiod för ett företag som ansöker om anstånd med betalning av källskatt på utdelning.

Anta att det belgiska företaget A SA den 15 april år X1 får utdelning från ett svenskt noterat bolag med totalt 400. Från utdelningen tas källskatt ut med 15 procent, dvs. med 60. Den 22 maj X1 får företaget utdelning på ett annat svenskt innehav med totalt 100, från vilken kupongskatt tas ut med 15. A SA har kalenderår som beskattningsår. När bokslutet görs för år X1 står det klart att A SA, efter omräkning av resultatet enligt svenska regler, uppvisar ett negativt resultat med 100 (23 §). Anståndsutrymmet uppgår till 75 eftersom någon reducering av anståndsutrymmet inte ska ske då A SA:s resultat är negativt (21 §). Eftersom A SA redovisar ett negativt resultat behöver inte resultatet multipliceras med källskattesatsen (25 §).

A SA inkommer den 12 april år X2 till Skatteverket med en ansökan om anstånd avseende beskattningsåret X1. Företaget styrker att källskatt har tagits ut med totalt 75 och att företaget enligt svenska regler har ett negativt resultat om 100. Skatteverket meddelar beslut om att företaget beviljas anstånd med att betala källskatt avseende de båda utdelningarna, dvs. med 60 respektive 15 (sammanlagt 75). Det sammanlagda anståndsbeloppet motsvarar anståndsutrymmet (26 §). Eftersom Skatteverket har beviljat ansökan om anstånd ska Skatteverket återbetala den källskatt som har tagits ut för utdelningarna, dvs. 75 betalas tillbaka till A SA (27 §). Den 1 maj år X2 får A SA utdelning från ett svenskt noterat bolag med totalt 200. Från utdelningen tas källskatt ut med 15 procent, dvs. med 30. Den 1 oktober X2 får företaget utdelning på ett annat svenskt innehav med totalt 100, från vilken källskatt innehållits med 15.

A SA inkommer den 1 februari år X3 till Skatteverket med en ansökan om nytt anstånd avseende de tidigare beviljade anstånden och ansöker samtidigt om anstånd avseende utdelningen som bolaget erhöll den 1 maj X2. Eftersom ansökan om nytt anstånd kommer in före den 30 april X3 löper anståndstiden till dess att Skatteverket meddelar beslut i fråga om anstånd (29 §). Skatteverket ska pröva om förutsättningarna för anstånd är uppfyllda, dels

avseende de tidigare beviljade anstånden (19 § andra stycket), dels för utdelningen som A SA fick den 1 maj X2 (19 § första stycket). Företaget ger in underlag för att styrka att det fortfarande hör hemma i en stat inom EU, att källskatt har tagits ut avseende utdelningen den 1 maj X2 och företagets resultat efter omräkning av resultatet enligt svenska regler. Underlaget visar att företaget uppvisar ett negativt resultat med 200 för X2. Anståndsutrymmet uppgår därmed till summan av anståndsbeloppen vid utgången av X2 (75) och källskatten som tagits ut avseende utdelningen den 1 maj X2 (30), dvs. 105 (75+30). Källskatten avseende utdelningen den 1 oktober ska inte beaktas eftersom A SA inte har ansökt om anstånd med betalning av denna skatt. Skatteverket beviljar nytt anstånd för de tidigare beviljade anstånden (60+15) och anstånd med att betala källskatten som tagits ut för utdelningen den 1 maj X2 (30), sammanlagt 105, vilket motsvarar anståndsutrymmet. Källskatten om 30 återbetalas till A SA. Den 1 augusti X3 ansöker A SA om anstånd avseende utdelningen som bolaget fick den 1 oktober X2. Anståndsutrymmet uppgår till summan av uttagen källskatt på utdelningar som A SA fått under X2 (eftersom företaget numera ansökt om anstånd med betalningen av källskatten avseende bägge utdelningar) plus anståndsbeloppen vid utgången av X2, dvs. till 120 ((30+15)+(60+15)) minus det tidigare beviljade anståndet, dvs. till 15 (120–105). Detta innebär att A SA får anstånd med att betala källskatten avseende utdelningen företaget fick i oktober X2. Källskatten om 15 återbetalas till A SA.

År X3 blir ett bättre år resultatmässigt för A SA. Företaget har nu ett plusresultat på 400 efter omräkning till svenska regler. De innehav av svenska aktier som gav utdelning under X2 har avyttrats utan att generera några nya utdelningar under året. Den 1 april X4 ansöker A SA om nytt anstånd avseende de anstånd som fortfarande löper. Under X3 beviljade Skatteverket anstånd med sammanlagt 120 (60+15+30+15). Dessa anstånd gäller till och med den 30 april (27 § första stycket). Skatteverket meddelar dock beslut i fråga om anstånd först den 15 maj X4. Anståndstiden förlängs fram till dess att Skatteverket har meddelat beslutet (29 §). Anståndsutrymmet uppgår till summan av anståndsbeloppen vid utgången av X3, dvs. 120, minskat med det positiva resultatet X3. Innan differensen beräknas ska dock resultatet multipliceras med den skattesats som hade gällt för A SA om företaget hade fått en utdelning samma dag

som ansökan om anstånd gjordes (25 §). Källskattesatsen har i detta exempel inte ändrats och resultatet ska därför multipliceras med 15 procent. Anståndsutrymmet för X3 uppgår således till 60 (120–(400x0,15)). Skatteverket väljer att pröva anstånden i kronologisk ordning, med anstånd som avser den senast mottagna utdelningen först. Anståndet om 15, avseende utdelningen i oktober X2, ryms inom anståndsutrymmet och Skatteverket beviljar därför A SA nytt anstånd med 15. Genom att bevilja detta anstånd minskar anståndsutrymmet för X3 med 15 (21 § 4). Även anståndet om 30, avseende utdelningen i maj X2, ryms inom anståndsutrymmet och Skatteverket beviljar anstånd med detta belopp. Anståndsutrymmet minskar således med ytterligare 30 och då återstår bara 15. Det innebär att även anståndet om 15, avseende det nya anståndet som beviljades under X2 och som ursprungligen härrör från utdelningen den 1 oktober X1 ryms inom anståndsutrymmet och Skatteverket beviljar anstånd med detta belopp. Därmed återstår inget anståndsutrymme för X3 och Skatteverket avslår ansökan om nytt anstånd avseende anståndet om 60, som ursprungligen härrör från utdelningen den 15 april X1. Skatteverket ska därför förelägga A SA att inom två månader från den dag då företaget fick del av föreläggandet betala källskatten med 60 (32 §). I slutet av år X4 beslutas att A SA ska övergå till brutet räkenskapsår. Beskattningsåret som började den 1 januari X4 ska därför förlängas till den 30 juni X5. Företaget inkommer med handlingar till Skatteverket i januari X5 som styrker omläggningen. Skatteverket noterar att det befintliga anståndet gäller till och med den 31 oktober X5.

Under det förlängda räkenskapsåret har verksamheten tagit fart för A SA som nu har ett överskott om 1 500, beräknat enligt svenska regler. Det står därför klart att det inte finns något anståndsutrymme och företaget ansöker inte om nytt anstånd. A SA:s anstånd med att betala källskatt om 60 löper ut den 1 november X5. Skatteverket ska därefter förelägga A SA att inom två månader från den dag då företaget fick del av föreläggandet betala källskatt med 60 (32 §).

5.9 Skattskyldighetens inträde

Bedömning: Det saknas behov av att föreslå särskilda bestämmelser om skattskyldighetens inträde.

I kupongskattelagen finns bestämmelser om vad som avses med utdelningstillfället. Utdelningstillfället är av betydelse för vem som är utdelningsberättigad enligt lagen, och därmed också skattskyldig. I 2 § första stycket kupongskattelagen anges att med utdelningstillfället avses för avstämningsbolag den i 4 kap. 39 § aktiebolagslagen avsedda dagen för avstämning och för andra aktiebolag liksom i fråga om värdepappersfond eller specialfond den dag då utdelningen blir tillgänglig för lyftning.

För obegränsat skattskyldiga gäller att utdelningen ska tas upp när den kan disponeras, 42 kap. 12 § IL. Kupongskattelagsutredningen konstaterade att denna skillnad i behandling bland annat innebar tillämpningssvårigheter vid sakutdelning. Enligt utredningen fanns det inte några egentliga skäl för att ha en annan beskattningstidpunkt vid utdelning till begränsat skattskyldiga än den som gäller vid utdelning till obegränsat skattskyldiga. Kupongskattelagsutredningen föreslog därför att skattskyldigheten i samtliga fall ska inträda när utdelningen blir tillgänglig för lyftning.[60]

Enligt det nu lämnade förslaget framgår det direkt av bestämmelserna om skattskyldighet vilken tidpunkt som är relevant för bedömningen av vem som är skattskyldig, se avsnitt 5.4.2. Det är också vid denna tidpunkt som den skattskyldige blir skattskyldig. Det är således vid utdelningstillfället som det bestäms vem som är skattskyldig och vid samma tidpunkt inträder också skattskyldigheten. Det saknas därför anledning att föreslå särskilda regler om skattskyldighetens inträde.

5.10 Utdelning av annat än pengar

I 21 § kupongskattelagen finns särskilda bestämmelser för utdelning av annat än pengar (s.k. sakutdelning). Om utdelning lämnas i annat än pengar i svenskt mynt och om det föreligger skyldighet att betala in kupongskatt, ska det utdelande bolaget senast en vecka efter

[60] SOU 1999:79 s. 148.

beslutet om utdelning till Skatteverket lämna in en bestyrkt uppgift om de utdelade tillgångarnas värde vid utdelningstillfället. Om värdet är för lågt uppgivet, ska Skatteverket meddela beslut om det nya värdet och förelägga bolaget att inom viss tid betala in tillkommande kupongskatt. Bolaget måste betala det tillkommande skattebeloppet men får i sin tur kräva det av den skattskyldige.

Inkomstskatterättsligt behandlas sakutdelning på samma sätt som utdelning av pengar. Inkomsten ska värderas till marknadsvärdet enligt 61 kap. 2 § IL. Skatteavdrag ska dock inte göras för sådan utdelning, 10 kap. 15 § första stycket skatteförfarandelagen. Det innebär att den skattskyldige själv måste ta upp sakutdelningen i sin inkomstdeklaration. Eftersom den skattskyldige inte lämnar deklaration när det gäller källskatt på utdelning måste skatteavdrag göras, vilket är en tydlig skillnad mellan inkomstbeskattningen och källskatten på utdelning.

Som utgångspunkt bör de nu föreslagna reglerna om källskatt på utdelning innebära en likformig behandling av sakutdelning och utdelning av pengar. Med utdelning av pengar avses kontant utdelning i svensk eller utländsk valuta. Sakutdelning är ofta problematisk när det gäller administrativ hantering och värdering. Reglerna om sakutdelning bör vara så enkla som möjligt samt innebära låga administrativa kostnader. I vissa delar är det dock ofrånkomligt att det skattemässiga regelverket om sakutdelning kommer att skilja sig åt från det som gäller utdelning av pengar.

När det gäller inkomstskatt finns det särskilda undantag från skattskyldighet för viss form av sakutdelning, som Lex ASEA och reglerna vid fusion och partiell fission. Det saknas emellertid samhällsekonomiska skäl för att gynna sakutdelning jämfört med kontant utdelning på ett mer övergripande plan. Det är därför inte aktuellt att av förenklingsskäl helt undanta sakutdelning från källskatt på utdelning, som några av utredningens referenser har föreslagit. Det finns dock inte heller skäl att onödigt försvåra sakutdelning. Sakutdelning bör därför behandlas skattemässigt likformigt med utdelning i pengar. De högre administrativa kostnaderna för skattskyldiga och mellanled som blir konsekvensen av en sakutdelning är något som måste beaktas av det utdelande bolaget vid valet av form för utdelningen.

I det följande behandlas de frågor angående sakutdelning som har med den materiella lagstiftningen att göra, främst frågor om

värdering och när utdelningstillfället inträffar. Frågor angående sakutdelning som har med skatteförfarandet att göra – till exempel hur skatteavdrag ska göras och vilka särskilda uppgiftskrav som ska uppställas – behandlas i avsnitt 6.4.3.

5.10.1 Utdelning av vissa finansiella instrument

Ett aktiebolag kan erbjuda sina aktieägare rätten att förvärva aktier i ett annat bolag till ett visst pris. Denna rättighet kallas ofta för inköpsrätt och kan likställas med en köpoption. Om en aktieägare får inköpsrätter eller får köpa sådana till ett pris som understiger marknadsvärdet innebär det att en utdelning ska anses ha skett, såväl civilrättsligt som skatterättsligt. Beskattning sker dock i dessa fall först när inköpsrätten utnyttjas eller avyttras. Om inköpsrätten utnyttjas beräknas utdelningen till inköpsrättens marknadsvärde när den utnyttjas. Om inköpsrätten i stället avyttras är det försäljningsintäkten som ska tas upp som utdelning. Det sagda gäller såväl vid inkomstbeskattningen som vid innehållande av kupongskatt. Mer om inköpsrätter finns i avsnitt 5.10.3.

Ett bolag kan även dela ut teckningsrätter till deltagande i nyemission i annat bolag. Värdet av sådana teckningsrätter ska tas upp som utdelning vid inkomstbeskattningen när rätten kan disponeras. Kupongskatt ska också tas ut vid samma tillfälle.

En aktieägare i ett bolag, som på grund av sitt innehav fått aktier genom s.k. aktiespridning, ska anses ha fått dessa aktier genom utdelning. Aktiespridning innebär att ett bolag A mot ersättning låter bolag B, vars aktie ska listas på en handelsplats, använda bolaget A:s aktieägarbok för att sprida sina aktier. Bolaget B, som vill noteras, kan därmed utöka antalet aktieägare till önskad nivå. Aktieägarna i bolag A kan få aktier i bolag B utan kostnad eller erbjudas att teckna aktier på förmånliga villkor i bolag B.

När en aktieägare får delta i en fond- eller nyemission i det bolag som denne äger aktier i är det varken någon civilrättslig eller skatterättslig utdelning. Då sker ingen värdeöverföring från bolaget, utan emissionen medför endast en utspädning av bolagets egna kapital. Detsamma gäller vid en split. Vid split fördelas befintligt eget kapital på ett större antal aktier och den enskilde aktieägaren

har då inte fått någon utdelning.[61] Vid sådana förändringar av befintliga aktieägares innehav ska källskatt inte tas ut. Split med efterföljande obligatorisk inlösen är ett sätt som används för att berika aktieägarna som är skattemässigt förmånligt för ägare som inte är obegränsat skattskyldiga i Sverige.

Det föreslås nu en formell koppling mellan vad som utgör utdelning enligt inkomstskattelagen och enligt den nya lagen om källskatt på utdelning, se avsnitt 5.5.2. Sådana utbetalningar som behandlas som utdelning inkomstskatterättsligt ska således även anses som utdelning när det gäller källskatt på utdelning.

5.10.2 Värdering av utdelning av annat än pengar

Förslag: Utdelning som lämnas i annan form än pengar ska värderas till marknadsvärdet vid utdelningstillfället.

En marknadsvärdering kan vara en komplicerad process, i vart fall när det gäller tillgångar som normalt inte omsätts på någon marknad. Ett exempel är aktier i onoterade företag. En möjlig väg för att förenkla värderingen är att införa schabloniserade inslag vid beskattningen. Utredningen om skatteregler för incitamentsprogram behandlade värderingsfrågor, i första hand avseende värdepapper, på ett förtjänstfullt sätt.[62] Utredningens bedömning var att även om det är svårt att värdera onoterade tillgångar är dessa svårigheter inte så stora att beskattningen inte längre bör basera sig på ett marknadsvärde. Den bedömningen gäller även i nu aktuellt avseende. Det är vidare svårt att hitta någon generell modell för schabloniserad värdering eftersom sakutdelning kan avse många olika slags tillgångar.

Sakutdelning ska således även fortsättningsvis värderas till marknadsvärdet. Värderingen av utdelning av annat än pengar blir därmed densamma avseende källskatt för utdelning som avseende inkomstskatt, vilket förenklar förfarandet och ökar likabehandlingen mellan dessa skatter. Det kommer således inte att bli någon

[61] Se RÅ 1989 ref. 101, RÅ 2006 not. 148 samt Skatteverkets Rättslig vägledning, under rubrikerna Teckningsrätter och inlösenrätter m.m. och Löpande avkastning.
[62] SOU 2016:23, Beskattning av incitamentsprogram, s. 199–231.

skillnad mellan skatteunderlaget för en begränsat och en obegränsat skattskyldig.

Av 61 kap. 2 § andra stycket IL framgår att med marknadsvärdet avses det pris som skulle ha betalats lokalt för att köpa motsvarande vara, tjänst eller förmån. I tredje stycket anges att marknadsvärdet för tillgångar från den egna näringsverksamheten ska bestämmas till det pris som företaget skulle ha fått om tillgången bjudits ut på marknaden på naturliga villkor. Bestämmelserna i inkomstskattelagen avser värdering av inkomster generellt. Det är därför lämpligt att den nya lagen om källskatt på utdelning innehåller en särskild paragraf om värdering av utdelning som lämnas i annat än pengar. Begreppet marknadsvärde får dock sin innebörd förklarad i de nämnda bestämmelserna i inkomstskattelagen, och dessa ska gälla även för betydelsen i den nya lagen.[63]

Hur marknadsvärderingen i övrigt ska gå till anges varken i inkomstskattelagen eller i den föreslagna lagen om källskatt på utdelning. För noterade tillgångar torde problemen vara små. Värdering av onoterade tillgångar är svårare. Av samma skäl som angavs av utredningen om skatteregler för incitamentsprogram kan det dock även avseende värderingen av sakutdelning finnas behov av att Skatteverket tar en mer aktiv roll. Det finns inget som hindrar att Skatteverket utfärdar allmänna råd och/eller ställningstaganden om vilka metoder som myndigheten anser är lämpligast för marknadsvärdering av olika slags tillgångar som delas ut. Av de signaler som erhållits från de som praktiskt har att tillämpa bestämmelserna inom detta område framgår att sådana klargöranden skulle vara välkomna.

För att utdelande bolag och godkända mellanhänder ska kunna göra ett korrekt skatteavdrag måste det finnas en rättvisande värdering vid utdelningstillfället. Detta uppnås genom att det utdelande bolaget åläggs att tillhandahålla en värdering när det sker en sakutdelning. Ett sådant krav följer redan i dag av 18 kap. 3 § ABL och behöver därför inte regleras explicit i den nya lagen. Tillgångarna som ska delas ut tillhör det utdelande bolaget och det är bolaget som har den bästa informationen för ett göra en bedömning av värdet på den utdelade tillgången. Om den utdelade tillgången är ett noterat värdepapper så är det förhållandevis enkelt för det utdelande bolaget

[63] Det följer av den föreslagna 2 § i den nya lagen om källskatt på utdelning, tillsammans med 2 kap. 1 § och 61 kap. 2 § IL.

att ange ett korrekt värde genom att avläsa kursen vid utdelningstillfället. Men är det till exempel fråga om utdelning av aktier i ett onoterat bolag är värderingen svårare. Det är viktigt att värderingen görs efter vedertagna principer och modeller som används i sammanhanget. De antaganden och överväganden som görs bör vara väl underbyggda och dokumenterade. Vid särskilt svåra fall kan det finnas anledning att kvalitetssäkra värderingen, t.ex. genom att låta den granskas eller helt genomföras av en oberoende part.

Om det utdelande bolaget är ett avstämningsbolag och utdelningen därför ska skötas av värdepapperscentral eller förvaltare ska det utdelande bolaget lämna uppgift om vilket värde som sakutdelningen ska åsättas vid utdelningstillfället (vilket är samma som avstämningsdagen i dessa fall).

Värderingen ska göras med hänsyn till förhållandena vid utdelningstillfället. Det är den tidpunkt då det avgörs vem som är skattskyldig för utdelningen och då ska också värdet av utdelningen anges. Det kan alltså bli så att det marknadsvärde som används som underlag för källskatt på utdelning skiljer sig från det värde som angetts i det förslag om vinstutdelning som har tillhandahållits bolagsstämman. Observera att utdelningen anses kunna disponeras – vilket motsvarar utdelningstillfället för andra bolag än avstämningsbolag – även när utdelningen betalas till ett särskilt konto enligt bestämmelserna i 13 b kap. 6 § skatteförfarandelagen.

Vid utdelning av inköpsrätter inträffar utdelningstillfället först när inköpsrätten utnyttjas eller avyttras, se avsnitt 5.10.3. Värdet av inköpsrätten kan därmed inte heller fastställas förrän vid denna senare tidpunkt. Om inköpsrätten utnyttjas och det finns ett noterat värde så är marknadsvärdet det noterade värdet vid utnyttjandet. Finns det inte något noterat värde ska marknadsvärdet uppskattas enligt gängse regler. Om inköpsrätten i stället avyttras är det försäljningsintäkten som ska tas upp som utdelning.

Förslaget föranleder införandet av 33 § i den nya lagen om källskatt på utdelning.

5.10.3 Utdelningstillfället vid viss sakutdelning

Förslag: Vid utdelning av inköpsrätt inträffar utdelningstillfället när inköpsrätten utnyttjas eller avyttras.

Med utdelningstillfället avses i den nya lagen den tidpunkt då det avgörs vem som är skattskyldig för en utdelning, se avsnitt 5.4.2. För avstämningsbolag inträffar utdelningstillfället på avstämningsdagen och för övriga bolag på den dag då utdelningen kan disponeras.

Utdelningstillfället vid sakutdelning är detsamma som vid kontantutdelning. I avstämningsbolag ska avstämningsdag anges även vid sakutdelning. För övriga bolag är utdelningstillfället när utdelningen kan disponeras. Vid sakutdelning kan utdelningen disponeras när mottagaren kan förfoga över den utdelade egendomen.

För inköpsrätter inträffar dock utdelningstillfället vid den tidpunkt när inköpsrätten utnyttjas eller avyttras. Formellt blir mottagaren skattskyldig först när denne genomför en transaktion med inköpsrätten, men det finns inget som hindrar att utdelande bolag eller godkänd mellanhand redan på avstämningsdagen upprättar en lista över vilka som har tilldelats inköpsrätter. Det är ju dessa som också kommer att bli skattskyldiga vid någon tidpunkt i framtiden, om de inte enbart låter inköpsrätten förfalla. Inköpsrätter ska också värderas vid utdelningstillfället, dvs. först när de utnyttjas eller avyttras.

När det gäller källskatt på utdelning har det övervägts om det är möjligt att flytta fram beskattningstidpunkten för inköpsrätter, från utnyttjandet till tilldelningen. Skälen för en sådan ändring är främst förenkling, då skatten skulle bestämmas vid samma tidpunkt för alla aktieägare, varvid det skulle bli enklare att bestämma skattebeloppet och innehålla rätterna till dess skatten har betalats. Utdelningsbeskattning vid tilldelningen skulle dock innebära att skatteunderlaget bestäms vid tilldelningen och inte vid utnyttjandet, vilket med hänsyn taget till den ekonomiska innebörden av inköpsrätter skulle innebära ett inslag av schablonbeskattning. En ändring av beskattningstidpunkten för inköpsrätter bara för källskatt på utdelning, och inte för inkomstskatten, riskerar att strida mot EU-rätten. Detta eftersom begränsat skattskyldiga då ska

betala källskatt baserat på ett annat värde än vad som gäller för obegränsat skattskyldiga vid i övrigt lika förhållanden.

Uppdraget för denna översyn har tolkats så att det inte ska föreslås några övergripande förändringar av inkomstbeskattningen. Någon tidigareläggning av källskatteuttaget avseende inköpsrätter föreslås därför inte. En bidragande orsak till det slutliga ställningstagandet är att tilldelning av inköpsrätter visat sig vara förhållandevis ovanligt.[64] Skattskyldighet för källskatt bör därför precis som i dag aktualiseras vid utnyttjande eller avyttring av inköpsrätten.

Förslaget föranleder införandet av 34 § i den nya lagen om källskatt på utdelning.

5.11 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Förslag: Den nya lagen om källskatt på utdelning träder i kraft den 1 januari 2022 i fråga om 35–41§§ och i övrigt den 1 juli 2022. Lagen tillämpas på utdelningar där utdelningstillfället inträffar efter den 30 juni 2022. När den nya lagen träder i kraft upphävs kupongskattelagen. Den upphävda lagen tillämpas fortfarande på utdelningar där utdelningstillfället inträffar före den 1 juli 2022.

Den nya lagen om källskatt på utdelning föreslås införlivas i det förfarandesystem som gäller för övrig beskattning. Förfarandet ska regleras i skatteförfarandelagen. Det innebär att ett helt nytt system för skatteavdrag, redovisning och betalning av källskatt ska införas. Det är därför av yttersta vikt att Skatteverket ges tillräcklig tid att tillhandahålla blanketter, information och nödvändiga IT-lösningar för att skatteförfarandet ska fungera. Även de som ska ta rollen som godkända mellanhänder behöver ges tid att utveckla och implementera IT-system för behandling av de uppgifter som ska lämnas.

Det är avgörande för det föreslagna systemets funktionalitet att nödvändiga strukturer är på plats vid ikraftträdandet. Om det till exempel skulle saknas förutsättningar för elektroniskt uppgiftslämnande när bestämmelserna träder i kraft är bedömningen att det allvarligt skulle skada förtroendet och acceptansen för det nya

[64] Enligt Euroclear Sweden AB har de under de senaste 15 åren hanterat färre än 15 stycken sådana erbjudanden från avstämningsbolag.

källskattesystemet. Det är således viktigare att det blir rätt från början och att allt är i sin ordning vid ikraftträdandet än att det går snabbt.

Såväl Skatteverket som Euroclear Sweden AB har uppskattat tidsåtgången till minst två år. Det saknas därför skäl att sätta en kortare tid än så. De flesta utdelningar betalas ut under våren, i april och maj. Men det finns svenska bolag som har fler än ett utdelningstillfälle under ett år, och vissa med brutet räkenskapsår kanske delar ut under hösten. I syfte att få en lugnare start för systemet föreslås att det träder i kraft på sommaren, då den mest hektiska utdelningsperioden har varit för det året. Därmed kan systemet testas på de fåtal utdelningar som sker under hösten och förhoppningsvis vara fullt redo när nästa stora utdelningsperiod börjar året efter. Med beaktande av det sagda föreslås att de nu föreslagna bestämmelserna ska träda i kraft den 1 juli 2022 och tillämpas på utdelningar där utdelningstillfället inträffar efter den 30 juni 2022.

Det påpekas ovan att det är viktigt att allt är i sin ordning när det nya förfarandesystemet träder i kraft. För att så ska kunna vara fallet ska bestämmelserna om ansökan och beslut om godkännande som mellanhand träda i kraft innan den övriga lagstiftningen. De som vill bli godkända mellanhänder kan då ansöka och få ett beslut om sin status innan det nya förfarandesystemet börjar gälla. Om det inte finns några godkända mellanhänder när systemet träder i kraft kommer skyldigheten att göra skatteavdrag och redovisa skatten att hamna på det utdelande bolaget. En sådan ordning skulle onödigt komplicera hanteringen inledningsvis. Det föreslås därför att bestämmelserna om godkänd mellanhand i 35–41 §§ lagen om källskatt på utdelning ska träda i kraft sex månader innan de övriga bestämmelserna i lagen träder i kraft, dvs. den 1 januari 2022. Skatteverket bör då ha ordnat med en webbaserad ansökningsfunktion som de företag som vill bli godkända mellanhänder kan använda. Skatteverket bör även tillse att granskning och beslut kan genomföras så att de företag som ansökt får besked om sin status i god tid innan det nya systemet i övrigt träder i kraft.

När den nya lagen träder i kraft upphävs kupongskattelagen. Den upphävda lagen ska dock fortfarande tillämpas på utdelningar där utdelningstillfället inträffar före den 1 juli 2022.

Kupongskatteförordningen upphävs vid samma tidpunkt. Förslag därom lämnas som en ikraftträdandebestämmelse till förslaget om ändring i skatteförfarandeförordningen (2011:1261). Bedömningen är att det inte finns behov av en ny förordning till den nya lagen om källskatt på utdelning.

6 Förfarandet för källskatt på utdelning

6.1 Inledning

I uppdraget ingår att se över förhållandet mellan kupongskattelagen (1970:624) och skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL. Bedömning ska göras av om den nuvarande ordningen med egna förfarandebestämmelser i kupongskattelagen ska behållas, eller om förfarandet för kupongskatten i stället ska regleras i skatteförfarandelagen.

I tidigare avsnitt föreslås att bestämmelserna om förfarandet ska tas in i skatteförfarandelagen, se avsnitt 4.1.2. Ställningstagandet att integrera förfarandebestämmelserna direkt i skatteförfarandelagen får till följd att detta kapitel i huvudsak är skrivet i den ordningsföljd som finns i den lagen. Rubrikerna motsvarar de avdelningsrubriker som används i lagen. Undantaget från systematiken i skatteförfarandelagen är avsnitten om anstånd med källskatt på utdelningar i vissa fall (avsnitt 5.8) och godkänd mellanhand (avsnitt 6.5), där bestämmelserna föreslås placeras i den nya lagen om källskatt på utdelning.

Som utgångspunkt vid utformningen av förfarandebestämmelserna för den nya källskatten på utdelning har använts de befintliga förfaranderegelerna för källskatterna på arbetsinkomst. Det är således de regler som refererar till lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta, förkortad SINK, samt lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl., förkortad A-SINK.

6.1.1 Särskilda definitioner i skatteförfarandelagen

Förslag: Beskattningsår för källskatt på utdelning ska vara det kalenderår under vilket utdelningstillfället inträffar.

I 3 kap. SFL finns bestämmelser om definitioner som gäller vid tillämpning av skatteförfarandelagen. Av 3 kap. 2 § SFL framgår att termer och uttryck som används i lagen har samma betydelse och tillämpningsområde som i de lagar enligt vilka en skatt eller en avgift bestäms, om inte annat anges i lagen. Det innebär att de definitioner och uttryck som används i lagen om källskatt på utdelning har motsvarande innebörd när de används i skatteförfarandelagen. I den mån det behövs särskilda definitioner har dessa tagits in i den materiella lagen, se avsnitt 5.3. Det saknas därför behov av att införa några särskilda definitioner i skatteförfarandelagen.

I 3 kap. 4 § SFL finns emellertid en uppställning av vad som avses med beskattningsår för de skatter som omfattas av lagen. På samma sätt som gäller för övriga källskatter finns det ibland behov av att bestämma vilket beskattningsår som en viss utdelning ska anses tillhöra. Ett exempel är vid tillämpningen av bestämmelsen i 66 kap. 7 § SFL som reglerar inom vilken tid en begäran om omprövning ska ha kommit in till Skatteverket. I det fallet utgår beräkningen av tiden från beskattningsårets utgång.

Det förefaller lämpligt att beskattningsåret för skatt enligt den nya lagen om källskatt på utdelning ska bestämmas på samma sätt som gäller för övriga källskatter, SINK och A-SINK. Dessa regleras i tredje punkten i den nämnda paragrafen. Där anges att med beskattningsår avses det kalenderår då ersättningen betalas ut. Lagen om källskatt på utdelning anger att skattskyldigheten bestäms av förhållandena vid utdelningstillfället (se avsnitt 5.4.2). Med utdelningstillfället avses för utdelning från avstämningsbolag den avstämningsdag som avses i 4 kap. 39 § ABL. För utdelning från övriga bolag inträffar utdelningstillfället när utdelningen kan disponeras av den skattskyldige. För utdelning från fonder gäller att om det i fondbestämmelserna finns en tidpunkt angiven som kan anses motsvara avstämningsdagen inträffar utdelningstillfället vid den tidpunkten. Annars inträffar utdelningstillfället när utdelningen kan disponeras, precis som för bolag som inte är avstämningsbolag. Dessa tillfällen kommer normalt att sammanfalla eller inträffa i nära

anslutning till den tidpunkt då utdelningen betalas ut. För skatt enligt lagen om källskatt på utdelning föreslås beskattningsåret vara det kalenderår då utdelningstillfället inträffar.

Det sagda innebär att beskattningsåret enligt skatteförfarandelagen kan vara ett annat år än det år då utdelningen betalades ut eller kan disponeras. Om avstämningsdagen är den 28 december 2018 och utbetalningsdagen är den 4 januari 2019 så är beskattningsåret för den aktuella utdelningen 2018.

Förslaget föranleder ändring av 3 kap. 4 § SFL.

6.2 Innehållande och redovisning av skatt

6.2.1 Gällande rätt

Ansvaret för uppbörd och redovisning av kupongskatt på utdelning i avstämningsbolag åvilar i första hand värdepapperscentralen, se 7 § första stycket kupongskattelagen.

Värdepapperscentralens skyldigheter består i att inom fyra månader efter utdelningstillfället skriftligen meddela den utdelningsberättigade vilket belopp som innehållits i kupongskatt (7 § tredje stycket), lämna uppgifter till Skatteverket enligt 8 § första stycket samt betala in innehållen kupongskatt (8 § andra stycket). Om värdepapperscentralen har innehållit för lite kupongskatt är centralen skyldig att betala den felaktiga skatten med regressrätt mot den utdelningsberättigade, 10 §.

De nämnda skyldigheterna som åvilar värdepapperscentralen kan i vissa fall övergå på någon annan. Enligt 11 a § gäller skyldigheterna för avstämningsbolaget självt om bolaget inte har uppdragit åt en värdepapperscentral med verksamhet i Sverige eller inom EES att sända ut utdelningen. Om utdelningen avser en andel i en värdepappersfond som förvaltas av ett fondbolag eller en specialfond som förvaltas av en svensk AIF-förvaltare övergår skyldigheterna avseende kupongskatt på fondbolaget eller förvaltaren, 11 b §. Är förvaltaren i stället ett förvaltningsbolag eller en utländsk AIF-förvaltare (dvs. ett utländskt företag) är det förvaringsinstitutet som ansvarar för kupongskatten, 11 c §. Av 12 § följer att skyldigheterna

gäller för en förvaltare när utdelning lämnas på förvaltarregistrerade aktier eller fondandelar.

För aktiebolag som inte är avstämningsbolag gäller att bolaget inom fyra månader ska lämna uppgifter till Skatteverket och betala in innehållen kupongskatt, 15 § kupongskattelagen.

6.2.2 Anpassning till den rådande strukturen i skatteförfarandelagen

Bedömning: Källskatt på utdelning kan hanteras genom skatteavdrag och skattedeklaration, enligt den i skatteförfarandelagen rådande strukturen.

Förfaranderegelerna till källskatten på utdelning föreslås tas in i skatteförfarandelagen, se avsnitt 4.1.2. Därvid har det undersökts om det finns företeelser i den lagen som kan appliceras på det förfarande som bör införas för källskatten. För de allra flesta delar av förfarandet har det gått att hitta en befintlig företeelse som går att använda.

Det som i nuvarande kupongskattelag benämns innehållande av skatt bör benämnas ”att göra skatteavdrag” med skatteförfarandelagens terminologi. Skatteavdrag är avdrag för preliminär skatt som ska göras på sådan ersättning som är skattepliktig enligt inkomstskattelagen (1999:1229), 10 kap. 2 § SFL. När det gäller utdelning ska skatteavdrag göras om kontrolluppgift ska lämnas. Det gäller dock inte utdelning till begränsat skattskyldiga fysiska personer, 10 kap. 15 och 16 §§ SFL. När det gäller SINK och A-SINK ska skatteavdrag göras enligt särskilda regler i 13 kap. SFL. Det föreslagna skatteavdraget som ska göras för källskatt på utdelning föreslås i allt väsentligt utformas på motsvarande sätt som gäller för SINK och A-SINK. För en beskrivning av de föreslagna bestämmelserna om skatteavdrag se avsnitt 6.4.

Den som är skyldig att göra skatteavdrag för källskatt på utdelning ska också lämna skattedeklaration. Det följer direkt av 26 kap. 2 § 1 SFL, enligt nuvarande lydelse. Redovisning av källskatt på utdelning bör således ske genom att den som är skyldig att göra skatteavdrag lämnar skattedeklaration. De bestämmelser som föreslås med anledning av detta behandlas i avsnitt 6.7.

6.3 Olika alternativ för att hantera innehållande och redovisning av skatt

Bedömning: Det grundläggande ansvaret för att göra skatteavdrag, lämna skattedeklaration och betala in skatten bör åvila det utdelande bolaget. Detta bolag kan lämna över ansvaret till av Skatteverket godkända mellanhänder. Uppgifter om de skattskyldiga ska lämnas på individnivå i den utsträckning det är möjligt.

Placering av ansvar för skatteavdrag m.m.

Vid utformningen av det skatteadministrativa systemet för innehållande, redovisning och inbetalning av källskatt på utdelning har i huvudsak tre olika modeller övervägts.

Det första alternativet utgår från den grundläggande inställningen att det utdelande bolaget ska vara skyldigt att innehålla, redovisa och betala skatten. Bolaget ska redovisa skatten på individnivå men bör ges möjligheten att lämna vidare ansvaret för innehållande, redovisning och betalning.

Det andra alternativet är att föra över den ordning som gäller i dag till skatteförfarandelagen. Det innebär att innehållande, redovisning och betalning av källskatt på utdelning i första hand åligger en värdepapperscentral. Denne har i sin tur en möjlighet att lämna skyldigheten vidare till av centralen godkända förvaltare men bara i ett led.

Det tredje alternativet kan sägas vara en utbyggd variant på alternativ två. Det innebär att innehållande, redovisning och betalning av skatt åläggs en värdepapperscentral, med möjlighet att lämna skyldigheten vidare till godkända förvaltare inte bara i ett utan även i flera led. Det skatteadministrativa förfarandet ska således i detta fall kunna utföras längre ned i kedjan, oavsett om aktörerna finns i Sverige eller i utlandet.

Kupongskatt utgår på utdelningar från svenska aktiebolag, europabolag med säte i Sverige samt svensk värdepappersfond och specialfond. Skatteanspråket omfattar således i princip utdelade medel som arbetats upp här i landet. Den tilltagande internationaliseringen av det finansiella systemet och

digitaliseringen har medfört att inte bara de skattskyldiga utan även olika slags mellanhänder ofta kan finnas i utlandet. Det är bara det utdelande bolaget eller fonden som med säkerhet finns i Sverige. Det förhållandet medför att det är naturligt att det yttersta ansvaret för att innehålla och redovisa källskatt på utdelning bör ligga på det utdelande bolaget eller fonden.

En utgångspunkt för översynen är också att regelverket bör vara så enkelt som möjligt. Generella regler som gäller för alla är att föredra. Som kupongskatten nu är utformad ligger ansvaret för uppbörd och redovisning av skatt på olika aktörer beroende på om det utdelande bolaget är ett avstämningsbolag eller inte. Denna uppdelning, med olika regler för avstämningsbolag och s.k. kupongbolag, bör tas bort och samma grundläggande regelsystem tillämpas för alla bolag.[1] Det innebär ett försteg för det första alternativet eftersom de andra två modellerna kräver en särskild lösning för bolag som inte är avstämningsbolag.

Med beaktande av det sagda bedöms det första alternativet som det bästa. Det är en tydlig ordning att ansvaret ytterst vilar på det utdelande bolaget. Att det utdelande bolaget eller fonden alltid ska sköta innehållande och redovisning av källskatt avseende den utdelning de lämnar skulle dock leda för långt. Det grundläggande ansvaret bör därför – som nämnts ovan – förenas med en möjlighet att lämna ansvaret vidare till någon annan aktör. En aktör som efter godkännande av Skatteverket kan ta över ansvaret för att innehålla, redovisa och betala in källskatt på utdelning benämns *godkänd mellanhand*. Godkänd mellanhand behandlas i avsnitt 6.5.

Det förordade alternativet innebär också att en värdepapperscentral inte längre ges någon särskild ställning avseende det skatteadministrativa regelverket. Värdepapperscentralernas roll i övrigt förändras dock inte och det är möjligt att de åtaganden som i praktiken sköts av en värdepapperscentral kommer att vara desamma som i dag, eftersom en värdepapperscentral också kan vara en godkänd mellanhand.

[1] Såvitt framgått har mindre aktiebolag ofta dålig kännedom om skyldigheten att innehålla kupongskatt på utdelning till begränsat skattskyldiga. En förklaring kan vara att det inte finns någon skyldighet för sådana företag att göra skatteavdrag på utdelning till obegränsat skattskyldiga. En åtgärd som skulle kunna stärka måluppfyllnaden avseende den nya källskatten kan således vara att införa en generell skyldighet att göra skatteavdrag på utdelning i kupongbolag. Någon sådan ändring föreslås emellertid inte då det inte ryms inom ramen för uppdraget.

Uppgiftslämnandet

I dag gäller att uppgifter ska lämnas om utdelningsbelopp och skattebelopp för varje skattskyldig, se 8 § första stycket kupongskattelagen. Såvitt framkommit fungerar det dock inte på det viset i praktiken. Skatteverket tillåter att värdepapperscentralen och förvaltarna redovisar s.k. poolad data, dvs. att de skattskyldiga placeras i grupper efter vilken skattesats som ska användas. Det beror i sin tur på vilket skatteavtal som är tillämpligt. De enskilda skattskyldiga som ingår i grupperna identifieras inte. Användningen av poolad data har uppkommit på grund av att aktörerna i det finansiella systemet inte vill dela med sig av individualiserade uppgifter om sina kunder till ett konkurrentföretag.

I praktiken går det ofta till så att en utländsk bank ingår en kundrelation med en svensk bank och den svenska banken åtar sig att sköta redovisning och inbetalning av kupongskatt åt den utländska banken. I gengäld förbinder sig den utländska banken att lämna poolad data om sina kunder, i den mån de äger aktier i svenska bolag. Inför varje utdelning får den svenska banken uppgifter om vilken kupongskatt som ska dras för den utländska bankens räkning. Uppgifterna består då av att för x antal aktier ska skatt dras med 30 procent, för y antal med 15 procent osv. Normalt innehåller kundavtalet mellan bankerna en klausul om att den svenska banken kan begära att få individualiserad information om de skattskyldiga vid behov samt att ansvaret fördelas mellan parterna om det skulle visa sig att skatten blir fel.

Den nuvarande ordningen, att den faktiska hanteringen avviker från vad som anges i kupongskattelagen, kan inte anses tillfredställande ur ett rättssäkerhetsperspektiv. Medborgare och företag bör kunna bilda sig en uppfattning om hur förfarandet går till genom att läsa lagtexten. När lagen och dess tillämpning inte stämmer överens bör någon av dem ändras för att uppnå större överensstämmelse.

Även för uppgiftslämnandet finns det i huvudsak tre alternativ:

1. att lagfästa den ordning som i praktiken gäller i dag med poolad data och en rätt för Skatteverket att begära individualiserad information,

2. ett system motsvarande TRACE[2] med poolad data vid utdelningstillfället och krav på individualiserade uppgifter en gång om året som lämnas direkt till Skatteverket, eller

3. krav på individualiserad information som en förutsättning för reducerad skattesats direkt vid utdelningstillfället.

Efter konsultationer med företrädare för berörda delar av näringslivet framgår att de förespråkar alternativ 1. Deras uppfattning är att det nuvarande systemet fungerar väl och att de övriga två alternativen kommer att leda till ett sämre fungerande system, med fler återbetalningar.

Poolade uppgifter bedöms dock inte medföra ett tillräckligt bra underlag för en adekvat kontroll av källskatten på utdelning. Systemet riskerar att utsättas för fel, fusk och bedrägerier i en omfattning som inte går att kartlägga och som inte är förenliga med utgångspunkterna om en rättssäker och hållbar källskatt. Vissa länder har också varit utsatta för omfattande bedrägerier genom s.k. cum/ex-upplägg.[3] Upplägen syftar till att utnyttja brister i återbetalningssystemen genom att begära återbetalning av skatt som aldrig har betalats. Bedömningen är att ett krav på individualiserade uppgifter förbättrar systemets motståndskraft mot denna form av bedrägerier.

Genom de krav på uppgiftslämnande som redan i dag finns inom den finansiella sektorn – bland annat inom ramen för CRS[4], FATCA och de EU-gemensamma åtgärderna mot penningtvätt och för ett ökat aktieägarengagemang – finns det numera bättre förutsättningar än tidigare för banker och andra mellanled att lämna individuell information om de som är skattskyldiga för gränsöverskridande utdelningar.

OECD:s system TRACE har tydliga fördelar om det kommer att införas i många länder. Att nu införa det ensidigt, bara i Sverige, är inte lämpligt. Det förefaller dessutom som ett relativt administrativt komplicerat system, med uppgiftslämnande såväl vid utdelningstillfället som vid årets utgång. Det saknas i dagsläget anledning att

[2] TRACE står för *Treaty Relief and Compliance Enhancement* och är OECD:s rekommenderade system för innehållande av källskatt på utdelning, se bilaga 3.

[3] http://www.svt.se/nyheter/ekonomi/fakta-europas-storsta-skattestold-i-modern-tid-sa-funkar-skatteupplaggen

[4] Inom EU har CRS införlivats genom DAC2 (rådets direktiv 2014/107/EU av den 9 december 2014 om ändring av direktiv 2011/16/EU vad gäller obligatoriskt automatiskt utbyte av upplysningar i fråga om beskattning). För en beskrivning av hur dessa system hänger ihop se prop. 2015/16:29, s. 57–60.

gå före med en TRACE-modell, men det bör finnas beredskap för att växla över till ett sådant system om det blir en stor internationell uppslutning runt projektet.

Alternativ 3 bedöms som det bästa av de tre. Förutsättningarna finns för att fullgöra ett sådant uppgiftslämnande och det bedöms som den mest lämpliga ordningen för att säkerställa att källskatten är långsiktigt hållbar. Förslaget avseende uppgiftslämnande innebär därför att individualiserade uppgifter ska vara ett krav för avtalsenliga förmåner, dvs. en lägre skattesats. Vill en mellanhand inte lämna sådana uppgifter till den som betalar utdelning till mellanhanden går det bra att ansöka om att bli godkänd mellanhand. Efter godkännande kan mellanhanden då lämna uppgifterna direkt till Skatteverket. En mellanhand som varken vill hantera källskatt eller lämna nödvändiga individuella uppgifter uppåt i kedjan får finna sig i att det för dess kunder dras full källskatt och att kunderna därefter är hänvisade till att begära återbetalning.

6.4 Skatteavdrag för källskatt på utdelning

Det som i nuvarande kupongskattelag benämns som att innehålla skatt ska således fullgöras genom att göra skatteavdrag för källskatt.

Den nu föreslagna skyldigheten att göra skatteavdrag ska dock inte förväxlas med den skyldighet att göra skatteavdrag för preliminär skatt från utdelning som följer av 10 kap. 15–18 §§ SFL. Skatteavdrag för preliminär skatt görs för sådana utbetalningar som föranleder kontrolluppgift och gäller för de som är obegränsat skattskyldiga. Kontrolluppgiften är underlag för vad som ska förtryckas i inkomstdeklarationen och den inbetalda skatten är en preliminär inbetalning. Den slutliga debiteringen framgår av det beslut om slutlig skatt som följer på den obegränsat skattskyldiges inkomstskattedeklaration. Det skatteavdrag som ska göras från utdelning som är skattepliktig enligt lagen om källskatt på utdelning åtföljs inte av något deklarationsförfarande.

I detta avsnitt beskrivs bestämmelserna om skatteavdrag.

6.4.1 Vem ska göra skatteavdrag för källskatt på utdelning?

Förslag: Utdelande bolag, ideell förening eller godkänd mellanhand som betalar ut utdelning som är skattepliktig enligt den nya lagen om källskatt på utdelning, ska göra skatteavdrag för sådan skatt. Utdelning som är skattepliktig trots att den inte betalas ut, anses också som utbetalad i detta avseende.

Skatteavdrag ska inte göras om utdelningen betalas ut till en godkänd mellanhand. Den som är godkänd mellanhand ska dock alltid själv göra skatteavdrag för källskatt på sådan skattepliktig mottagen utdelning som erhållits på grund av mellanhandens egna aktieinnehav.

Huvudregeln

Skatteavdrag ska göras på sådan utdelning som är skattepliktig enligt den nya lagen om källskatt på utdelning. Vad som utgör skattepliktig utdelning behandlas i avsnitt 5.5.

Skatteavdrag ska göras av utdelande bolag, ideell förening eller godkänd mellanhand som betalar ut skattepliktig utdelning. Med utdelande bolag avses även det förvaltningsbolag som ombesörjer utdelning från en svensk värdepappersfond eller svensk specialfond. Med utdelande ideell förening avses en förening som lämnar utdelning enligt 42 kap. 18 § inkomstskattelagen.

Det har övervägts att i lagtexten ange att ”den som betalar ut” utdelning ska göra skatteavdrag för källskatt på utdelning. En sådan formulering skulle dock innebära att även mellanhand som inte är godkänd ska göra skatteavdrag. Det är inte avsikten med reglerna varför det är nödvändigt att precisera vilka subjekt som ska göra skatteavdrag för källskatt på utdelning. Observera att som utdelande bolag anses också den som betalar ut en betalning eller ersättning som enligt punktlistan i 4 § lagen om källskatt på utdelning ska behandlas som utdelning.

Det mer neutrala begreppet betalar ut har valts i lagtexten framför lämnar, för att skyldigheten även ska omfatta godkänd mellanhand. Även en godkänd mellanhand betalar ut utdelning, men lämnar utdelning kan tolkas som förbehållet det utdelande bolaget om det inte regleras särskilt.

Att skatteavdrag enligt förslaget ska göras för ”sådan skatt” innebär att skatteavdraget ska göras i enlighet med de skattesatser som anges i lagen om källskatt på utdelning, se avsnitt 5.6.

Även utdelning som inte kan betalas ut är skattepliktig enligt 13 § 1 lagen om källskatt på utdelning. Det kan röra sig om utdelning på aktier som aldrig har kunnat knytas till någon ägare, se avsnitt 5.5.4. Sådan skattepliktig utdelning anses också som utbetalad i den mening som avses här, vilket innebär att skatteavdrag ska göras även för sådan utdelning.

Förslaget föranleder införandet av den nya 13 b kap. 1 § SFL.

Utdelning som betalas ut till godkänd mellanhand

Ansvaret för att göra skatteavdrag och lämna skattedeklaration ska det utdelande bolaget kunna lämna över till någon annan. Den som kan ta över detta ansvar benämns *godkänd mellanhand*. Med godkänd mellanhand avses en juridisk person som enligt bestämmelserna i 35–41 §§ lagen om källskatt på utdelning har fått ett godkännande att göra skatteavdrag och lämna skattedeklaration för sådan skatt. Reglerna om ansökan, beslut och återkallelse av beslut om godkännande behandlas i avsnitt 6.5.

Det har övervägts om själva överlämnandet bör formaliseras på något sätt, men bedömningen är att det inte är nödvändigt. När det utdelande bolaget betalar ut utdelning till någon som i sin tur ska betala utdelningen vidare förutsätts det finnas ett avtal (reellt eller underförstått) mellan det utdelande bolaget och den som ska hantera utdelningen. I ett avstämningsbolag är motparten i dessa fall normalt den värdepapperscentral som för avstämningsregistret. Skattereglerna bör dock inte peka ut någon särskild aktör som den som tillhandahåller tjänsten att betala ut utdelningen och inte heller någon särskild form för att ingå ett sådant avtal. Genom att inte ha ett formellt förfarande för överlämnande undviks också den situationen att utdelning betalas ut till någon som har blivit godkänd som mellanhand, men skyldigheterna inte har lämnats över på ett korrekt sätt.

Skatteavdrag ska inte göras om utdelningen betalas ut till en godkänd mellanhand. Då är det i stället den godkända mellanhanden som ska göra skatteavdrag när denne i sin tur betalar ut utdelningen.

Det sagda gäller även när en godkänd mellanhand betalar ut utdelning till en annan godkänd mellanhand. Även i dessa fall kan således utdelningen betalas ut i sin helhet, utan avdrag för skatt.

En godkänd mellanhand ska dock alltid göra skatteavdrag för skatt som ska tas ut på mottagen utdelning, avseende mellanhandens egna aktieinnehav. Bestämmelsen har införts i syfte att säkerställa att källskatt tas ut även på sådan utdelning som är skattepliktig enligt lagen om källskatt på utdelning, men som inte betalas ut av en godkänd mellanhand. Om bestämmelsen inte tagits med skulle den utdelning som avser den godkända mellanhandens egna aktieinnehav inte alls beskattas. Situationen kräver således en särreglering. Ett alternativ hade varit att den som betalar ut utdelning till en godkänd mellanhand ska göra skatteavdrag för den utdelning som avser den godkända mellanhandens egna aktieinnehav. Detta alternativ skulle dock onödigt komplicera förfarandet för det utdelande bolaget och sannolikt försvåra uppgiftslämnandet mellan mellanhänder. En godkänd mellanhand har erfarenhet och kunskap om hur skatteavdrag ska göras och redovisas och därför är det rimligt att mellanhanden gör skatteavdrag även för sitt eget aktieinnehav. Följande exempel beskriver situationen.

Det svenska noterade bolaget A lämnar en utdelning. En del av utdelningen betalas via värdepapperscentralen ut till en godkänd mellanhand, den tyska banken B. Skatteavdrag behöver inte göras av A eller av värdepapperscentralen. Den tyska banken ska göra skatteavdrag avseende den utdelning som den i sin tur betalar ut, med undantag för den del som betalas ut till en annan godkänd mellanhand, samt avseende den utdelning som tillfaller B i egenskap av aktieägare.

Förslaget föranleder införandet av de nya 13 b kap. 2–3 §§ SFL.

6.4.2 Underlaget för skatteavdrag

Förslag: Underlaget för skatteavdrag är den skattepliktiga utdelningen enligt lagen om källskatt på utdelning. Om den som ska göra skatteavdrag inte har tillräckliga uppgifter för att beräkna den skattepliktiga utdelningen är underlaget dock utdelningens bruttobelopp.

Av 5 § kupongskattelagen framgår att underlaget för kupongskatt är utdelningens bruttobelopp. Ett av syftena med denna översyn är att skatteavdrag ska kunna göras med rätt belopp i fler fall än tidigare. Det förenklar för de skattskyldiga som då inte behöver ansöka om återbetalning av skatt för att det ska bli rätt.

Som huvudregel föreslås därför att underlaget för skatteavdrag ska vara den utdelning som är skattepliktig enligt lagen om källskatt på utdelning. Därmed finns det förutsättningar för att direkt vid utdelningstillfället beakta alla bestämmelser som ligger till grund för vad som är skattepliktig utdelning. Hänsyn kan tas till såväl undantagen från skattskyldighet som undantagen från skatteplikt. Även de avdrag som i vissa fall får göras från utdelningens bruttobelopp kan beaktas vid utdelningstillfället.

Det är dock lämpligt att det direkt av lagtexten också framgår vilket underlag som ska användas om tillämpligheten av undantag eller avdragets storlek inte tillförlitligt kan bedömas. I ett sådant fall ska skatteavdrag göras från utdelningens bruttobelopp, precis som i dag. Det innebär i sin tur att den skattskyldige då är hänvisad att ansöka om återbetalning hos Skatteverket och låta myndigheten bedöma rätten till undantag eller avdrag. Som exempel kan nämnas att den skattskyldige har rätt till avdrag för omkostnadsbeloppet men inte presenterar tillräckligt underlag. Den som ska göra skatteavdrag kan då inte beräkna den skattepliktiga utdelningen och ska därför göra skatteavdrag från utdelningens bruttobelopp. Den skattskyldige har då två alternativ. Antingen kan uppgifterna om omkostnadsbeloppet kompletteras till den som ska göra skatteavdrag inom den tid som gäller för inbetalning och redovisning av källskatten. Om den skattskyldige kommer in med tillräckliga uppgifter under tvåmånadersfristen kan rättelse ske direkt av den som ska göra skatteavdrag. Annars får den skattskyldige ansöka om återbetalning hos Skatteverket och till myndigheten inge underlag om beräkningen av omkostnadsbeloppet.

Den skattskyldige kan även beviljas anstånd med betalning av källskatt för en viss utdelning enligt bestämmelserna i 19 § lagen om källskatt på utdelning. Denna rätt kan dock i princip aldrig bedömas av det utdelande bolaget eller godkänd mellanhand. Det sammanhänger med att ett av villkoren för anstånd är att den skattskyldige styrker det finns ett anståndsutrymme för det beskattningsår då utdelningstillfället inträffar. Det kan vanligen inte

göras innan den som gör skatteavdraget måste betala in avdragen skatt. Den skattepliktiga utdelningen motsvarar således i dessa fall i princip alltid utdelningen före anståndet, vilket innebär att underlaget för skatteavdrag normalt är utdelningens bruttobelopp.

Förslaget föranleder införandet av den nya 13 b kap. 4 § SFL.

6.4.3 Skatteavdrag vid utdelning av annat än pengar

Förslag: Vid utdelning av annat än pengar, helt eller delvis, får den som ska göra skatteavdrag betala ut utdelningen till ett särskilt konto i den skattskyldiges namn. Tillgångar på ett sådant särskilt konto får inte disponeras av den skattskyldige. Avkastning på tillgångar på det särskilda kontot ska tillföras kontot och får tas i anspråk av den som ska göra skatteavdrag för att betala källskatt på utdelning eller för att täcka redan betalad skatt.

Det särskilda kontot ska upphöra när den skattskyldige betalar ett belopp till den som ska göra skatteavdrag som motsvarar det skatteavdrag som ska göras från utdelningen, eller när den som ska göra skatteavdrag har tagit avkastning i anspråk med ett belopp som motsvarar skatteavdraget.

Det utdelande bolaget eller godkänd mellanhand ska redovisa och betala källskatt på utdelning av annat än pengar vid den vanliga tidpunkten, dvs. senast två månader efter utdelningstillfället. Det gäller även för skattebelopp som inte har betalats in av den skattskyldige.

Om utdelningen avser inköpsrätter ska källskatt redovisas och betalas senast två månader efter det att inköpsrätten har utnyttjats eller avyttrats.

Vid utdelning av annat än pengar[5] uppkommer det särskilda problem när det gäller att göra skatteavdrag. Det går inte att dra av skatt vid utdelning av enbart egendom, exempelvis aktier eller bilar. Skatteavdrag för preliminär skatt görs inte heller vid sådan utdelning till obegränsat skattskyldiga, 10 kap. 15 § första stycket SFL. Ska man enkelt kunna göra skatteavdrag i dessa fall krävs att det utdelande bolaget också delar ut pengar som täcker skatten eller att

[5] Med pengar avses såväl svensk som utländsk valuta.

den som ska göra skatteavdraget får avyttra hela eller delar av den utdelade egendomen.

Samma problem finns redan i dag när det gäller innehållande av kupongskatt vid sådan utdelning. Enligt uppgift har detta ibland lösts praktiskt genom att den utdelade egendomen (det är oftast fråga om finansiella instrument av olika slag) placeras på ett särskilt spärrat konto. Den utdelningsberättigade ombeds därefter betala in medel som täcker skatten och när detta görs frigörs spärren. Dock är förfarandet inte förknippat med några egentliga sanktioner annat än att den utdelningsberättigade inte kan förfoga över egendomen. Har denne inte tänkt att sälja egendomen saknas incitament att betala in pengar för skatten. I ett sådant fall kan den som hanterar skatten och det särskilda kontot normalt inte ta avkastning på den utdelade egendomen eller annan egendom i anspråk för att täcka skatten. Denna otillfredsställande situation kan bestå under lång tid, med egendomen avsatt på ett särskilt konto och ingen skatt betald på utdelningen.

Den nuvarande situationen, att skatt inte kan betalas till Skatteverket om den utdelningsberättigade aldrig betalar in den skatt som belöper på utdelningen, är inte en lämplig ordning. I de fall den utdelningsberättigade inte har något intresse av att betala skatten riskerar skatten att förbli obetald under lång tid. Mellanhänderna måste hantera utdelningen under lång tid, vilket innebär administrativa kostnader för såväl mellanhänderna som för de skattskyldiga.

Det nu lämnade förslaget innebär att bestämmelserna blir enklare och tydligare. Statens intresse av att få in källskatten vid utdelning av annat än pengar tillgodoses samtidigt som det också föreslås bestämmelser för att den som ska göra skatteavdrag inte ska behöva ligga ute med skattebelopp som rätteligen ska betalas av den skattskyldige.

För det första föreslås att det utdelande bolaget eller godkänd mellanhand är skyldig att redovisa och betala in den källskatt som belöper på utdelning av annat än pengar vid den vanliga redovisningstidpunkten, oavsett om skattebeloppet har betalats in av den skattskyldige eller inte. Om inbetalning inte har skett har det utdelande bolaget eller den godkända mellanhanden en regressrätt gentemot den skattskyldige. De avgörande fördelarna med förslaget är att det innebär enkla regler och att det upprätthåller principen om att varje utdelningstillfälle ska avslutas i och med redovisning och

betalning efter två månader. Fördelarna bedöms överväga nackdelarna med något mer ingripande effekter för utdelande bolag och godkänd mellanhand.

För det andra föreslås att det utdelande bolaget och godkänd mellanhand ges större möjligheter att fullgöra skattebetalningen genom ianspråktagande av den skattskyldiges egendom. Bedömningen är dock att det skulle innebära ett alltför stort ingrepp i äganderätten att ge utdelande bolag eller godkänd mellanhand rätt att sälja den utdelande eller annan förvaltad egendom för att kunna betala skatten. Däremot är det rimligt att de kan ta i anspråk avkastning på den utdelade egendomen.

Förslaget innebär att den som ska göra skatteavdrag får betala ut utdelning av annat än pengar till ett särskilt konto i den skattskyldiges namn. Bestämmelserna är således inte tvingande, dvs. de ger en möjlighet till det utdelande bolaget eller godkänd mellanhand att agera på detta sätt. Med särskilt konto avses att de utdelade tillgångarna ska hållas åtskilda. Det ska tydligt framgå vilka tillgångar och vilken avkastning som tillhör vilken skattskyldig.

Den skattskyldige får inte förfoga över tillgångarna på det särskilda kontot. Bara genom att betala skattebeloppet till den som ska göra skatteavdrag kan den skattskyldige få rådigheten över sina tillgångar. Den skattskyldige kan således inte disponera de utdelade tillgångarna innan källskattebeloppet har betalats till den som ska göra skatteavdrag. I källskattehänseende anses utdelningen dock kunna disponeras, 5 § andra stycket lagen om källskatt på utdelning. Utan en sådan bestämmelse skulle skattskyldigheten inte inträda och tillgångarna skulle inte behöva värderas förrän det särskilda kontot upphör. Innan tillgångarna åsätts ett värde kan källskatten inte beräknas. För att undvika ett cirkelresonemang vid utdelning av annat än pengar från bolag som inte är avstämningsbolag är det nödvändigt att behandla utdelningen som om den kan disponeras redan vid betalningen till det särskilda kontot.

Avkastning på tillgångar på det särskilda kontot ska också tillföras kontot och får tas i anspråk av den som ska göra skatteavdrag för att betala skatt eller för att täcka redan betalad sådan skatt. Detta innebär att den som ska göra skatteavdrag med tiden kan få tillbaka den skatt som betalats in för den skattskyldiges räkning, även om den skattskyldige inte själv betalar något till den som ska göra skatteavdrag. Det gäller dock under förutsättning att

de utdelande tillgångarna ger någon avkastning. Det finns emellertid inget som hindrar att den som ska göra skatteavdrag genom avtal med den skattskyldige till exempel ges rätten att sälja tillgångar på det särskilda kontot.

Det särskilda kontot ska upphöra när den skattskyldige betalar in ett belopp motsvarande skatteavdraget till den som ska göra skatteavdrag. Kontot ska också upphöra om den som ska göra skatteavdrag har tagit avkastning i anspråk med ett belopp som sammanlagt motsvarar det skatteavdrag som ska göras eller som har gjorts. Samtliga tillgångar på kontot ska då tillfalla den skattskyldige, på samma sätt som hade skett direkt vid utdelningstillfället om tillgångarna inte hade placerats på särskilt konto.

Förslaget bedöms leda till en jämfört med nuläget snabbare, säkrare och mera enhetlig inbetalning av skatten vid utdelning av annat än pengar. Förfarandet får en rättslig grund i stället för att som nu hanteras praktiskt beroende på tidigare praxis och enskilda överenskommelser med Skatteverket.

Förslaget föranleder införandet av den nya 13 b kap. 6 § SFL.

Särskilt om inköpsrätter

Utdelning av en inköpsrätt föranleder skattskyldighet först när inköpsrätten utnyttjas eller avyttras, se avsnitt 5.105.9. Inköpsrätten ska också värderas vid samma tidpunkt. Detta regleras lagtekniskt genom att utdelningstillfället vid utdelning av inköpsrätter flyttas fram till den tidpunkt då inköpsrätten utnyttjas eller avyttras. Skatteavdrag ska därmed också göras vid denna tidpunkt.

I och med att utdelningstillfället är framflyttat för inköpsrätter blir också tidpunkten för redovisning och betalning av källskatt på utdelning framflyttad i dessa fall. Huvudregeln för när redovisning ska ske finns i 26 kap. 35 § SFL. Därav framgår att särskild skattedeklaration ska lämnas senast två månader efter utdelningstillfället. När det gäller inköpsrätter kan det i princip innebära att varje inköpsrätt får en egen sista dag för redovisning. Det finns dock inget som hindrar att utdelande bolag eller godkänd mellanhand redovisar inköpsrätter som har utnyttjats eller avyttrats tidigare än två månader från den tidpunkten. På så sätt kan källskatt avseende flera transaktioner redovisas i samma skattedeklaration.

Det bör i sammanhanget noteras att till skillnad från kontant utdelning eller annan utdelning av tillgångar så kommer inköpsrätterna att vara i de skattskyldigas ägo när skatteplikten inträder. Det innebär att det utdelande bolaget eller godkänd mellanhand som ska ansvara för skatteinbetalningen inte automatiskt får kännedom om att inköpsrätten utnyttjas eller avyttras. Det innebär också att de inte har rådighet över de pengar varifrån källskatten ska innehållas. Medlen finns ju på de skattskyldigas depåer eller motsvarande. Dessa konton kan i sin tur föras av någon som inte är godkänd mellanhand. Med detta förhållande följer uppenbara hanteringsproblem när det gäller skatteavdrag för källskatt. Det bör dock framhållas att källskatt på inköpsrätter inte är något nytt. Rättsläget ser ut på detta sätt enligt den nuvarande kupongskattelagen. Även om olika uppgifter har framkommit om hur väl dagens hantering fungerar så förutsätts att det finns någon form av rutiner för att säkerställa att rätt skatt tas ut redan i dag. Den nu beskrivna problematiken föranleder därför inte några tillkommande förslag. Utdelande bolag och godkänd mellanhand som beslutar och hanterar utdelning av inköpsrätter får avtalsvägen se till att säkerställa flödet av såväl information som kontanta medel nerifrån och upp i det finansiella systemet.

Förslaget föranleder införandet av den nya 13 b kap. 7 § SFL.

6.4.4 Övriga bestämmelser om skatteavdrag

Förslag: Den som gör skatteavdrag för källskatt på utdelning ska direkt eller indirekt informera den skattskyldige om skatteavdragets storlek.

Om avdragen skatt ännu inte har betalats in till Skatteverket ska den som har gjort ett för stort skatteavdrag betala ut det överskjutande beloppet till den skattskyldige. Skatteverket får förelägga den som inte fullgör sin skyldighet att göra skatteavdrag eller att lämna uppgifter om skatteavdragets belopp, att fullgöra sin skyldighet.

Den som gör skatteavdrag för källskatt på utdelning ska lämna uppgift om skatteavdragets storlek till den eller de som berörs. Motsvarande skyldighet finns redan i dag, se 7 § tredje stycket

kupongskattelagen. Det saknas anledning att slopa detta uppgiftskrav. Tvärtom är det bra att den som är skattskyldig får information om hur mycket skatt som dragits av. Det ökar möjligheten för den skattskyldige att i sin hemviststat få avräkning för betalad utländsk skatt, vilket i sin tur bör öka mängden utländska investeringar i Sverige.[6] Uppgifterna måste inte lämnas direkt till den skattskyldige utan kan också lämnas till någon annan som ser till att uppgifterna kommer den skattskyldige till del. En godkänd mellanhand kan därför lämna informationen till en mellanhand närmare den skattskyldige i kedjan, varpå den mellanhanden får vidarebefordra uppgiften om avdragen skatt till den skattskyldige. Informationen behöver inte lämnas på papper utan kan tillsändas den skattskyldige via e-post eller på något annat sätt.

Om utdelningen lämnas i utländsk valuta bör även uppgiften till den skattskyldige anges i den utländska valutan. I ett sådant fall bör skatteavdraget räknas om till svenska kronor enligt valutakursen vid utdelningstillfället. Det nu sagda följer av den föreslagna lydelsen av 4 kap. 1 och 2 §§ skatteförfarandeförordningen (2011:1261), förkortad SFF.

Några av de bestämmelser som gäller för skatteavdrag för preliminär skatt bör också tillämpas för skatteavdrag för källskatt på utdelning. Det gäller skyldigheten att återbetala ett för stort innehållet belopp om skatten inte har betalats in till Skatteverket, 10 kap. 20 § SFL, samt möjligheten för Skatteverket att förelägga den som inte gör skatteavdrag eller lämnar uppgift till den skattskyldige att fullgöra sin skyldighet, 10 kap. 21 § SFL.

Förslaget föranleder införandet av de nya 13 b kap. 5 och 8 §§ SFL samt ändring av 4 kap. 1 och 2 §§ SFF.

6.5 Godkänd mellanhand

För att det utdelande bolaget ska få lämna ifrån sig skyldigheten att göra skatteavdrag, lämna skattedeklaration och betala in skatt bör det ställas särskilda krav på den som tar över nämnda skyldigheter.

[6] Motsvarande information skulle kunna lämnas av Skatteverket direkt till skatteförvaltningen i den utländska staten, i syfte att ytterligare förbättra möjligheterna till avräkning. Ett sådant system för ömsesidigt informationsutbyte mellan stater bör emellertid ha sin grund i breda internationella överenskommelser. Det bedöms inte vara lämpligt att i detta sammanhang föreslå en sådan ensidig skyldighet för Skatteverket.

En aktör som vill kunna hantera källskatt på utdelning för andras räkning ska vara godkänd av Skatteverket. Ett sådant system för godkännande är nödvändigt för att säkerställa att hanteringen av källskatt på utdelning sker på ett korrekt sätt. Ett system med godkända mellanhänder ligger också i linje med vad OECD förespråkar inom ramen för TRACE-arbetet, vad USA och Irland redan har implementerat samt vad kommissionen uttalar i sin nyligen publicerade Code of Conduct on Withholding Tax.

I detta sammanhang kan nämnas att Skatteverket har uttryckt önskemål om att statusen som godkänd mellanhand också borde kunna innebära att en utländsk godkänd mellanhand kan göra avdrag för preliminär skatt och lämna kontrolluppgifter avseende utdelningar till fysiska personer som är obegränsat skattskyldiga. Myndigheten har påtalat att exempelvis en finsk bank som är godkänd mellanhand ska göra skatteavdrag för källskatt på utdelning från ett svenskt företag avseende alla sina finska kunder och andra utländska kunder. För svenska kunder görs dock inget avdrag för preliminär skatt och kontrolluppgift kan bara lämnas på ”frivillig” basis enligt bestämmelserna om förbindelse och åtagande att lämna kontrolluppgift i 23 kap. 5–8 §§ SFL. Att lämna förslag i enlighet med Skatteverkets önskemål får dock anses ligga utanför uppdraget för översynen av den kupongskatterättsliga regleringen. Det bör dock noteras att det rättsläge som Skatteverket beskriver inte är något som uppkommit på grund av de nu föreslagna reglerna om godkänd mellanhand. Så ser reglerna ut även i dag och effekten blir exakt densamma om det till exempel finns en utländsk förvaltare som hanterar kupongskatt och som samtidigt har svenska kunder.

Bestämmelserna om ansökan och beslut om godkännande, beslut om återkallelse av godkännande samt omprövning och överklagan av sådana beslut föreslås placeras i den nya lagen om källskatt på utdelning. De utgör visserligen förfaranderegler men bedöms sammanhänga mer systematiskt med de materiella bestämmelserna jämfört med systematiken i skatteförfarandelagen. Dessa bestämmelser beskrivs i det följande.

För att beslut om godkänd mellanhand ska kunna finnas på plats när det nya systemet träder i kraft föreslås att bestämmelserna om ansökan och beslut om godkännande ska träda i kraft sex månader innan övriga bestämmelser i lagen, se avsnitt 5.11.

6.5.1 Definition

Förslag: En godkänd mellanhand är en juridisk person som är godkänd av Skatteverket eller av förvaltningsrätten enligt bestämmelserna om sådant godkännande. Godkännandet innebär att personen ska göra skatteavdrag och lämna skattedeklaration avseende källskatt på utdelning.

Det föreslås en övergripande definition av godkänd mellanhand. Definitionen kan sägas vara ett koncentrerat sammandrag av de krav som följer av de övriga bestämmelserna. En godkänd mellanhand kännetecknas av att det är en juridisk person som i en ansökan har åtagits sig att uppfylla skyldigheten att göra skatteavdrag och lämna skattedeklaration för källskatt på utdelning. Skatteverket ska ha fattat beslut om godkännande i enlighet med ansökan eller så ska förvaltningsrätten ha bifallit ett överklagande. Godkännandet ska inte ha återkallats. Innebörden av ett sådant godkännande är att den juridiska personen ska göra skatteavdrag och lämna skattedeklaration avseende källskatt på utdelning.

Här kan också kort beröras vad som karaktäriserar en mellanhand som inte är godkänd. Med mellanhand avses en fysisk eller juridisk person som hanterar utdelning för annans räkning. Hanteringen kan ske direkt för en kunds räkning eller indirekt, som ett led i en kedja av finansiella aktörer. Om det skulle införas en definition av begreppet skulle den bli relativt bred och omfatta alla som tar befattning med utdelning utan att själv vara den som har rätt till utdelningen. Nyttan av en sådan bred definition kan med fog ifrågasättas. Det som avses är i princip alla som inte är godkända mellanhänder eller skattskyldiga.

En annan aspekt när det gäller behovet av en definition är också att kategorin mellanhänder inte passar in i den nuvarande strukturen för avstämningsregistret. Registret kan sägas vara binärt uppbyggt på så vis att ett avstämningskonto antingen är upprättat för någon som är förvaltare eller för någon som är ägare av aktierna. Någon annan kategori finns inte. Förvaltarna är en klart avgränsad grupp som innehar aktier för annans räkning. Till dessa betalas utdelning utan avdrag för kupongskatt. Den som har ett ägarkonto får utdelningen med avdrag för kupongskatt beroende på skatterättslig hemvist. I denna grupp finns ingen möjlighet att ta hänsyn till

huruvida den som har ett ägarkonto egentligen innehar aktier för annans räkning. Det finns inte heller någon möjlighet att kontrollera de faktiska förhållandena. Det framstår som mindre lämpligt att definiera en grupp som ändå inte praktiskt går att skilja ut och avgränsa. Någon definition av mellanhand föreslås således inte.

Förslaget föranleder införandet av 35 § i den nya lagen om källskatt på utdelning.

6.5.2 Ansökan om godkännande

Förslag: En ansökan om att bli godkänd mellanhand ska lämnas på fastställt formulär. Ansökan ska innehålla ett åtagande att göra skatteavdrag för källskatt på utdelning.

En juridisk person som vill bli godkänd mellanhand och därmed ansvara för att göra skatteavdrag, lämna skattedeklaration och betala in källskatt på utdelning ska ansöka om detta hos Skatteverket. Det ingår således som en del i att ansöka om godkännande att mellanhanden är beredd att ta ansvar för källskatt på utdelning. Utdelning som lämnas till en sådan godkänd mellanhand kan därmed betalas ut utan avdrag för skatt.

En ansökan ska göras på fastställt formulär och det är Skatteverket som bestämmer hur formuläret ska utformas. Observera att kravet på fastställt formulär inte säger något om formulärets form. Bestämmelserna är teknikneutrala och ger utrymme för utveckling av formerna för elektroniskt uppgiftslämnande.[7] Det är en förutsättning för att systemet avseende källskatt på utdelning ska fungera tillfredsställande att Skatteverket tillhandahåller elektroniska lösningar för uppgiftslämnandet. Det är särskilt angeläget för att bolag och godkända mellanhänder ska kunna lämna skattedeklaration utan höga administrativa kostnader och på de olika sätt som är lämpliga för olika avsändare. De befintliga elektroniska lösningarna för avlämning av skattedeklarationer avseende arbetsgivaravgifter kan tjäna som förebild.

Formuläret ska innehålla ett åtagande att göra skatteavdrag för källskatt på utdelning. Motsvarande bestämmelser om åtagande

[7] Prop. 2010/11:165 s. 343 ff. och 856.

finns till exempel i 10 kap. 22 § SFL där det anges att en utländsk värdepapperscentral i vissa fall ska ge in ett åtagande till Skatteverket att göra skatteavdrag. I förarbetena till den bestämmelsen uttalar regeringen att ett åtagande om att göra skatteavdrag också innefattar en skyldighet att lämna skattedeklaration och att betala in den avdragna skatten till Skatteverket.[8] Det nu föreslagna åtagandet har inte någon annan innebörd. Ett åtagande om att göra skatteavdrag för källskatt på utdelning innefattar således även ett åtagande om att lämna skattedeklaration och betala in källskatten.

Det sökande företaget bör direkt i ansökan lämna de uppgifter som behövs för att Skatteverket ska kunna fatta beslut om godkännande. Formuläret bör därför utformas därefter.

Förslaget föranleder införandet av 36 § i den nya lagen om källskatt på utdelning.

6.5.3 Beslut om godkännande

Vem kan bli godkänd mellanhand?

Förslag: Som mellanhand får godkännas

1. värdepapperscentral som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES),
2. juridisk person som hör hemma i en stat inom EES och som är eller skulle kunna bli registrerad som förvaltare i Sverige,
3. utländsk juridisk person som hör hemma i en stat inom EES och som är registrerad som förvaltare i denna stat om registreringen motsvarar en sådan registrering i Sverige, och
4. utländsk juridisk person som motsvarar någon av de juridiska personer som avses i 1–3, om personen hör hemma i en stat utanför EES som har ingått ett skatteavtal med Sverige som innehåller artiklar om informationsutbyte och bistånd med indrivning av skattefordringar.

En artikel om bistånd med indrivning av skattefordringar ska ha en räckvidd som är likartad med den som föreskrivs i indrivningsdirektivet.

[8] Prop. 2015/16:10 s. 318 f. och 380.

En utgångspunkt är att de som i nuläget kan ta ansvar för kupongskattehanteringen också framgent ska kunna ta motsvarande ansvar avseende källskatt på utdelning. Det handlar om följande aktörer:

1. Värdepapperscentral som hör hemma i Sverige eller i en annan stat inom EES.
2. Fondbolag, svensk AIF-förvaltare och förvaringsinstitut.
3. Förvaltare.

I den nya lagen ska det emellertid – i den utsträckning det är möjligt – inte vara någon skillnad mellan företag som hör hemma i Sverige och sådana som hör hemma i någon annan stat inom EES. Samma regler bör gälla för alla företag som omfattas av det EU-rättsliga regelverket.

Enligt den första punkten i förslaget ska värdepapperscentral som hör hemma inom EES kunna bli godkänd som mellanhand. Med värdepapperscentral avses detsamma som i 1 kap. 3 § lagen (1998:1479) om värdepapperscentraler och kontoföring av finansiella instrument. Där hänvisas till den definition som finns i artikel 2.1.1 i EU-förordningen om värdepapperscentraler.[9] Det saknas anledning att här närmare fördjupa sig i definitionen av värdepapperscentral, det räcker med att konstatera att den definition som gäller är gemensam inom EU. Vad som anses som en värdepapperscentral i en annan stat inom EU bör således, precis som en svensk värdepapperscentral, kunna ansöka om godkännande som mellanhand. Den nu aktuella förordningen har såvitt framgått ännu inte införlivats i EES-avtalet, och är därmed inte gällande rätt för EES-länderna, men med hänsyn till att kupongskattelagen likställer värdepapperscentraler inom EES med svenska motsvarigheter bör det gälla även framgent.

Av den andra punkten i förslaget följer att godkännande som mellanhand även kan ges till en juridisk person som hör hemma i en stat inom EES och som registrerats som förvaltare enligt 3 kap. 7 § lagen om värdepapperscentraler och kontoföring av finansiella instrument. En registrerad förvaltare är införd i aktieboken i stället för de slutliga aktieägarna. Medgivande att registreras som förvaltare lämnas av en värdepapperscentral och bestämmelser om detta finns

[9] Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 909/2014 av den 23 juli 2014 om förbättrad värdepappersavveckling i Europeiska unionen och om värdepapperscentraler samt ändring av direktiv 98/26/EG och 2014/65/EU och förordning (EU) nr 236/2012.

i den ovan nämnda paragrafen i lagen om värdepapperscentraler och kontoföring av finansiella instrument. Därav framgår att som förvaltare får medges samtliga juridiska personer som kan vara kontoförande institut, vilka enligt 3 kap. 2 § samma lag är:

– Riksbanken och andra centralbanker,

– svenska och utländska clearingorganisationer (om de är utländska ska de i hemlandet stå under betryggande tillsyn av en myndighet eller något annat behörigt organ),

– värdepapperscentraler samt sådana värdepapperscentraler från tredjeland som är erkända enligt artikel 25 i förordningen om värdepapperscentraler, i den ursprungliga lydelsen,

– värdepappersinstitut samt utländska företag som i sitt hemland får driva värdepappersrörelse (samt – om de är utländska företag – i hemlandet står under betryggande tillsyn av en myndighet eller något annat behörigt organ),

– fondbolag och förvaltningsbolag enligt lagen (2004:46) om värdepappersfonder, när det gäller fondandelar, och

– AIF-förvaltare som avses i 3 kap. 1 § lagen (2013:561) om förvaltare av alternativa investeringsfonder och utländska EES-baserade AIF-förvaltare som i sitt hemland har tillstånd som avses i Europaparlamentets och rådets direktiv 2011/61/EU av den 8 juni 2011 om förvaltare av alternativa investeringsfonder samt om ändring av direktiv 2003/41/EG och 2009/65/EG och förordningarna (EG) nr 1060/2009 och (EU) nr 1095/2010, i lydelsen enligt Europaparlamentets och rådets direktiv 2014/65/EU, när det gäller andelar eller aktier i företag för kollektiva investeringar.

Vidare kan även Riksgäldskontoret och utländska offentliga institutioner som i sitt hemland har i uppdrag att förvalta eller delta i förvaltningen av statsskulden medges registrering som förvaltare. Det gäller även kreditinstitut som är auktoriserade inom EU och kreditinstitut med huvudkontor i tredjeland som är auktoriserade i det landet.

Vid beslut om medgivande ska principerna om fritt tillträde och neutralitet tillämpas. Det uppställs inga uttryckliga krav avseende sakkunskap och lämplighet på de institut som får registreras som förvaltare. Av tredje stycket framgår emellertid att värdepapperscentralen får förena ett förvaltartillstånd med särskilda villkor för att tillgodose vissa allmänna och enskilda intressen. Härigenom är det

möjligt att uppställa de krav på förvaltaren som befinns nödvändiga.[10] Ett medgivande ska återkallas av värdepapperscentralen, om ett villkor för medgivandet har åsidosatts och avvikelsen är betydande eller om annars förutsättningarna för medgivande inte längre finns.

Som synes är det ett brett spektrum av finansiella företag som kan registreras i Sverige som förvaltare. Om ett företag har en sådan registrering kan det också godkännas som mellanhand. Godkännande kan även ges till en juridisk person som skulle kunna medges en sådan registrering, dvs. som kan vara kontoförande institut enligt 3 kap. 2 § lagen om värdepapperscentraler och kontoföring av finansiella instrument. På denna grund kan ett fondbolag, förvaltningsbolag eller AIF-förvaltare bli godkänd mellanhand, även om de inte har en registrering som förvaltare.

Med juridisk person avses såväl svenska som utländska juridiska personer, vilket framgår av 2 § lagen om källskatt på utdelning tillsammans med 2 kap. 2 § IL.

Tredje punkten i lagrummet avser en utländsk juridisk person som inte är förvaltarregistrerad enligt svensk lag, men som har en motsvarande registrering i en annan stat inom EES. En utländsk juridisk person som saknar en sådan registrering, men som skulle kunna få en som förvaltare i Sverige, kan godkännas som mellanhand enligt andra punkten.

Det finns dock skäl att erbjuda samma möjlighet att bli godkänd mellanhand till utländska juridiska personer utanför EES. För det första är det generellt bra om systemet med godkända mellanhänder omfattar förhållandevis många företag. Informationsunderlaget blir mer fullständigt ju fler företag som är med och lämnar individualiserad information om de skattskyldiga. Mängden beslut där avdragen skatt blir rätt från början ökar när fler finansiella företag tillämpar direktnedsättning för sina egna kunder. Med fler godkända mellanhänder finns det bättre förutsättningar för att den som rapporterar till Skatteverket har fullständig information om den som är skattskyldig för en viss utdelning. Det s.k. ”informationsträdet”[11] för en given utdelning kan därmed bli bättre ifyllt redan

[10] Wallin-Norman, Lagarna om kontoföring av finansiella instrument och avvecklingssystem (1 juli 2013, Zeteo), kommentaren till 3 kap. 7 §.

[11] Med *informationsträdet* avses här en visualiserad kartläggning av de som befattar sig med en viss utdelning, från det utdelande bolaget till den som slutligen har rätt till utdelningen. Begreppet återkommer på flera ställen i den följande framställningen.

från början. För det andra kan det av EU-rättsliga skäl vara nödvändigt att erbjuda en motsvarande möjlighet till företag utanför EU. Källskatt på utdelning handlar om kapitalplaceringar i första hand och skulle sannolikt prövas mot den fria rörligheten för kapital. Den fria rörligheten för kapital gäller även i förhållande till länder utanför EU. Det skulle kunna ses som ett hinder för den fria rörligheten för kapital om en bank i t.ex. USA inte, med mindre än att den lämnar individualiserad information om sina kunder till en godkänd mellanhand inom EES, kan tillämpa direktnedsättning för sina kunders räkning. Även om räckvidden av den fria rörligheten för kapital mot tredje land inte är helt klarlagd är det ett skäl i sig att inte föreslå en lagstiftning som riskerar att strida mot EU-rätten.

Den fjärde punkten i bestämmelsen medger därför att en utländsk juridisk person som hör hemma i en stat utanför EES också kan godkännas som mellanhand om denne motsvarar en sådan juridisk person som avses i punkterna 1–3. Därutöver måste de höra hemma i en stat som med Sverige har ingått ett skatteavtal som innehåller artiklar om informationsutbyte och bistånd med indrivning av skattefordringar. En sådan artikel om bistånd med indrivning av skattefordringar ska ha en räckvidd som är likartad med den som föreskrivs i indrivningsdirektivet[12].

Förslaget föranleder införandet av 37 § i den nya lagen om källskatt på utdelning.

Förutsättningar för ett beslut om godkännande

Förslag: Skatteverket beslutar om godkännande på grundval av lämnad ansökan. Det sökande företaget godkänns endast om det med hänsyn till sina ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt är lämpligt för uppgiften. När ansökan avser ett företag som inte är värdepapperscentral eller en i Sverige registrerad förvaltare, bör Skatteverket rådgöra med skattemyndighet i företagets hemviststat innan beslut fattas.

Det är Skatteverket som fattar beslut i frågan om godkännande. Behövs det mer uppgifter bör myndigheten be företaget att

[12] Rådets direktiv 2010/24/EU av den 16 mars 2010 om ömsesidigt bistånd för indrivning av fordringar som avser skatter, avgifter och andra åtgärder.

komplettera sin ansökan. Kriterierna för att bli godkänd som mellanhand är att

1. företaget är en sådan juridisk person som kan bli godkänd mellanhand,

2. de angivna villkoren är uppfyllda, dvs. att ansökan skett på fastställt formulär och innehåller ett åtagande om att svara för skattens administration, och

3. det sökande företaget med hänsyn till sina ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt är lämpligt att godkännas.

Den sista punkten innehåller subjektiva kriterier som medför att Skatteverket kan göra en samlad bedömning av lämpligheten i att företaget blir en godkänd mellanhand. Ekonomiska förhållanden kan avse sådant som soliditet, omfattning av verksamheten, hur företaget skött sin ekonomi, redovisning och skatteinbetalningar tidigare etc. Omständigheterna i övrigt har en vid innebörd. Här finns det möjlighet att ta hänsyn till en mängd olika omständigheter som kan ha betydelse. Ledande för den slutliga bedömningen bör vara huruvida företaget i fråga kan antas kunna hantera svensk skatt på ett korrekt och förtroendefullt sätt. Motsvarande krav ställs i dag på den som vill bli godkänd lagerhållare eller upplagshavare när det gäller vissa punktskattepliktiga varor och som därigenom får rätt att inneha obeskattat lager, se t.ex. 10 § lagen (1994:1563) om tobaksskatt och 10 § lagen (2016:1067) om skatt på kemikalier i viss elektronik.

Som nämnts är det Skatteverket som ska fatta beslut om godkännande som mellanhand. Det är naturligt eftersom konsekvenserna av ett godkännande är att hantera skatt. När det gäller beslut om godkännande avseende utländska företag som inte är värdepapperscentraler eller registrerade som förvaltare enligt svensk lag bör Skatteverket rådgöra med skattemyndighet i företagets hemstat innan beslutet fattas. Det ska göras eftersom det handlar om företag som inte är verksamma i Sverige. Genom att rådgöra med skattemyndighet i företagets hemstat kan Skatteverket få uppgifter om företaget till exempel sköter sina egna skatte- och avgiftsbetalningar. Det är således information som främst är intressant för bedömningen av huruvida företaget med hänsyn till sina ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt är lämplig att godkännas.

Att rådgöra med utländsk skattemyndighet utformas inte som en skyldighet för Skatteverket. I stället *bör* myndigheten göra det i de fall det behövs för att avgöra ärendet. Skatteverket kan således göra en bedömning i varje enskilt fall om frågor behöver ställas till skattemyndighet i ett annat land. I den bedömningen kan flera omständigheter vara av betydelse. Om tillgänglig information bedöms som tillräcklig för beslut så saknas anledning att rådgöra. Det kan också vara så att Skatteverket bedömer utsikterna att få ett svar från den utländska myndigheten inom rimlig tid som små. Då får tidsutdräkten ställas mot behovet av kompletterande information när det ska avgöras om frågor ska ställas eller inte. De närmare formerna för konsultationerna får Skatteverket utveckla över tid.

Att fatta beslut om godkännande av mellanhänder är en ny arbetsuppgift för Skatteverket. Besluten kan innefatta svåra avvägningar, särskilt när det gäller att bedöma om ett utländskt företag är lämplig för uppgiften att ansvara för svensk källskatt. Det är naturligt att ärendena initialt får ta sin tid. Skatteverket får sedan över tid utveckla arbetsformerna för beslut om godkännande samt samråd med utländsk skattemyndighet.

Skatteverket bör på sin webbplats publicera en lista över de företag som har medgivits godkännande som mellanhand.

Förslaget föranleder införandet av 38 § i den nya lagen om källskatt på utdelning.

6.5.4 Återkallelse av godkännande

Förslag: Ett godkännande som mellanhand ska återkallas om förutsättningarna för godkännande inte längre finns. Det ska också återkallas om mellanhanden inte fullgör sitt åtagande eller själv begär det.

Skatteverket ska under vissa förutsättningar kunna återkalla ett godkännande som mellanhand.[13]

[13] Borde egentligen formuleras som ”ett godkännande som godkänd mellanhand” eftersom det också finns mellanhänder som inte är godkända. Å andra sidan följer det av sammanhanget eftersom det för övriga mellanhänder inte finns något beslut om godkännande att återkalla. Den förenklade skrivningen används därför i det följande.

För det första ska ett godkännande återkallas om någon av de kriterier som krävs för att bli godkänd mellanhand inte längre är uppfyllda. Härmed avses främst att företaget inte längre bedöms som lämplig att vara godkänd mellanhand. Det kan till exempel inträffa om företagets ekonomiska förhållanden försämras eller om företaget skulle vara inblandat i ekonomisk brottslighet eller annars medverka till skatteflykt eller skatteundandragande. I denna punkt ingår också de fall när en godkänd mellanhand träder i likvidation, försätts i konkurs eller på annat sätt inleder ett obeståndsförfarande med motsvarande innebörd. Andra länder kan ha andra former för nedläggning och avveckling av företag än konkurs och likvidation och dessa omfattas också. Det avgörande för bedömningen är om förutsättningarna för ett godkännande inte längre finns. Vid obestånd som leder till ett formellt avvecklingsförfarande är det uppenbart att det inte längre är lämpligt att mellanhanden innehar ett godkännande, med hänsyn till dennes ekonomiska förhållanden.

En annan förändring som kan innebära att förutsättningarna inte längre är uppfyllda skulle kunna vara att företaget inte längre är ett sådant företag som kan bli godkänd mellanhand. Ett exempel kan vara om ett företag inte längre kan vara registrerad som förvaltare. Då finns inte heller längre förutsättningar för att vara godkänd mellanhand.

Ett godkännande ska också återkallas om en godkänd mellanhand inte uppfyller det åtagande gentemot Skatteverket som företaget ingått i samband med ansökan. Om den godkända mellanhanden inte på ett korrekt sätt gör skatteavdrag, lämnar skattedeklaration eller betalar in skatten ska godkännandet återkallas. En sådan åtgärd kan både komma i fråga direkt om överträdelsen är grov eller annars särskilt allvarlig, och vid upprepad misskötsel eller om företaget inte följer påminnelse eller föreläggande i någon del. Det blir en fråga för Skatteverket att avgöra när återkallelse ska ske. En riktlinje kan vara att om företagets beteende varit sådant att något godkännande alls inte skulle ha meddelats bör det också finnas fog för återkallelse.

Slutligen ska ett godkännande återkallas om den godkända mellanhanden själv begär det.

Förslaget föranleder införandet av 39 § i den nya lagen om källskatt på utdelning.

6.5.5 Omprövning och överklagande

Förslag: Begäran om omprövning av beslut avseende godkännande eller återkallelse av godkännande som mellanhand ska ha kommit in till Skatteverket inom två månader från den dag då den som beslutet gäller fick del av det. Ett sådant beslut ska också överklagas inom samma tidsfrist. Vid överklagan till kammarrätten krävs prövningstillstånd.

Omprövning

Ett beslut om godkännande eller återkallelse av godkännande ska kunna omprövas av Skatteverket. Bestämmelser om omprövning av beslut finns i 66 kap. SFL. Vid omprövning av sådana beslut som nu är i fråga ska reglerna i skatteförfarandelagen gälla i tillämpliga delar.

I 66 kap. 7 § andra stycket SFL finns en uppräkning av beslut där begäran om omprövning måste ha kommit in senast två månader från den dag då den beslutet gäller fick del av detsamma. Uppräkningen innehåller olika former av administrativa beslut där det bedömts inte vara meningsfullt med en sexårsfrist för omprövning. Till den kategorin hör också beslut om godkännande och återkallelse av godkännande som mellanhand. Ett sådant beslut anger förutsättningarna för hanteringen av källskatt på utdelning och bör därför omprövas snabbt. Det finns vidare inget som hindrar att den som ansökt om godkännande och fått avslag åtgärdar de brister som Skatteverket grundat sitt avslagsbeslut på och ansöker om godkännande igen. Detta gäller dock under förutsättning att avslagsbeslutet inte har överklagats och saken därför har avgjorts av domstol, se 39 § förvaltningslagen (2017:900).

Observera att Skatteverket inte får ompröva nu aktuella beslut till den sökandes nackdel eftersom det finns en möjlighet att återkalla ett godkännande, se 66 kap. 20 § andra stycket SFL.

Förslaget föranleder införandet av 40 § i den nya lagen om källskatt på utdelning.

Överklagande

Skatteverkets beslut om godkännande eller återkallelse av godkännande ska också kunna överklagas till förvaltningsdomstol. På samma sätt som avseende omprövning är det bestämmelserna i skatteförfarandelagen som ska tillämpas när det gäller överklagande. Bestämmelser om överklagande finns i 67 kap. SFL.

Ett överklagande av ett beslut om godkännande eller återkallelse av godkännande ska ha kommit in till Skatteverket inom två månader från den dag då den som beslutet gäller fick del av det, se 67 kap. 12 § andra stycket SFL. Vid överklagande till kammarrätten krävs det prövningstillstånd för att målet ska prövas, 67 kap. 27 § SFL.

Förslaget föranleder införandet av 41 § i den nya lagen om källskatt på utdelning.

6.6 Skyldighet att lämna kontrolluppgift

6.6.1 Gällande rätt

Bestämmelser om kontrolluppgifter om avkastning på delägarrätter finns i 19 kap. SFL. Kontrolluppgift ska lämnas om ränteinkomster och utdelning på delägarrätter. Utdelning kan vara kontanta pengar, men även annan egendom eller förmåner som andelsägaren får på grund av sin egenskap som ägare. Även för annan avkastning än kapitalvinst som kommer från delägarrätter och som är intäkt i inkomstslaget kapital ska kontrolluppgift lämnas i enlighet med 19 kap. 1 § SFL. Kontrolluppgift ska lämnas av den som har tillgodoräknat eller betalat ut ränta, utdelning eller annan avkastning, se 19 kap. 3 § SFL.

Uppgiftsskyldigheten i 19 kap. SFL gäller bara om uppgiften ska lämnas för en obegränsat skattskyldig. Detta sägs inte uttryckligen, men gäller ändå vid den praktiska tillämpningen.[14] Det finns emellertid även en reglerad skyldighet att lämna kontrolluppgift för avkastning på delägarrätter för fysiska personer som är begränsat skattskyldiga (23 kap. 2 § SFL). Bestämmelserna avseende begränsat skattskyldiga ska dock förstås på så sätt att skyldigheten bara omfattar uppgifter som kan vara av betydelse för beskattningen i

[14] Prop. 2010/11:165 s. 777.

Sverige eller som ska lämnas till en annan stat på grund av Sveriges internationella åtaganden.

Kontrolluppgift om avkastning på delägarrätter ska lämnas på blankett KU 31 (SKV 2322). Den kontrolluppgiftskyldige ska lämna identifikationsuppgifter för sig själv och för den som uppgiften avser, uppgift om utdelning, ränta och annan avkastning (annan inkomst), ISIN-nummer, namn på delägarrätten, eventuellt depånummer och andel av depån. Uppgift om det skatteavdrag som gjorts ska också lämnas. Samma blankett används för de uppgifter som ska lämnas enligt kupongskattelagen.

Skyldigheten att lämna uppgift om utländskt skatteregistreringsnummer (TIN) har utvidgats fr.o.m. inkomstår 2017. Ett TIN är en identifikationsuppgift.[15] Uppgifterna om TIN ska ingå i kontrolluppgifter för inkomståret 2017. TIN ska nu lämnas för begränsat skattskyldiga samt för personer som är obegränsat skattskyldiga i Sverige och har hemvist i annan stat eller jurisdiktion än Sverige, se 5 kap. 11 b § SFF. Ett TIN tillhandahålls av det land där den skattskyldige har skatterättslig hemvist.

6.6.2 Kontrolluppgiftsskyldigheten inskränks för begränsat skattskyldiga

Förslag: Kontrolluppgift för begränsat skattskyldig ska inte lämnas när uppgift om utdelningen finns med i en redovisning av källskatt på utdelning. Undantaget gäller dock inte för sådana kontrolluppgifter som ska lämnas på grund av vissa internationella åtaganden.

I dag finns det en skyldighet att lämna kontrolluppgift om utdelning till begränsat skattskyldiga i den mån uppgifterna har betydelse för beskattningen i Sverige. Skyldigheten att lämna kontrolluppgift existerar parallellt med den skyldighet att lämna uppgifter som följer av kupongskattelagen. Skyldigheten att lämna dubbla uppgifter har hanterats praktiskt genom att de företag som innehållit kupongskatt har redovisat uppgifter på individnivå endast som kontrolluppgift, på blankett KU 31.

[15] Prop. 2010/11:165 s. 781.

Uppgifter hänförliga till den nya källskatten på utdelning ska bara behöva lämnas till Skatteverket vid ett tillfälle. Det kan ske inom ramen för kontrolluppgiftssystemet eller i särskild ordning.

Det finns en hel del som talar för att uppgiftslämnandet även fortsättningsvis kan skötas inom kontrolluppgiftssystemet. Det är ett väl etablerat system som svenska företag är förtrogna med. Redan i dag lämnas kontrolluppgift avseende innehållen kupongskatt. Kontrolluppgift för utdelning kan lämnas löpande under året vilket underlättar företagens hantering.

Men som anges i avsnitt 6.3 ska den redovisning som lämnas i en särskild skattedeklaration avseende källskatt på utdelning innehålla uppgifter på individnivå i den utsträckning det är möjligt. En kontrolluppgift avseende de skattskyldiga som erhållit utdelning skulle därmed innehålla samma information som redovisningen. För Skatteverkets kontrollverksamhet bör det vara fullt tillräckligt med den information som lämnas i skattedeklarationen. Den informationen är heltäckande i den meningen att information på individnivå finns för alla som har en reducerad skattesats genom direktnedsättning. Behovet av kontrolluppgift kvarstår därför inte för sådana uppgifter.

Det kan emellertid fortfarande finns skäl för kontrolluppgift avseende avkastning på delägarrätter till begränsat skattskyldiga i de fall när uppgifter inte lämnas i särskild skattedeklaration om källskatt på utdelning. Den sammanlagda informationen som lämnas till Skatteverket bör vara oförändrad. Inskränkningen ska därför uttryckas så att kontrolluppgift inte ska lämnas om sådan utdelning som ska redovisas i en särskild skattedeklaration avseende källskatt på utdelning.

Undantaget från skyldigheten att lämna kontrolluppgift bör inte heller påverka de åtaganden som Sverige har inom ramen för olika system för internationellt uppgiftslämnande mellan stater. Skyldigheter att lämna kontrolluppgift för användande i sådant internationellt tillhandahållande eller utbyte av uppgifter finns i 22 a och 22 b kap. SFL. De uppgifter som ska lämnas enligt dessa två kapitel ska även fortsättningsvis – i oförändrad omfattning – lämnas avseende fysiska personer som är begränsat skattskyldiga.

Förslaget föranleder ändring av 23 kap. 2 § SFL.

6.7 Redovisning av källskatt på utdelning

Enligt 8 § första stycket kupongskattelagen ska den som innehåller kupongskatt på utdelning från avstämningsbolag lämna uppgifter till Skatteverket. Uppgift ska lämnas om utdelningsbelopp och innehållen kupongskatt för varje skattskyldig. Såvitt framkommit fullgörs dock inte denna uppgiftsskyldighet i praktiken. Uppgift ska även lämnas om det sammanlagda utdelningsbelopp som inte har kunnat betalas ut till följd av bristande uppgifter om den utdelningsberättigade samt det sammanlagda utdelningsbelopp för vilket skattskyldighet inte förelegat. Av uppgifterna ska också framgå det sammanlagda beloppet av innehållen kupongskatt. Slutligen ska uppgifter lämnas även för en sådan skattskyldig där kupongskatt inte har hållits inne på grund av bestämmelser i ett skatteavtal, se 4 § kupongskatteförordningen (1971:49).

Värdepapperscentralen, eller den som annars är ansvarig för att hålla inne kupongskatt, ska vid redovisningen även lämna uppgift om förvaltarregistrering, se 12 § andra stycket kupongskattelagen.

För kupongbolag gäller en annan ordning. Där ska den som mottar utdelning lämna en blankett till det utdelande bolaget där det framgår om mottagaren är skattskyldig för kupongskatt eller inte. Blanketterna ska sedan ges in till Skatteverket, sorterade efter mottagarnas hemortskommuner. Blanketterna ska vara uppdelade i två delar, en för den utdelning där kupongskatt innehållits och en där sådan skatt inte har innehållits. Det sammanlagda utdelningsbeloppet ska anges särskilt för varje del. Det sagda följer av 14, 15 och 17 §§ kupongskattelagen.

Därutöver finns det en skyldighet att lämna kontrolluppgift även för begränsat skattskyldiga fysiska personer som får utdelning, se 23 kap. 2 § samt 19 kap. SFL.

6.7.1 Redovisning ska ske i särskild skattedeklaration

Förslag: Skatteavdrag för källskatt på utdelning ska redovisas i en särskild skattedeklaration. En sådan skattedeklaration ska lämnas för varje utdelningstillfälle.

Uppgift som lämnas i en särskild skattedeklaration avseende källskatt på utdelning ska inte också behöva lämnas i en arbetsgivardeklaration.

Eftersom förfarandet för källskatt på utdelning nu föreslås regleras i skatteförfarandelagen är det lämpligast att redovisning av skatten sker i skattedeklaration. Det följer av att själva innehållandet ska ske genom skatteavdrag. Enligt 26 kap. 2 § SFL ska den som är skyldig att göra skatteavdrag också lämna skattedeklaration. Kopplingen mellan skatteavdrag och skattedeklaration finns således redan i skatteförfarandelagen och ska gälla även för den nya skatten. Genom att källskatten också redovisas i skattedeklaration främjas enkel och enhetlig redovisning inom skattesystemet.

I skatteförfarandelagen finns ett antal olika skattedeklarationer uppräknade, till exempel arbetsgivardeklaration och mervärdesskattedeklaration. Den form av skattedeklaration som bäst passar på det nu avsedda förfarandet är en särskild skattedeklaration. Särskild skattedeklaration används för olika former av skattedeklarationer som inte passar in under de övriga formerna. Ett exempel är sådan skattedeklaration som ska lämnas avseende punktskatt som ska redovisas för varje skattepliktig händelse. Även om de nu aktuella skattedeklarationerna kommer att lämnas i relativt stort antal är det lämpligare att hänföra dem till en existerande form av deklaration, än att införa en ny form.

Det finns i huvudsak två alternativ när det gäller vid vilken tidpunkt som skattedeklarationen ska lämnas. Antingen ska det ske precis som i dag, dvs. vid en fast tidpunkt från utdelningstillfället räknat, eller så kan det ske ett fast datum i varje månad då all skatt som belöper på utdelning som lämnades under en viss tidigare kalendermånad ska redovisas. Det sistnämnda alternativet innebär att fler än en utdelning redovisas i samma skattedeklaration. Det blir då ett färre antal skattedeklarationer, men varje deklaration kommer att innehålla mer uppgifter.

Det saknas tillräckliga skäl för att frångå den ordning som gäller i dag. De som hanterar kupongskatt är vana vid att redovisa varje utdelning för sig. Det är inte heller främmande att inom ramen för skatteförfarandelagen lämna skattedeklaration för en enstaka händelse, det finns till exempel händelseskattskyldighet för punktskatt.

En särskild skattedeklaration avseende källskatt på utdelning ska lämnas för varje utdelningstillfälle. Vad som avses med utdelningstillfället anges i den nya lagen om källskatt på utdelning, se avsnitt 5.4.2. På samma sätt som gäller för särskild skattedeklaration för den som är händelseskattskyldig för punktskatt saknas det en redovisningsperiod. Det innebär även att kravet i 26 kap. 18 § SFL om att i skattedeklaration lämna uppgift om vilken redovisningsperiod som avses inte gäller för en särskild skattedeklaration avseende källskatt på utdelning.

Särskild skattedeklaration ska lämnas av den som är skyldig att göra skatteavdrag. Det innebär att ett utdelande bolag som inte ska göra skatteavdrag för källskatt på utdelning, till exempel på grund av att hela utdelningen lämnas till en godkänd mellanhand, inte heller behöver lämna skattedeklaration.

En arbetsgivardeklaration ska innehålla uppgift om den sammanlagda ersättning som utgörs av ränta, utdelning och annan avkastning som utbetalaren är skyldig att göra skatteavdrag för, se 26 kap. 19 § 3 SFL. För att undvika att samma uppgifter måste lämnas flera gånger föreslås en begränsning av uppgiftslämnandet i arbetsgivardeklaration. Uppgift om utdelning som utbetalaren ska göra skatteavdrag för behöver inte lämnas om samma uppgift lämnas i en särskild skattedeklaration avseende källskatt på utdelning.

Förslaget föranleder införandet av den nya 26 kap. 9 a § SFL samt ändring i 26 kap. 1 och 19 §§ SFL.

6.7.2 Vad ska skattedeklarationen innehålla

Förslag: En särskild skattedeklaration avseende källskatt på utdelning ska innehålla nödvändiga identifikationsuppgifter för samtliga personer. Skattedeklarationen ska också innehålla följande uppgifter:

– ISIN-nummer för den andel som utdelningen härrör från eller annan beteckning på andelen,

– tidpunkten för utdelningstillfället,

– den del som avser utdelning som inte har betalats ut,

– det sammanlagda skattebeloppet,

– utdelningsbelopp, skattebelopp och skatterättslig hemvist för varje skattskyldig som medges direktnedsättning,

– utdelningsbelopp, skattebelopp och skatterättslig hemvist för varje skattskyldig som inte medges direktnedsättning, i den utsträckning sådana uppgifter finns,

– utdelningsbelopp för varje godkänd mellanhand som utdelning har betalats till,

– utdelningsbelopp och skattebelopp för varje annan mottagare som varken är skattskyldig eller godkänd mellanhand.

En godkänd mellanhand som ska göra skatteavdrag från mottagen utdelning som avser mellanhandens egna aktieinnehav, ska lämna uppgift om utdelningsbelopp och skattebelopp för sådan utdelning.

Uppgifter för skattskyldiga som medges direktnedsättning behöver inte lämnas om det av tillämpligt skatteavtal följer att källskatt på utdelning inte får tas ut.

Uppgiftslämnandet avseende källskatt på utdelning bör vara så heltäckande som möjligt, ned till den som har rätt till utdelningen. Det främsta skälet för individualiserade uppgifter är att förebygga fel och fusk såväl i den löpande redovisningen som vid återbetalningar. Med stöd av individualiserade uppgifter kan Skatteverket utforma kontroll av t.ex. hemvistuppgifter på ett mer effektivt sätt. En grundtanke är således att det utdelande bolaget eller fonden samt de godkända mellanhänder som har att hantera skatten ska lämna så detaljerade uppgifter som möjligt. Genom att direkt kommunicera med Skatteverket elimineras de upplevda nackdelarna av att lämna kunduppgifter till en annan aktör på marknaden. Det schematiska

informationsträd av uppgifter som beskriver utdelningens väg från det utdelande bolaget till de enskilda aktieägarna ska således vara så fullständigt som möjligt när alla skattedeklarationer avseende utdelningen har lämnats. Det behövs för att ha något att stämma av mot vid en begäran om återbetalning, vilket utgör ett viktigt led när det gäller att förebygga fel och fusk. I dagsläget finns det begränsade avstämningsmöjligheter för Skatteverket vilket ökar risken för felaktiga återbetalningar. Att Skatteverket ges en bättre möjlighet att stämma av de uppgifter som lämnats i skattedeklarationen med de uppgifter som lämnas vid ansökan om återbetalning bör avsevärt minska risken för felaktiga återbetalningar och därmed också förbättra systemets motståndskraft mot bedrägerier.

En sådan förbättring av kontroll- och avstämningsmöjligheterna är inte minst viktigt i ljuset av nyligen uppmärksammade uppgifter om att aktörer inom det finansiella systemet ägnar sig åt affärer som syftar till att utnyttja dessa brister.[16] Det förefaller sannolikt att problemet med utnyttjande av återbetalningssystemet genom begäran om att få tillbaka skatt som man aldrig har betalat avsevärt kommer att minska om Skatteverket ges möjlighet att stämma av en sådan begäran mot avdragen och inbetalad källskatt.

Såvitt framgått har aktörerna redan i dag i stor utsträckning tillgång till de uppgifter som ska lämnas till Skatteverket. Det blir således inte fråga om någon väsentligt ökad administrativ kostnad för att samla in uppgifter. Däremot ökar i någon mån kostnaden för att sammanställa redovisningen och lämna in den till Skatteverket, i synnerhet om den ska lämnas på papper. Det förutsätts dock att Skatteverket kommer att tillhandahålla möjligheten att lämna skattedeklaration för källskatt på elektronisk väg, t.ex. på de olika sätt som redan finns tillgängliga för skattedeklaration avseende arbetsgivaruppgifter. Det skulle avsevärt förenkla hanteringen för de som ska lämna uppgifter, och även förenkla sökbarheten i materialet för myndigheten.

I det följande anges vilka uppgifter som ska lämnas i en särskild skattedeklaration avseende källskatt på utdelning.

[16] Se t.ex. SvT och TT:s granskning av vissa transaktioner, https://www.svt.se/nyheter/ekonomi/fakta-europas-storsta-skattestold-i-modern-tid-sa-funkar-skatteupplaggen

Uppgifter som ska lämnas i samtliga skattedeklarationer

I 26 kap. 18 § SFL anges vilka uppgifter som ska lämnas i samtliga skattedeklarationer. Enligt första punkten ska samtliga skattedeklarationer innehålla nödvändiga identifikationsuppgifter. Även om det inte framgår av förarbetena för vem dessa identifikationsuppgifter ska lämnas, får det antas avse samtliga personer och företag som berörs av uppgifterna i skattedeklarationen. Den slutsatsen kan dras av att det inte finns något särskilt krav angivit när det gäller identifikationsuppgifter för till exempel en arbetstagare i en arbetsgivardeklaration. Därmed avses identifikationsuppgifter för den som lämnar skattedeklarationen, men också för alla andra som berörs av uppgifterna i skattedeklarationen.

Att en särskild skattedeklaration avseende källskatt på utdelning ska innehålla nödvändiga identifikationsuppgifter för samtliga inblandade behöver således inte regleras särskilt. Sådana uppgifter ska lämnas avseende den som ska göra skatteavdrag, de som utdelningen har betalats till samt det bolag som ursprungligen har lämnat utdelningen. Sådana uppgifter ska även lämnas om skattskyldiga där utdelningen betalats ut via en mellanhand som inte är godkänd, om uppgifterna finns hos den som ska göra skatteavdrag. Innebörden av nödvändiga identifikationsuppgifter föreslås preciseras i skatteförfarandeförordningen.

I 6 kap. 1 § SFF preciseras vilka uppgifter som är nödvändiga att lämna för den uppgiftsskyldige, dvs för den som ska göra skatteavdrag. Med nödvändiga identifikationsuppgifter menas namn, personnummer, samordningsnummer eller organisationsnummer, och postadress. Dessa uppgifter ska lämnas också avseende de som berörs i en särskild skattedeklaration om källskatt på utdelning. I princip samtliga mottagare som ska identifieras i deklarationen hör hemma i en annan stat. Utdelning kan i och för sig betalas ut till en mellanhand, godkänd eller inte, i Sverige, men det vanliga är att betalningen går till någon i en annan stat. För samtliga mottagare ska det därför anges utländskt skatteregistreringsnummer eller motsvarande. Det som avses är i första hand TIN (angående krav på TIN i kontrolluppgift, se avsnitt 6.6.1). När det föreslagna systemet väl fungerar bör Skatteverket ha goda möjligheter att identifiera motstridiga uppgifter avseende TIN.

Om mottagaren inte har något TIN ska motsvarande identifikationsnummer lämnas i stället, t.ex. personnummer eller organisationsnummer som används i personens hemviststat.

Beteckning på den andel som utdelningen härrör från

Uppgift ska lämnas om vilken aktie eller andel som utdelningen är hänförlig till. Om värdepappret har ett svenskt ISIN-nummer ska denna uppgift anges i skattedeklarationen. ISIN-nummer är ett internationellt system där varje fordrings- eller delägarrätt har ett eget individuellt nummer. Denna numrering av värdepapper används över hela världen och är ett sätt att identifiera olika värdepapper. Det går även att avgöra vilket land som har utfärdat värdepappret genom att numret börjar med en landskod på två bokstäver. De flesta svenska värdepapper tilldelas ett ISIN-nummer av Euroclear Sweden AB.

Saknar aktien eller andelen ett ISIN-nummer ska i stället andelens namn eller beteckning anges i skattedeklarationen.

När har utdelningen lämnats

Uppgift ska också lämnas om tidpunkten för utdelningstillfället. Denna uppgift tillsammans med ISIN-numret eller namnet på andelen gör att redovisningen kan hänföras till rätt utdelning, och därmed hänföras till rätt informationsträd.

Utdelning som inte har betalats ut

Uppgift ska också lämnas om sådan utdelning som inte har betalats ut, till exempel på grund av bristande information. På sådan utdelning ska skatteavdrag alltid göras med 30 procent varför det saknas anledning att särskilt redovisa skattebeloppet.

I den här gruppen har skatt ofta tagits ut med ett för högt belopp jämfört med om uppgifter hade funnits om vem som har rätt till utdelningen. Det kan därför antas att ansökan om återbetalning blir relativt vanligt i denna grupp. Skatteverket ska i ett sådant fall kunna stämma av mot den redovisade summan för aktuell godkänd

mellanhand och hänföra rätt del till en skattskyldig som ansöker om och beviljas återbetalning, dvs. komplettera informationsträdet efter den ursprungliga redovisningen. Skatteverket kan även stämma av de inkomna uppgifterna med den godkände mellanhand som inte betalade ut utdelningen före redovisningen i skattedeklarationen. Mellanhanden kan då lämna sin syn på den skattskyldiges rätt till utdelningen och beakta att den sökande normalt är den som har rätt till framtida utdelningar.

Det sammanlagda skattebeloppet

Uppgift ska lämnas om det sammanlagda skattebeloppet. Det är summan av alla enskilda skattebelopp avseende en och samma utdelning. Uppgiften bestämmer rätt inbetalning och bör användas av Skatteverket för avstämning mot faktisk inbetalning.

Uppgifter om skattskyldig som medges direktnedsättning

För varje skattskyldig som medges direktnedsättning ska uppgift lämnas om nödvändiga identifikationsuppgifter, utdelningsbelopp, skattebelopp och skatterättslig hemvist. Det avser alltså de skattskyldiga där skatt dras med en lägre procentsats än 30 procent på grund av det skatteavtal som ska tillämpas på utdelningen. Namn eller firma, identitetsnummer och skatterättslig hemvist kan därmed sägas vara minimiuppgifter för att få tillämpa direktnedsättning, i och med att dessa uppgifter måste redovisas till Skatteverket.

Observera att uppgiftskravet även gäller skattskyldiga som är kunder till en mellanhand som inte är godkänd, men som medges direktnedsättning på grund av att mellanhanden lämnat tillräckliga uppgifter till den godkända mellanhand som hanterar skatten. Den mellanhand som inte är godkänd måste således lämna samtliga dessa uppgifter till den som hanterar skatten för att mellanhandens kunder ska kunna få direktnedsättning.

Uppgift ska också lämnas om skatterättslig hemvist. Den skattskyldige medges direktnedsättning endast om det är klarlagt vilket skatteavtal som ska tillämpas på utdelningen. Det innebär att det finns information om den skattskyldiges skatterättsliga hemvist. Vilka uppgifter som ska krävas av den skattskyldige för att styrka

skatterättslig hemvist kan variera från fall till fall. Generellt gäller att om det föreligger oklarheter eller sinsemellan motstående uppgifter ställs det större krav på bevisningen. Även när det gäller skatterättslig hemvist kommer Skatteverket att kunna identifiera motstridiga uppgifter inom ramen för systemet. Har till exempel ett och samma TIN (dvs. samma person) lämnat olika uppgifter om skatterättslig hemvist till två olika godkända mellanhänder kommer det att kunna identifieras. Skatteverket kan då följa upp sådana oklarheter med frågor till den skattskyldige eller till de godkända mellanhänder som redovisat olika uppgifter, i syfte att klargöra frågan.

Ett hemvistintyg bör inte automatiskt accepteras som tillräcklig uppgift om skatterättslig hemvist. Även när det förevisas ett hemvistintyg gäller sedvanlig bevisvärdering på så vis att andra omständigheter också måste ges vikt vid bedömningen.

Det föreslås ett undantag från uppgiftsskyldigheten när det gäller skattskyldiga som har fått direktnedsättning. Uppgifter behöver inte lämnas om det av tillämpligt skatteavtal följer att Sverige inte har rätt att ta ut någon källskatt på utdelning. I ett sådant fall har det inte gjorts något skatteavdrag för den skattskyldige. Skatteverket har inget behov av uppgifter i dessa fall eftersom en skattskyldig som inte fått något skatteavdrag normalt inte kommer att avhöras. Kontroll av att utdelande bolag och godkänd mellanhand har tillämpat rätt skatteavtal ska i stället göras inom ramen för den tillsyn som bedrivs över dessa aktörer.

Uppgifter om skattskyldig som inte medges direktnedsättning

Om utdelande bolag eller godkänd mellanhand har uppgift om vem som är skattskyldig för en utdelning, men saknar tillräckliga uppgifter om skatterättslig hemvist för att medge direktnedsättning, ska skatteavdrag göras med 30 procent. Denna situation kan uppkomma till exempel när det finns indikationer på att den skattskyldige har flyttat, men inte har anmält flytt till sin bank eller depåförvaltare. Ett annat exempel är att en mellanhand som inte är godkänd lämnar vissa uppgifter om den skattskyldige till den godkända mellanhand som ska hantera skatten, men uppgifterna inte

är tillräckliga för att säkerställa vilket skatteavtal som ska tillämpas på utdelningen.

Det utdelande bolaget eller den godkända mellanhanden ska i dessa fall lämna samma uppgifter som ska lämnas om skattskyldiga som får direktnedsättning, i den utsträckning det finns sådana uppgifter. Det innebär att om till exempel uppgift om skatterättslig hemvist saknas ska övriga tillgängliga uppgifter ändå lämnas, som t.ex. namn, identifikationsnummer, utdelningsbelopp och skattebelopp. På det viset får Skatteverket den information som finns hos den godkände mellanhanden. Informationsträdet blir mera fullständigt och Skatteverket kan vid begäran om återbetalning i högre grad stämma av mot tidigare redovisning inklusive faktiskt skatteinbetalning.

Uppgifter om godkänd mellanhand

Om en del av utdelningen lämnas vidare till en annan godkänd mellanhand ska skatteavdrag inte göras på den delen. Uppgifter ska dock lämnas om namn och identifikationsnummer för den godkända mellanhanden samt utdelningsbeloppet. Detta sker i syfte att informationsträdet för den aktuella utdelningen ska bli så fullständigt som möjligt. Skatteverket får en möjlighet att kontrollera att samtliga godkända mellanhänder som har hanterat en viss utdelning också har redovisat den.

Uppgifter om annan mottagare

För varje annan mottagare av utdelning, som inte är skattskyldig eller godkänd mellanhand, ska uppgift lämnas om namn, identifikationsnummer, utdelningsbelopp och skattebelopp. Detta avser således inte individualiserade uppgifter om någon som har rätt till utdelning utan information lämnas i stället om ett steg tidigare i informationsträdet. I denna grupp av övriga mottagare finns främst mellanhänder som inte är godkända och som inte har lämnat fullständig information om alla som är skattskyldiga för utdelningen. För aktuellt belopp ska skatteavdrag göras med 30 procent och uppgifter lämnas om den mellanhand som utdelningen lämnas till. Här finns även utdelning som lämnas till

personer som är undantagna från skattskyldighet. För dessa blir det redovisade skattebeloppet noll. Uppgifter om annan mottagare kan också avse till exempel en i utlandet delägarbeskattad juridisk person som mottagit utdelning men som inte har rätt till utdelningen och som inte heller tillhandahållit uppgifter om delägarna. I ett sådant fall är den juridiska personen varken skattskyldig eller godkänd mellanhand. Skatteavdrag ska göras med 30 procent och den i utlandet delägarbeskattade juridiska personen ska redovisas som annan mottagare.

Uppgifter om godkänd mellanhands egna aktieinnehav

Den som är en godkänd mellanhand och inte är obegränsat skattskyldig i Sverige (normalt en utländsk juridisk person) ska göra skatteavdrag och redovisa skatt på utdelning som mellanhanden själv har rätt till. Uppgift ska då lämnas om utdelningsbelopp och skattebelopp för den utdelningen.

Förslaget

Förslaget föranleder införandet av de nya 26 kap. 25 a § SFL och 6 kap. 4 a § SFF.

6.7.3 När ska skattedeklarationen lämnas

Förslag: Särskild skattedeklaration avseende källskatt på utdelning ska lämnas senast två månader efter utdelningstillfället.

Av 8 § kupongskattelagen framgår att uppgifter om kupongskatt ska lämnas till Skatteverket senast fyra månader efter utdelningstillfället. Betalning av innehållen kupongskatt ska också ske inom samma tidsrymd.

Jämfört med exempelvis redovisning av mervärdesskatt, som för större företag med kalendermånad som redovisningsperiod ska ske ungefär en månad efter redovisningsperiodens utgång, är det en lång tid. Även arbetsgivardeklaration och punktskattedeklaration lämnas normalt betydligt tidigare än efter fyra månader. I syfte att

redovisning av källskatt på utdelning ska göras inom ungefär samma tidsperiod som övriga skatter finns det således skäl att minska den nuvarande fristen. Det skulle främja enhetligheten i skattesystemet.

Den förhållandevis väl tilltagna tid mellan utdelningstillfället och redovisningstidpunkten används emellertid av den som hanterar skatten för att göra rättelser. Det kan till exempel gälla vem som är utdelningsberättigad när aktierna överlåtits strax innan utdelningstillfället, eller vilket skatteavdrag som ska göras när den skattskyldige har flyttat och fått en ny skatterättslig hemvist. Såväl för det allmänna som för de skattskyldiga är det en fördel att det blir rätt från början, dvs. att den skatt som redovisas och betalas är så korrekt som möjligt. Antalet återbetalningsärenden som måste administreras blir färre och antalet skattskyldiga som kan disponera rätt utdelning direkt blir fler. Detta sätt att hantera källskatten är bra och bör bibehållas.

När utdelning i annat än pengar lämnas utan tillskott av kontanta medel för att täcka skatteavdraget finns det också en tydlig fördel med en längre tidsfrist för redovisning av skatten. I dessa fall uppmanas den skattskyldige att betala in skattebeloppet till den som ska redovisa skatten. En längre tidsfrist innan redovisning ska ske bör medföra att fler skattskyldiga hinner betala in skattebeloppet innan redovisningen ska lämnas. Det är en fördel för den som ska redovisa och betala skatten eftersom denne då inte behöver ligga ute med den skatt som belöper på utdelningen.

Å andra sidan är det inte tillfredsställande att aktörerna sköter rättelser åt Skatteverket i alltför stor omfattning. Det är viktigt att de nya uppgifterna verkligen granskas och prövas för att aktören inte ska riskera att göra ett för lågt skatteavdrag. Det är ju också sannolikt att utdelande bolag och godkända mellanhänder i allt väsentligt endast korrigerar till den skattskyldiges fördel. Att dessa aktörer kräver tillbaka skatt som felaktigt betalats ut förefaller inte troligt. I så fall är det troligare att aktören själv står för felaktigheten gentemot Skatteverket. Vidare ingår det i Skatteverkets roll som borgenär att se till att pengar som ska betalas till staten kommer in så snart som möjligt.

Frågan är således huruvida tiden bör vara fyra månader som i dag eller om den kan kortas ned. Såvitt framkommit sker merparten av rättelserna under de första tre månaderna, och den klart övervägande delen sker under månad två. Det förefaller därför som om det minst

behövs två månader för rättelser. Efter en samlad bedömning framstår det som rimligt att korta ned tidsfristen till två månader efter utdelningstillfället. Det är ändå avsevärt längre tid än vad som gäller för andra särskilda skattedeklarationer, se 26 kap. 35 § SFL, men ändå ett tydligt steg i riktningen att samordna betalningsfristen med vad som gäller i övrigt.

Förslaget föranleder ändring av 26 kap. 35 § SFL.

6.7.4 Informationsuppgifter

Förslag: Den som är skattskyldig för källskatt på utdelning ska till den som är skyldig att lämna uppgifter om den skattskyldige i en särskild skattedeklaration, lämna de uppgifter som behövs för denne ska kunna fullgöra sin uppgiftsskyldighet. Uppgifterna ska lämnas när den som är skyldig att lämna skattedeklaration begär det. Om sådana uppgifter har lämnats tidigare ska dock uppgifter om ändrade förhållanden lämnas genast.

I 7 § andra stycket kupongskattelagen finns bestämmelser om skyldighet för den utdelningsberättigade att lämna uppgifter till en värdepapperscentral. Uppgifter till ledning för innehållande av kupongskatt ska lämnas dels vid förvärv av ett visst finansiellt instrument, dels om något förhållande av betydelse för skattskyldigheten ändras.

Behovet av att föreslå en motsvarande uppgiftsskyldighet för den skattskyldige i skatteförfarandelagen har övervägts. Det saknas egentligen anledning att ha ett reglerat uppgiftskrav för att upprätthålla källskattens allmänna systematik. Som systemet är utformat leder mer information om den skattskyldige till lägre källskatt och tvärtom. Enda sättet för den skattskyldige att få direktnedsättning vid utdelningstillfället är att tillhandahålla tillräckliga uppgifter om sin skattemässiga situation. Den som inte lämnar tillräcklig information om till exempel sin hemvist kommer att vidkännas ett skatteavdrag på 30 procent. Om kompletterande information inte lämnas innan skattedeklarationen ska lämnas in är den skattskyldige hänvisad till att söka återbetalning för att uppnå rätt skatt. Eftersom mängden lämnad information står i direkt samband med enkel och korrekt källskatt bör det finnas tillräckliga

incitament för att lämna fullständiga uppgifter även utan ett lagstadgat uppgiftskrav.

Det kan dock finnas skattskyldiga som lämnar direkt felaktiga uppgifter till den som ska lämna den särskilda skattedeklarationen. Utan en uttalad skyldighet att lämna uppgifter kan det bli svårt att använda sanktioner mot en sådan skattskyldig. Det gäller särskilt i de grövre fall när det finns anledning att utkräva ansvar enligt skattebrottslagen (1971:69). Att motverka skattebortfall och kringgåenden är en grundläggande utgångspunkt för denna översyn. Det får inte finnas några tveksamheter om huruvida det är möjligt att ingripa mot bedrägerier och annat beteende som bör föranleda sanktioner enligt befintlig lagstiftning.

Det föreslås därför att det införs bestämmelser om att den som är skattskyldig till källskatt på utdelning till den som ska lämna särskild skattedeklaration ska lämna de uppgifter som behövs för att uppgiftsskyldigheten ska kunna fullgöras. Med uppgiftsskyldighetens fullgörande avses att den som är skyldig att lämna uppgifter ska kunna lämna de uppgifter som efterfrågas i skattedeklarationen. Uppgifterna behöver inte lämnas direkt till den som ska lämna skattedeklaration, utan kan förmedlas till denne via andra företag som också är mellanhänder men som inte ska lämna skattedeklaration.

Enligt kupongskattelagen ska uppgifterna lämnas redan när den nya aktieägaren begär att bli införd i aktieboken eller i avstämningsregistret. Om förhållanden av betydelse för bedömningen av frågan om skattskyldighet ändras ska det utan dröjsmål anmälas skriftligen, se 7 § andra stycket kupongskattelagen. Kupongskattelagens regler är ålderdomliga i denna del. Med ett sådant stadgande som i kupongskattelagen skulle en aktieägare behöva lämna uppgifter även i de fall aktierna avyttras innan bolaget lämnar utdelning. Det saknas anledning att lämna dessa uppgifter innan det finns behov av dem och uppgiftslämnandet bör därför lämpligen ligga närmare den tidpunkt då uppgifterna används. Uppgifterna har två syften, dels att säkerställa rätt skatteavdrag, dels att utgöra underlag för att den som ska lämna särskild skattedeklaration kan fullgöra sin uppgiftsskyldighet. Skatteavdrag görs vid utdelningstillfället och skattedeklaration ska lämnas senast två månader efter utdelningstillfället. Den som gör skatteavdrag kan dock korrigera skatteavdraget fram till dess särskild

skattedeklaration lämnas och skatten betalas in. Det är rimligt att den som ska göra skatteavdrag också kan styra över när underlagen för skatteavdraget behöver inhämtas. Det föreslås därför att uppgifterna ska lämnas när den som är skyldig att lämna skattedeklaration begär dem.

Om uppgifterna därefter ändras ska dock uppgift om detta lämnas genast. Det bör inte vara något problem för den skattskyldige att i ett sådant fall lämna de ändrade uppgifterna direkt till den som ska lämna deklaration. Har uppgifter lämnats tidigare i samband med en utdelning så har den skattskyldige också fått information om skatteavdragets storlek från den som gjort avdraget. Denne är således inte okänd för den skattskyldige även om det inte är den skattskyldiges depåförande bank eller institut.

Förslaget föranleder införandet av den nya 34 kap. 12 § SFL och ändring av 34 kap. 1 § SFL.

6.7.5 Anstånd med att lämna skattedeklaration

Bedömning: Bestämmelserna i skatteförfarandelagen om anstånd med att lämna skattedeklaration gäller även för särskild skattedeklaration avseende källskatt på utdelning.

Enligt 20 § kupongskattelagen får Skatteverket medge anstånd med att lämna uppgifter, om det behövs med hänsyn till redovisningens omfattning eller andra särskilda förhållanden. Med hänsyn till utgångspunkten om enkelhet och därmed vikten av låga administrativa kostnader samt med beaktande av vad som gäller för övriga svenska källskatter bör det även framöver vara möjligt att få anstånd med att redovisa källskatten. Möjligheten till anstånd kan vara särskilt viktig för mindre bolag som inte är avstämningsbolag.

Regler om anstånd med att lämna skattedeklaration finns i 36 kap. SFL. Enligt 1 § kan anstånd beviljas efter ansökan. Av 5 § framgår att anstånd med att lämna skattedeklaration ska beviljas om det finns särskilda skäl. Anståndstiden löper från den ursprungliga förfallodagen, två månader efter utdelningstillfället, till den dag som Skatteverket bedömer som en lämplig ny förfallodag. Dessa bestämmelser ska även gälla för sådan särskild skattedeklaration som

lämnas avseende källskatt på utdelning. Det sker utan att bestämmelserna behöver ändras.

6.7.6 Föreläggande

Bedömning: De nuvarande reglerna om föreläggande är tillräckliga för att säkerställa en effektiv kontroll av uppgiftslämnandet avseende källskatt på utdelning.

Av 23 § kupongskattelagen följer att den som inte fullgör skyldigheten att lämna uppgifter enligt 8 § kan föreläggas vid vite att göra så. I syfte att värna möjligheterna till effektiv kontroll av källskatt på utdelning bör Skatteverket även fortsättningsvis kunna förelägga någon att inkomma med de uppgifter som behövs.

Regler om föreläggande avseende fullgörande av uppgiftsskyldighet och att i övrigt lämna uppgift finns i 37 kap. SFL. Enligt 2 § får Skatteverket förelägga någon att fullgöra en uppgiftsskyldighet som följer av 15–35 kap. SFL. Det innebär att Skatteverket kan förelägga utdelande bolag eller godkänd mellanhand som inte lämnar de uppgifter som anges i den nya 26 kap. 25 a § SFL, att fullgöra sin skyldighet.

Skatteverket får även enligt 37 kap. 6 § SFL förelägga den som är eller kan antas vara uppgiftsskyldig enligt 15–35 kap. att lämna uppgift som myndigheten behöver för att kunna kontrollera skyldigheten. Ett utdelande bolag kan således föreläggas att lämna uppgift om till vilka personer utdelningen har lämnats, i syfte att kontrollera om bolaget är skyldigt att lämna särskild skattedeklaration enligt 26 kap. 25 a § SFL. För föreläggande räcker det att någon kan antas vara skyldig att lämna uppgifter.

Vidare kan Skatteverket förelägga juridisk person att lämna uppgift om rättshandling med någon annan. Föreläggandet ska ha betydelse för kontroll av någon annan än den som föreläggs. Det innebär att en mellanhand som inte är godkänd kan föreläggas att lämna uppgifter som har betydelse för kontroll av den uppgiftsskyldighet som ska fullgöras av någon annan, till exempel en godkänd mellanhand. Även en fysisk person kan föreläggas att lämna sådana uppgifter av betydelse för kontroll av någon annan, men bara om det finns särskilda skäl, 37 kap. 10 § SFL.

För att säkerställa möjligheterna till en effektiv kontroll av källskatten på utdelning bör Skatteverket kunna förelägga samtliga inblandade att lämna uppgifter som behövs för kontrollen. Det utdelande bolaget, godkänd mellanhand och mellanhand som inte är godkänd samt den som är skattskyldig ska alla kunna föreläggas i syfte att kontrollera uppgifterna i en skattedeklaration.

Enligt de befintliga reglerna (6 §) är det möjligt att förelägga den som är eller kan antas vara skyldig att lämna skattedeklaration. Därmed omfattas godkänd mellanhand samt det utdelande bolaget i den utsträckning det är skyldigt att göra skatteavdrag. Juridiska personer kan föreläggas att lämna uppgift om rättshandling med annan (9 §), vilket innebär att det utdelande bolaget – även när det inte ska lämna skattedeklaration – samt mellanhand som inte är godkänd kan föreläggas att lämna uppgifter för kontroll av den som ska lämna skattedeklaration. Detsamma gäller för skattskyldig om denne är en juridisk person. Om den skattskyldige är en fysisk person kan denne bara föreläggas om det finns särskilda skäl.

Det har övervägts om den nuvarande regleringen är tillräcklig för att säkerställa kontrollen eller om det behövs en generell möjlighet att förelägga den som är skattskyldig att lämna uppgift för kontroll av om utdelande bolag eller godkänd mellanhand fullgjort sin uppgiftsskyldighet. Således är frågan om skattskyldiga som är fysiska personer ska kunna föreläggas utan särskilda skäl. Det finns därför anledning att titta närmare på vad som avses med särskilda skäl i 37 kap. 10 § SFL. Av förarbetena framgår att särskilda skäl kan föreligga i situationer där det finns ett uttalat kontrollintresse och där alternativa kontrollmetoder saknas.[17] I förarbetena till den ursprungliga bestämmelsen i 3 kap. 50 a § lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter uttalas följande angående vad som är särskilda skäl[18]:

> Det kan i vissa fall finnas ett starkt utredningsintresse av att hämta in uppgifter även från personer som inte är bokföringsskyldiga, t.ex. när någon sålt tillgångar till betydande belopp till en näringsidkare och försäljningen grundat avdragsrätt hos näringsidkaren. Det kan också vara fråga om skenrättshandlingar, oriktigt benämnda rättshandlingar eller dylikt. En maskin kan ha köpts och åsatts ett mycket högre värde än marknadsvärdet, varor kan ha köpts in till ett högre värde än marknadsvärdet och sålts vidare etc. När skattemyndigheten ska

[17] Se prop. 1993/94:151 s. 182 f., prop. 1996/97:100 del 1 s. 598 och prop. 2010/11:165 s. 856.
[18] Prop. 1993/94:151 s. 182 f.

kontrollera tillgångarna hos den bokföringsskyldige kan de ha sålts vidare eller så har andra maskiner ställts dit under revisionen. Följer skattemyndigheten tillgången bakåt i tiden kan det hända att den ägts av en privatperson. Det måste i sådana särskilda fall anses försvarbart att även denne kan föreläggas att lämna uppgifter till skattemyndigheten eftersom kontrollmöjligheten annars kan gå helt förlorad.

Genom rekvisitet ”särskilda skäl” markeras att sådan kontroll aldrig kan vara en rutinåtgärd vid en revision eller annan skatteutredning, utan att det finns skäl för detta i det enskilda fallet. I regel bör det vara fråga om mer betydande belopp som misstänks ha undandragits beskattningen, men ibland kan det vara motiverat med ett föreläggande även vid mindre belopp om förfarandet har upprepats eller annars haft betydande omfattning.

På samma sätt som anges ovan i exemplet kan det vid kontroll av källskatten på utdelning finnas tillräckligt starka skäl för att samla in uppgifter från fysisk person som är skattskyldig. Ett exempel kan vara för att kontrollera hur en godkänd mellanhand har gjort bedömningen av skattemässig hemvist för de som medges direktnedsättning. Förarbetsuttalandet ovan ger vid handen att ett sådant föreläggande inte får ske rutinmässigt, men kan användas när det finns en konkret behov. Det bedöms finnas en rimlig möjlighet att förelägga fysiska personer även i detta fall, varför de nuvarande reglerna inte behöver kompletteras med en utvidgad möjlighet till föreläggande av skattskyldig till källskatt på utdelning.

Föreläggande av begränsat skattskyldig

Ett föreläggande är en form av en formaliserad begäran. Det finns riktlinjer för hur ett föreläggande ska vara utformat.[19] Svarstiden ska avpassas efter omständigheterna i det enskilda fallet, men ska normalt uppgå till minst fem dagar. Ett föreläggande utan vite sänds oftast som vanlig post. Delgivning kan användas om det finns behov. Om den som fått föreläggandet inte svarar kan Skatteverket använda sig av revision för att få in uppgifterna. Det går även att tillgripa tvångsåtgärder, vitesföreläggande enligt 44 kap. SFL och bevissäkring enligt 45 kap. SFL.

[19] Se Skatteverkets Rättsliga vägledning, 2018, Utformning av föreläggande och hur föreläggandet följs, https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2018.3/332496.html

I de nu aktuella fallen är det ofta fråga om att förelägga en fysisk eller juridisk person som inte finns i Sverige. Man bör ha i åtanke att om den som föreläggs inte ges möjlighet att svara på föreläggandet elektroniskt kan det ta längre tid för svaret att nå Skatteverket.

Det finns inget hinder att använda tvångsåtgärder gentemot någon som är bosatt i ett annat land. Att driva in ett utdömt vite kräver emellertid att Sverige kan få hjälp med indrivning från hemviststaten. Sådan hjälp finns att få inom EU, inom ramen för det s.k. indrivningsdirektivet.[20] Vissa skatteavtal med andra stater innehåller också en artikel om bistånd vid indrivning av skattefordringar.

De befintliga bestämmelserna om föreläggande får anses fungera tillräckligt väl även i förhållande till begränsat skattskyldiga. Någon ändring av reglerna föreslås således inte.

6.8 Dokumentationsskyldighet

Bedömning: Någon särskild dokumentationsskyldighet behöver inte införas.

I kupongskattelagen finns inga bestämmelser om dokumentationsskyldighet, vilket dock finns i 39 kap. SFL. De flesta bestämmelser i kapitlet avser dokumentationsskyldighet vid vissa särskilda företeelser, som till exempel kassaregister och personalliggare. Det finns emellertid också en generell bestämmelse i 3 §. Där anges att den som är uppgiftsskyldig enligt 15–35 kap. SFL ska i skälig omfattning genom räkenskaper, anteckningar eller annan lämplig dokumentation se till att det finns underlag för att fullgöra uppgiftsskyldigheten samt för kontroll av uppgiftsskyldigheten och beskattningen. Denna skyldighet kommer också att gälla för den som ska lämna skattedeklaration och informationsuppgifter avseende källskatt på utdelning. Någon utvidgad dokumentationsskyldighet bedöms inte vara nödvändig.[21]

[20] Rådets direktiv 2010/24/EU av den 16 mars 2010 om ömsesidigt bistånd för indrivning av fordringar som avser skatter, avgifter och andra åtgärder.

[21] Se till exempel prop. 2017/18:1, s. 305–306, där regeringen motiverar varför en utvidgad dokumentationsskyldighet inte behövs avseende förslaget om lättnader i beskattningen av personaloptioner.

En särskild dokumentationsskyldighet för den som ansöker om återbetalning av källskatt på utdelning har övervägts. Skyldigheten skulle bestå i att bevara samma uppgifter som gäller för den som söker återbetalning av punktskatt, dvs. att genom räkenskaper, anteckningar eller annan lämplig dokumentation se till att det finns underlag för kontroll av uppgifterna i ansökan (3 a §). Efter en samlad bedömning lämnas dock inget förslag om ett sådant tillägg. Vid en ansökan om återbetalning ska den skattskyldige som regel presentera motsvarande bevisning som skulle ha krävts för att få direktnedsättning redan när skatteavdraget gjordes. Det underlag som den skattskyldige presenterar kommer direkt att sammanhänga med den skattskyldiges möjlighet att få framgång i ärendet. Det är därför onödigt med en särskild lagstadgad skyldighet att bevara underlag.

6.9 Skatteverkets utrednings- och kontrollverksamhet

6.9.1 Skatteverkets skyldighet att utreda och kommunicera

Bestämmelser om Skatteverkets grundläggande skyldigheter att utreda och kommunicera ärenden om skatt finns i 40 kap. SFL. I 1 § finns den s.k. officialprincipen, som innebär att Skatteverket ska se till att varje ärende blir tillräckligt utrett. Vad som är en tillräcklig utredning går inte att uttala sig om generellt, utan det får avgöras från fall till fall.

I anslutning till utredningsskyldigheten finns Skatteverkets kommunikationsskyldighet i 2–4 §§. Ett ärende till den skattskyldiges nackdel får som regel inte avgöras innan den som ärendet gäller har fått möjlighet att yttra sig. Det finns även särskilda bestämmelser angående uppgifter som tillförts ärendet av någon annan.

Såväl utredningsskyldigheten som kommunikationsskyldigheten ska även gälla för Skatteverkets hantering av ärenden om källskatt på utdelning. Det gäller dock inte den hantering som sköts av utdelande bolag eller godkänd mellanhand. När det gäller storleken på

skatteavdraget finns det en särskild skyldighet för den som gör avdraget att informera den skattskyldige, se avsnitt 6.4.4.

6.9.2 Revision

Förslag: Revision får också göras hos den som har ansökt om att bli godkänd som mellanhand.

I 24 § kupongskattelagen finns bestämmelser om revision. Där anges att Skatteverket kan meddela beslut om revision hos aktiebolag i syfte att kontrollera kupongskatten. Bestämmelserna om revision i 41 kap. SFL och om vitesföreläggande i 44 kap. SFL gäller i dessa fall. Av andra stycket framgår att ett beslut om föreläggande med vite gäller omedelbart.

Bestämmelserna om revision i 41 kap. SFL gäller således för kupongskatt redan i dag och kommer även att gälla framgent, för den nya källskatten på utdelning. Av 41 kap. 3 § första stycket 2 SFL framgår att revision får göras hos juridiska personer med undantag för dödsbon. Det borde innebära att de som är godkända mellanhänder redan av den anledningen kan revideras i syfte att kontrollera om uppgiftsskyldigheten har fullgjorts.

Bestämmelsen om vem som får revideras behöver emellertid kompletteras med en möjlighet att revidera den som har ansökt om att bli godkänd mellanhand, för att kontrollera att det finns förutsättningar att fullgöra uppgiftsskyldigheten. Att revision får beslutas för att kontrollera en framtida uppgiftsskyldighet framgår av 41 kap. 2 § första stycket 2 SFL. Det kan finnas tillfällen när de uppgifter som ett företag lämnar i sin ansökan om godkännande som mellanhand föranleder Skatteverket att göra en utökad granskning innan beslut fattas. Skatteverket ska då kunna besluta om revision av det företag som har ansökt. Eftersom detta tillägg görs till bestämmelserna preciseras också att revision får göras hos den som har ett godkännande som mellanhand.

För att ett beslut om revision inte ska komma som en överraskning för den som ansöker om godkännande som mellanhand bör Skatteverket informera om att den som ansöker kan bli föremål för revision. Det är särskilt viktigt när det är utländska företag som ansöker, även om dessa sällan kommer att bli reviderade.

Revision av företag med hemvist i en annan stat kräver någon form av mellanstatlig överenskommelse. Ett exempel på en sådan är EU:s handräckningsdirektiv genom vilket Sverige kan få hjälp av myndigheter i en annan EU-stat att inhämta uppgifter som behövs för kontroll av svensk skatt. Att Skatteverket genomför en formell revision avseende ett utländskt företag kommer dock sannolikt att vara ovanligt. Det bör emellertid erinras om att effekten av att Skatteverket inte får svar på sina frågor – genom revision eller på annat sätt – är att det blir avslag på ansökan som godkänd mellanhand. Det ligger således i det sökande företagets intresse att medverka till att Skatteverket får sina frågor besvarade, om det ska utfärdas något godkännande. Därmed finns det heller inte någon inbyggd sårbarhet i systemet när det gäller möjligheterna att genomföra en revision hos ett utländskt företag.

Förslaget föranleder ändring av 41 kap. 3 § SFL.

6.9.3 Ersättning för kostnader för ombud m.m.

Bedömning: Bestämmelserna om ersättning för kostnader gäller för ärenden och mål om källskatt på utdelning utan ändring.

Enligt 1 § tredje stycket 1 kupongskattelagen gäller bestämmelserna om ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning i 43 kap. SFL redan i dag i ärenden och mål om kupongskatt. Det gäller även bestämmelserna om undantag från verkställighet i 68 kap. 2 § och kvittningsförbud i 71 kap. 4 § SFL.

Dessa bestämmelser ska gälla även i ärenden och mål avseende den nya källskatten på utdelning. Bedömningen är att så blir fallet utan några ändringar i skatteförfarandelagen.

6.9.4 Vitesföreläggande

Bedömning: Vitesreglerna gäller för den nya källskatten på utdelning utan ändring.

Föreläggande med vite får i dag göras enligt 23 § kupongskattelagen avseende annan skyldighet än att innehålla eller inbetala kupongskatt

i föreskriven tid eller ordning. Enligt bestämmelserna i 44 kap. SFL får föreläggande förenas med vite när det gäller fullgörande av skyldigheter under revision, fullgörande av skyldighet att tillhandahålla handlingar eller upplysningar som behövs vid kontroll av kassaregister (1 §). I övriga fall får ett föreläggande förenas med vite om det finns anledning att anta att föreläggandet annars inte följs (2 §). Det finns ett förbud mot att förena ett föreläggande med vite i de fall när den som ska föreläggas kan antas ha begått en straffbelagd handling eller annars riskerar att påföras skattetillägg eller annan särskild avgift (3 §).

När förfarandereglerna i skatteförfarandelagen nu ska tillämpas avseende den nya lagen om källskatt på utdelning innebär det att i stället för en ovillkorlig möjlighet att förelägga med vite när det inte handlar om innehållande eller betalning av källskatt, måste Skatteverket bedöma om det finns anledning att anta att föreläggandet inte följs utan vite. Å andra sidan får ett föreläggande alltid förenas med vite om förutsättningarna är uppfyllda. Inga skyldigheter är således undantagna, annat än när det handlar om brott eller oriktig uppgift.

Det är rimligt att samma regler om vitesföreläggande gäller för källskatt på utdelning som för andra skatter. Bestämmelserna i 44 kap. SFL kommer att gälla för källskatt på utdelning utan att några ändringar vidtas.

6.9.5 Bevis- och betalningssäkring samt handlingar som ska undantas från kontroll

Bedömning: Bestämmelserna om bevis- och betalningssäkring samt handlingar som ska undantas från kontroll kan utan ändringar tillämpas även i ärenden och mål avseende den nya källskatten på utdelning.

Enligt 1 § tredje stycket 2 och 3 kupongskattelagen gäller bestämmelserna om bevissäkring och betalningssäkring i 45 och 46 kap. SFL samt bestämmelserna om uppgifter och handlingar som ska undantas från kontroll i 47 kap. SFL redan i dag i ärenden och mål om kupongskatt. Det gäller även bestämmelserna om verkställighet i 68 kap. 1 och 3 §§, 69 kap. och 71 kap. 1 § SFL.

Dessa bestämmelser ska tillämpas även i ärenden och mål avseende den nya källskatten på utdelning. Bedömningen är att så blir fallet utan några ändringar i skatteförfarandelagen.

6.10 Särskilda avgifter

6.10.1 Förseningsavgift

Bedömning: Bestämmelserna om förseningsavgift i skatteförfarandelagen blir tillämpliga på särskild skattedeklaration som ska lämnas avseende källskatt på utdelning utan att det krävs några lagändringar.

I kupongskattelagen saknas automatiska sanktioner mot den som inte i rätt tid eller på rätt sätt redovisar kupongskatt. Skatteverket kan dock förelägga med vite i syfte att få in de försenade uppgifterna.

Enligt 48 kap. SFL ska den som inte lämnar skattedeklaration i rätt tid betala förseningsavgift. Avgiften uppgår till 625 kronor och får bara tas ut en gång av en deklarationsskyldig vid ett och samma tillfälle, även om denne har underlåtit att lämna fler deklarationer. Om den deklarationsskyldige har förelagts att lämna skattedeklaration är förseningsavgiften dock 1 250 kronor. Beslut om förseningsavgift ska meddelas inom två år från den dag då uppgiften skulle ha lämnats, 52 kap. 2 § SFL.

Skatteverket får medge hel eller delvis befrielse från förseningsavgift enligt bestämmelserna i 51 kap. 1 § SFL. För att sådan befrielse ska medges krävs att det ska vara oskäligt att ta ut avgiften med fullt belopp. I andra stycket anges ett antal omständigheter som särskilt ska beaktas vid bedömningen.

I och med att källskatten på utdelning nu kommer att omfattas av skatteförfarandelagen kommer förseningsavgift att tas ut av den som inte lämnar skattedeklaration i rätt tid. Förändringen innebär en förenkling samt en mer likformig och rättvis behandling när samma regler gäller för allt uppgiftslämnande vid beskattningen.

6.10.2 Skattetillägg

Bedömning: Bestämmelserna om skattetillägg i skatteförfarandelagen blir tillämpliga på uppgifter som ska lämnas avseende källskatt på utdelning utan att det krävs några lagändringar.

I kupongskattelagen saknas bestämmelser om sanktioner vid felaktigt uppgiftslämnande. Enligt 14 § första stycket ska visserligen den som tar emot utdelning från ett bolag som inte är avstämningsbolag på heder och samvete lämna uppgifter till ledning för bedömningen av om denne är skattskyldig. Det finns dock inga sanktioner för den som lämnar felaktiga uppgifter.

Skattetillägg kan enligt bestämmelserna i 49 kap. SFL påföras den som lämnar felaktiga uppgifter eller underlåter att lämna uppgifter till ledning för beskattningen.

Bestämmelserna om skattetillägg kommer att gälla även för källskatt på utdelning. Här bör särskilt uppmärksammas att skattetillägg ska tas ut av den som inte fullgör sin skyldighet att göra skatteavdrag, 49 kap. 9 § SFL. Sådant skattetillägg kan påföras utan att den som varit skyldig att göra skatteavdrag har lämnat oriktig uppgift. Skattetillägget uppgår då till fem procent av det skatteavdrag som skulle ha gjorts, 49 kap. 18 § SFL. Denna sanktion gäller alltså för skatteavdrag som inte alls har gjorts trots att det borde ha gjorts. För gjorda men oredovisade skatteavdrag kan det bli aktuellt med skattetillägg på grund av oriktig uppgift.

Även skattetillägg för den skattskyldige på grund av oriktig uppgift kan komma i fråga. Här är det dock svårt att avgöra räckvidden av bestämmelserna. Reglerna om skattetillägg ska tillämpas på samma sätt för källskatt på utdelning som för andra skatter. Närmast till hands ligger då att jämföra med de andra källskatter som omfattas av reglerna i skatteförfarandelagen. Det finns inga särskilda regler om skattetillägg avseende SINK och A-SINK. Därmed bör innebörden av de befintliga reglerna vara densamma för källskatten på utdelning. De saknas därför anledning att införa särskilda regler om skattetillägg avseende den nu föreslagna skatten.

När det gäller skattetillägg vid oriktig uppgift ska det tas ut av den som på något annat sätt än muntligen under förfarandet har

lämnat en oriktig uppgift till ledning för egen beskattning. Utan att föregå en kommande utveckling i praxis utvecklas här kort det förda resonemanget angående förekomsten av oriktig uppgift.

En fråga är om den skattskyldiges uppgifter till det utdelande bolaget eller godkänd mellanhand kan anses lämnade ”under förfarandet” och ”till ledning för egen beskattning”. Som anges ovan är det ju en förutsättning för att skattetillägg ska kunna påföras. Av regeringens resonemang i propositionen när ”under förfarandet” infördes följer att det som avses är uppgifter som lämnas till beskattningsmyndigheten.[22] Avsikten var att precisera att oriktig uppgift kan lämnas när som helst under förfarandets gång. I detta fall är det fråga om en uppgift som lämnas till någon som inte är beskattningsmyndighet, men som hanterar skatteuppbörden åt Skatteverket.

Förekomsten av oriktig uppgift vid tillämpning av skatteförfarandelagens regler om skattetillägg kommer i dessa fall att bero på under vilka förutsättningar uppgiften lämnats. I den nya 34 kap. 12 § SFL finns en uppgiftsskyldighet för den som är skattskyldig till källskatt på utdelning. Denne ska på begäran lämna uppgifter till den som ska göra skatteavdrag så att denne kan fullgöra sin uppgiftsskyldighet. Den uppgiftsskyldigheten består i att lämna de uppgifter som begärs i skattedeklarationen. Underlåtenhet att lämna uppgift som ska lämnas till ledning för beskattningen innebär också att oriktig uppgift anses ha lämnats, 49 kap. 5 § första stycket SFL. Anta till exempel att en godkänd mellanhand ber sina kunder om uppgift om hemvist och uttryckligen anger att uppgiften har betydelse för skatteavdrag för källskatt på utdelning. Om en kund då lämnar felaktiga uppgifter om hemvist som leder till ett för lågt skatteavdrag för källskatt kan den ses som en oriktig uppgift. Detta dock under förutsättning att den godkända mellanhanden inte hade anledning att misstro uppgiften om hemvist. I ett sådant fall ska skatteavdrag göras med 30 procent.

Sammanfattningsvis kommer reglerna om skattetillägg i 49 kap. SFL att gälla för källskatt på utdelning och bedömningen är att några lagändringar inte är nödvändiga. Den närmare tillämpningen av skattetilläggsbestämmelserna i dessa fall får utvecklas i praxis.

[22] Prop. 1991/92:43, s. 80.

6.11 Beslut om källskatt på utdelning

I kupongskattelagen saknas det bestämmelser om beslut om kupongskatt vid en normal hantering. Det framgår inte av lagen vid vilket tillfälle Skatteverket anses ha fattat ett beslut om kupongskatt. Däremot finns det särskilda bestämmelser som nämner andra former av beslut, exempelvis beslut om revision, beslut om att betala kupongskatt i efterhand för värdepapperscentral eller skattskyldig samt beslut om återbetalning. Avsaknaden av bestämmelser om beslut är en brist i förfarandereglerna för kupongskatten som är negativ för såväl rättssäkerheten som skattens långsiktiga hållbarhet.

6.11.1 Beslut med anledning av lämnad skattedeklaration

Förslag: Beslut om källskatt på utdelning fattas för varje utdelningstillfälle för sig med ledning av innehållet i den särskilda skattedeklarationen och andra tillgängliga uppgifter.

Om en särskild skattedeklaration avseende källskatt på utdelning lämnas i rätt tid och på rätt sätt anses beslut om skatteavdrag ha fattats i enlighet med deklarationen. Om en skattedeklaration inte har lämnats i rätt tid eller på rätt sätt, ska varje oredovisad skatt anses ha beslutats till noll kronor. Redovisas skatten senare, anses ett beslut i stället ha fattats i enlighet med redovisningen, om inte ett beslut om omprövning har meddelats dessförinnan.

Den grundläggande bestämmelsen om beslut om skatteavdrag finns i 53 kap. 1 § SFL. Där anges att beslut om skatteavdrag ska fattas för varje redovisningsperiod för sig med ledning av innehållet i skattedeklarationer och andra tillgängliga uppgifter. I andra och tredje styckena finns bestämmelser avseende särskilda skattedeklarationer som inte lämnas för en redovisningsperiod utan avser en särskild tidpunkt. Av 2 § första stycket följer att – om en skattedeklaration har lämnats i rätt tid och på rätt sätt – ett beslut om skatten anses ha fattats i enlighet med deklarationen. I 4 § anges att om en skattedeklaration inte har lämnats i rätt tid eller på rätt sätt eller om skatten eller avgifterna inte har redovisats i deklarationen, ska varje oredovisad skatt eller avgift anses ha beslutats till noll

kronor. Redovisas skatten eller avgifterna senare, anses ett beslut i stället ha fattats i enlighet med redovisningen, om inte ett beslut om omprövning har meddelats dessförinnan.

I 54 kap. SFL finns särskilda regler om beslut om särskild inkomstskatt. Bestämmelserna i kapitlet gäller således för SINK och A-SINK. I 1 § anges när ett beslut ska anses vara fattat och vad beslutet avser i de fall när SINK och A-SINK redovisas av den skattskyldige. För beslut om SINK och A-SINK när arbetsgivaren gör skatteavdrag gäller de generella beslutsreglerna i 53 kap. SFL.

I 54 kap. 2 och 3 §§ SFL finns bestämmelser om omprövning på Skatteverkets initiativ samt återbetalning när det gäller SINK och A-SINK. Dessa bestämmelser behandlas i samband med frågan om hur omprövning ska ske för källskatten, se avsnitt 6.11.3.

Av systematiken i skatteförfarandelagen följer att skattedeklarationer som inte omfattar en redovisningsperiod har en särskild beslutsbestämmelse som anger omfattningen av beslutet. Detsamma bör gälla för källskatten på utdelning. Källskatt redovisas för varje utdelningstillfälle och har därför ingen särskilt utpekad redovisningsperiod. Det har övervägts om den särskilda beslutsregeln för källskatten ska tas in som ett nytt stycke i 53 kap. 1 § SFL eller i 54 kap. 1 § SFL. I 53 kap. finns generella regler om beslut avseende skatteavdrag och i 54 kap. finns särskilda regler för särskild inkomstskatt. Bedömningen är att det blir bättre att ha reglerna om beslut om källskatt på utdelning i 54 kap. SFL, tillsammans med de särskilda reglerna för SINK och A-SINK. Det främsta skälet för detta är att de särskilda bestämmelser som gäller för SINK och A-SINK avseende återbetalning och omprövning även föreslås gälla för källskatt på utdelning. Det blir då naturligt att reglera källskatten på samma sätt som SINK och A-SINK i alla delar som omfattas av 54 kap. SFL. Beslutsbestämmelsen ska därför införas i 54 kap. 1 § SFL.

Av 54 kap. 1 § andra stycket SFL följer att bestämmelserna i 53 kap. 2 § första stycket och 4 § SFL också ska gälla för källskatt på utdelning. Det innebär att om den särskilda skattedeklarationen lämnas i rätt tid och på rätt sätt fattas ett automatiskt beslut i enlighet med uppgifterna i den inlämnade deklarationen. Om den särskilda skattedeklarationen inte lämnas i tid eller på rätt sätt är det automatiska beslutet noll kronor för varje oredovisad post. När deklaration väl inkommer anses beslutet fattat i enlighet med den

deklarationen, om det inte redan har fattats ett beslut om omprövning.

Beslutet över en inlämnad särskild skattedeklaration avser samtliga uppgifter i deklarationen. Alla individualiserade uppgifter om de skattskyldiga omfattas således. Beslutet är emellertid bara ett beslut om att den som är skyldig att göra skatteavdrag har gjort det på angivet sätt. Beslutet gäller således rättsförhållandet mellan det utdelande bolaget eller godkänd mellanhand och Skatteverket. Det är inte bärare av någon rättsverkan för de skattskyldiga som skatten har dragits för. För mer om betydelsen av detta förhållande, se avsnitt 6.11.3.

Förslaget föranleder ändring av 54 kap. 1 § SFL.

6.11.2 Beslut om källskatt på Skatteverkets initiativ

Förslag: Skatteverket får inom den tid och på det sätt som gäller för omprövning besluta att den som är skattskyldig enligt lagen om källskatt på utdelning ska betala sådan skatt.

I 26 § kupongskattelagen finns bestämmelser om i vilka fall kupongskatt kan påföras i efterhand. Av första stycket framgår att Skatteverket i särskild längd ska notera utdelningsberättigade som kan antas vara skattskyldiga men som har fått utdelning utan att kupongskatt innehållits. Även det skattebelopp som belöper på utdelningen ska noteras.

Skatteverket ska enligt bestämmelserna i andra stycket delge den som uppförts i längden utdrag ur denna och förelägga denne att betala skattebeloppet inom två månader från den dag då denne fick del av utdraget. Om den som uppförts i längden vill bestrida föreläggandet, ska invändning mot detta ske senast inom samma tid (två månader). Skatteverket meddelar därefter beslut om kupongskatt. Beslutet ska delges den som gjort invändningen och antecknas i längden. Om Skatteverket beslutar att kupongskatt ska betalas, ska den skattskyldige föreläggas att inom viss tid betala skatten.

Observera att det beskrivna förfarandet bara ska tillgripas om inte något annat följer av 11 § kupongskattelagen. Det innebär att Skatteverket i första hand ska kräva värdepapperscentralen på sådan

kupongskatt som borde ha innehållits. Värdepapperscentralen får i sådant fall i sin tur kräva att den skattskyldige betalar tillbaka motsvarande belopp.

Kupongskattelagsutredningen föreslog att sedvanliga omprövningsbestämmelser skulle gälla för kupongskatten.[23] Förslaget blev dock aldrig genomfört och därför är det fortfarande den beskrivna bestämmelsen i 26 § kupongskattelagen som gäller om Skatteverket vill påföra kupongskatt i efterhand.

Genom att förfarandet avseende källskatt på utdelning nu föreslås regleras i skatteförfarandelagen kommer också bestämmelserna om ansvar för skatteavdrag i 59 kap. SFL att gälla. Dessa bestämmelser behandlas i avsnitt 6.11.6, men innebär i korthet att Skatteverket har möjlighet att kräva det utdelande bolaget eller godkänd mellanhand på skatt som skulle ha dragits av. Det bör dock även fortsättningsvis finnas en möjlighet för Skatteverket att ta ut källskatt på utdelning direkt av den skattskyldige i fall när skatteavdrag inte gjorts. Betalningsansvaret för källskatt som inte betalas blir då solidariskt på samma sätt som avseende SINK och A-SINK. Här kan hänvisas till följande skrivning i förarbetena till skatteförfarandelagen:

> Den som är skattskyldig enligt SINK eller A-SINK har i egenskap av skattskyldig alltid ett ansvar för att skatten betalas. Denna betalningsskyldighet begränsas inte av utbetalarens skyldighet att göra skatteavdrag och ansvar när något skatteavdrag inte görs. En annan sak är att om utbetalaren gör ett korrekt skatteavdrag behöver mottagaren aldrig betala någon skatt.
>
> Det ovan sagda innebär att om utbetalaren inte gör något skatteavdrag för särskild inkomstskatt, är mottagaren skyldig att betala skatten. Om inte skatteavdrag har gjorts ska Skatteverket därför inte enbart besluta om ansvar för utbetalaren utan verket ska även med stöd av 54 kap. 2 § besluta att mottagaren ska betala skatten. Utbetalaren och mottagaren ska göras solidariskt betalningsansvariga.[24]

Ansvaret för skatten föreslås fungera på samma sätt avseende källskatt på utdelning. Det kan vidare finnas undantagssituationer där omständigheterna ger vid handen att det inte går att hävda att skatteavdrag har gjorts med för lågt belopp vid utdelningstillfället. I

[23] SOU 1999:79, s. 108.
[24] Prop. 2010/11:165 s. 998.

sådana fall bör Skatteverket direkt kunna kräva den skattskyldige på skatten.

Det ska således införas ett sätt för Skatteverket att besluta att den skattskyldige ska betala källskatten. Förslaget innebär att det regleras på samma sätt som avseende SINK och A-SINK.

Förslaget föranleder ändring av 54 kap. 2 § SFL.

6.11.3 Återbetalning eller omprövning

Förslag: Om skatteavdrag för källskatt på utdelning har gjorts med för högt belopp ska Skatteverket efter ansökan besluta att den skattskyldige ska tillgodoräknas det överskjutande beloppet. Ansökan ska ha kommit in till Skatteverket senast det sjätte året efter utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut.

I 27 § kupongskattelagen finns bestämmelser om återbetalning av kupongskatt. Rätt till återbetalning föreligger om kupongskatt har innehållits för någon som inte varit skattskyldig eller innehållits med högre belopp än vad som ska betalas enligt tillämpligt skatteavtal. Rätt till återbetalning finns även för den skatt som belöper på aktiernas anskaffningskostnad i vissa fall. Ansökan om återbetalning ska göras skriftligen hos Skatteverket senast vid utgången av femte kalenderåret efter utdelningstillfället. Om rätten till återbetalning uppkommit genom en domstols beslut om utdelningsbeloppet eller efter beslut om efterbeskattning, får ansökan om återbetalning göras senast inom ett år efter beslutet. Tillsammans med ansökan ska det lämnas ett intyg eller annan utredning om att kupongskatt innehållits för sökanden liksom utredning som styrker att sökanden inte är skattskyldig. Skatteverket får vänta med att fatta beslut om återbetalning om det samtidigt pågår ärende om skattskyldighet för utdelningen enligt inkomstskattelagen.

Ett av huvudsyftena med det nu föreslagna systemet för källskatt på utdelning är att det skatteavdrag som görs av det utdelande bolaget eller godkänd mellanhand ska göras med rätt skattesats i så många fall som möjligt. Även om ambitionen är att rätt skatteavdrag ska göras så ofta som möjligt, kommer det rimligtvis inte att innebära att rätt skatt dras i samtliga fall. Systemet kräver därför någon form av möjlighet för den skattskyldige att begära rättelse av

ett felaktigt skatteavdrag. Det är inte förenligt med Sveriges internationella åtaganden att någon som till exempel missat att i tid lämna uppgifter om skatterättslig hemvist inte i efterhand skulle kunna få nedsatt skatt i enlighet med tillämpligt skatteavtal.

Två alternativ till hur ett sådant system skulle kunna utformas inom ramen för skatteförfarandelagen har identifierats och dessa beskrivs i det följande.

Det första alternativet innebär att den skattskyldige begär omprövning eller överklagar det gjorda skatteavdraget. Begäran om omprövning och överklagan skulle då hanteras på samma sätt som gäller för motsvarande förfarande enligt de befintliga reglerna. Begäran om omprövning är det normala sättet för en skattskyldig att få rättelse av beslut som Skatteverket har fattat. För att det ska vara möjligt att begära omprövning krävs dock att det finns ett beslut att ompröva. Det utdelande bolaget eller godkänd mellanhand gör skatteavdrag och lämnar särskild skattedeklaration enligt de tidigare angivna reglerna. Om en skattedeklaration har lämnats i rätt tid och på rätt sätt anses beslut fattas i enlighet med deklarationen. I förarbetena till skatteförfarandelagen anges emellertid följande:

> Beslutet om skatteavdrag enligt 53 kap. 1 § avser utbetalarens redovisning av gjorda skatteavdrag. Beslutet kan också ses som ett beslut om särskild inkomstskatt för den som har fått vidkännas ett skatteavdrag enligt SINK eller A-SINK. Det är dock inte lämpligt att ge honom eller henne rätt att begära omprövning av eller överklaga beslutet om skatteavdrag.[25]

Beslutet avseende uppgifterna i en lämnad skattedeklaration avser således det förhållandet att det utdelande bolaget eller godkänd mellanhand har lämnat de i deklaration angivna uppgifterna. Det beslutet kan alltså bara vara underlag för en omprövning av deras skyldigheter att göra rätt skatteavdrag. Det finns inget beslut som den skattskyldige kan begära omprövning av, med mindre än att det anges i skatteförfarandelagen att beslutet över en korrekt inlämnad särskild skattedeklaration också innebär ett beslut om källskatt för de skattskyldiga.

En lösning i enlighet med det ovan beskrivna skulle vara att föredra. Det skulle främja enhetlighet och likformighet vid beskattningen att bara ha ett system för att begära rättelse hos

[25] Prop. 2010/11:165, s. 977, författningskommentaren till 54 kap. 3 §.

Skatteverket. Bedömningen är att det skulle vara möjligt att utforma en sådan bestämmelse om beslutets rättsverkan som också skulle omfatta skatteavdrag som inte kan hänföras till en viss person. Som framgår av förarbetsuttalandet ovan har dock en sådan rättsverkan av skattedeklarationen avvisats av lagstiftaren när det gäller SINK och A-SINK. Varför det inte skulle vara lämpligt att ge en rätt att begära omprövning framgår dock inte. Med beaktande av att källskatt på utdelning förfarandemässigt ligger mycket nära förfarandet för SINK och A-SINK, bör inte skattedeklarationen för källskatt på utdelning ges en annan rättsverkan än den som gäller motsvarande deklarationer avseende SINK och A-SINK. Det ryms inte inom uppdraget för denna översyn att föreslå en annan förfarandeordning för SINK och A-SINK, varför det inte lämnas något förslag om att beslut om särskild skattedeklaration ska ges en annan innebörd än i dag.

Det andra alternativet, vilket är det som föreslås, är att följa den ordning som i dag gäller för SINK och A-SINK. Enligt bestämmelserna i 54 kap. SFL finns det ett beslut att ompröva avseende SINK och A-SINK som redovisas av den skattskyldige. För SINK och A-SINK som redovisas av arbetsgivaren i skattedeklaration finns det i stället en rätt till återbetalning i 54 kap 3 § SFL.

När det gäller källskatt på utdelning finns det ingen möjlighet för den skattskyldige att själv redovisa sådan skatt. Uttagande av källskatt sker i princip enbart genom skatteavdrag och redovisning i skattedeklaration. För sådana skatteavdrag föreslås det införas en rätt för den skattskyldige att ansöka om återbetalning av för högt avdragen källskatt.

Förfarandet med ansökan om återbetalning av källskatt tillämpas även av de skattskyldiga som ansöker om anstånd med betalning av källskatt enligt 19 eller 20 § lagen om källskatt på utdelning, se avsnitt 5.8.7.

Det bör dock särskilt påpekas att användandet av återbetalningsinstitutet inte innebär någon skillnad jämfört med omprövning när det gäller vilka krav som ska ställas på den bevisning som ges in av den skattskyldige. Det är den skattskyldige som ansöker om återbetalning och därmed också hävdar en rätt till sådan återbetalning. Det ankommer därför på den skattskyldige att visa att förutsättningar för återbetalning föreligger. Varje ansökan om återbetalning

ska övervägas och bevisningens styrka måste prövas i varje enskilt fall. Skatteverket bör således inte slentrianmässigt bevilja återbetalning av källskatt på utdelning. I princip ska samma krav ställas på underlag vid en ansökan om återbetalning som krävs för att få de sökta fördelarna som direktnedsättning, vid tidpunkten för skatteavdraget. En skattskyldig som har fått utdelning med avdrag för 30 procents källskatt kan inte genom ansökan om återbetalning få skatteavtalsenliga förmåner med mindre än att det av presenterad bevisning står klart vilket skatteavtal som ska tillämpas på utdelningen. Det ska finnas fullgott underlag som visar att den skattskyldige har rätt till utdelningen och dennes skatterättsliga hemvist. Det ska vidare stå klart att den skattskyldige har fått den aktuella utdelning och betalat den källskatt som är i fråga.

Vad en ansökan ska innehålla föreslås preciseras i skatteförfarandeförordningen. En ansökan om återbetalning av källskatt på utdelning ska alltid innehålla utländskt skatteregistreringsnummer eller motsvarande för den som ansökan avser. Det är avgörande för att Skatteverket ska kunna para ihop en ansökan om återbetalning med rätt skatteavdrag. Om ansökan avser återbetalning på grund av ansökan om anstånd ska den skattskyldige ge in underlag som visar att förutsättningarna för anstånd är uppfyllda. Dessutom ska ansökan också innehålla underlag som utvisar hur beräkningen av anståndsutrymmet har gjorts. Informationen är viktig för Skatteverkets bedömning av rätten till avdrag, och om den inte ges in kan något sådant avdrag inte komma i fråga.

Systemet med godkända mellanhänder förväntas leda till att fler får direktnedsättning redan vid utbetalning av utdelningen. Antalet ansökningar om återbetalning blir i så fall färre i motsvarande grad. Det bör också kunna leda till att Skatteverket har möjlighet att på ett mer effektivt sätt än i dag granska inkommande ansökan om återbetalning. Även utbyggnad av ett system för elektronisk hantering av källskatt skulle förebygga fel, fusk och bedrägerier och är därför mycket angeläget för att främja en rättssäker, enkel och hållbar källskatt.

Återbetalning av källskatt ska ske i svensk valuta. Det framgår av bestämmelserna om omräkning av utdelning i utländsk valuta som föreslås i skatteförfarandeförordningen, se avsnitt 6.4.4. Eftersom ett skatteavdrag från utdelning i utländsk valuta ska räknas om till

svenska kronor vid utdelningstillfället ska en begäran om återbetalning utgå från det avdragna beloppet. Det uppstår därmed inte något problem med valutakursdifferenser vid återbetalning.

Skatteverket har efterfrågat en beloppsgräns för återbetalning i syftet att inte behöva hantera återbetalning av mindre belopp. Bedömningen är dock att det inte är förenligt med ingångna skatteavtal att Sverige i enskilda fall tar ut en högre skatt än vad som är tillåtet enligt avtalet. En sådan effekt skulle kunna uppstå om återbetalning nekades vid små aktieinnehav eller mindre utdelningsbelopp.

Slutligen bör det noteras att lydelsen av 54 kap. 3 § andra stycket SFL innebär att tiden för att inkomma med en ansökan om återbetalning förlängs jämfört med vad som gäller enligt kupongskattelagen. Enligt 27 § fjärde stycket kupongskattelagen ska en ansökan om återbetalning göras senast vid utgången av femte kalenderåret efter utdelningstillfället. Det innebär att om utdelningstillfället till exempel inträffar den 1 februari 2023 ska en ansökan om återbetalning avseende den utdelningen göras senast den 31 december 2028. Enligt de nu föreslagna bestämmelserna ska en ansökan om återbetalning ha kommit in till Skatteverket senast det sjätte året efter utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut. Om utdelningstillfället är vid samma tidpunkt som i exemplet ovan blir den sista dagen för att komma in med ansökan den 31 december 2025. Tidsfristen förlängs således med ett år i det angivna exemplet.

Förslaget föranleder ändring av 54 kap. 3 § SFL och 13 kap. 1 § SFF.

6.11.4 Slutskatteberäkning i vissa fall

Förslag: Om källskatt på utdelning har betalats för någon som var obegränsat skattskyldig ska den skatten dras av vid slutskatteberäkningen.

I 56 kap. SFL finns bestämmelser om beslut och besked om slutlig skatt. Kapitlet handlar alltså om de beslut och beräkningar som årligen ska göras avseende inkomstbeskattningen för de som är skyldiga att betala sådan skatt. I 56 kap. 8 § SFL finns bestämmelser

om slutskatteberäkning. Där anges vad som ska dras av och läggas till för att få fram om den skattskyldige ska betala eller tillgodoräknas skatt.

Den situationen kan inträffa att skatteavdrag för källskatt på utdelning görs för en skattskyldig och det senare uppdagas att denne var obegränsat skattskyldig vid utdelningstillfället. Källskatt ska då inte tas ut. Utdelningen ska i stället inkomstbeskattas. I det följande (se avsnitt 6.12.3) görs bedömningen att återbetalning av källskatt inte behöver göras i en sådan situation. Källskatten kan i stället användas motsvarande ett preliminärt skatteavdrag, för att täcka den skattskyldiges inkomstskatt. Det krävs dock ett tillägg i bestämmelsen om slutskatteberäkning så att skatt som betalats in som källskatt på utdelning kan räknas av från den skattskyldiges slutliga inkomstskatt.

Förslaget föranleder ändring av 56 kap. 9 § andra stycket SFL.

6.11.5 Skönsmässiga beslut om källskatt

Bedömning: De befintliga bestämmelserna om skönsmässiga beslut behöver inte ändras.

Kupongskattelagen innehåller inte några bestämmelser om skönsmässigt uttag av kupongskatt.

Bestämmelser om skönsmässiga beslut om skatt finns i 57 kap. SFL. Enligt 1 § ska skatten eller underlaget för skatten bestämmas till vad som framstår som skäligt med hänsyn till uppgifterna i ärendet om deklaration inte har lämnats. Detsamma gäller om skatten eller underlaget för skatten inte kan beräknas tillförlitligt på grund av brister i eller bristfälligt underlag för deklarationen. Av 3 § framgår att om skatteavdrag har bestämts till noll kronor på grund av att deklaration inte har lämnats eller skatt inte har redovisats och om uppgifterna i ärendet inte talar för något annat får skönsbeskattning ske enligt schablon. Paragrafen gäller emellertid bara för skatteavdrag som ska redovisas för en redovisningsperiod. Den som är skattskyldig enligt SINK eller A-SINK och som ska redovisa skatten i en särskild skattedeklaration ska inte lämna skattedeklaration för redovisningsperioder utan för varje skattepliktig ersättning, se

26 kap. 9 § SFL. Detsamma gäller för källskatt på utdelning som ska redovisas för varje utdelningstillfälle.

Skönsmässig beskattning enligt schablon kan således inte ske när det gäller källskatt på utdelning, om det inte föreslås någon ändring av skatteförfarandelagen. Skönsbeskattning kan dock fortfarande komma i fråga enligt huvudregeln i 57 kap 1 § SFL. Skönsmässig beskattning avseende källskatt på utdelning bör bara bli aktuell i rena undantagsfall. Alla andra möjligheter att påföra korrekt skatt ska vara uttömda. I första hand ska den som inte alls har lämnat särskild skattedeklaration eller inte lämnat en korrekt sådan, föreläggas att inkomma med skattedeklarationen. Om så inte sker ger bestämmelserna om ansvar för skatt Skatteverket möjlighet att kräva tillkommande skatt av det utdelande bolaget eller godkänd mellanhand. Till dessa regler finns också en bestämmelse motsvarande skönsbeskattning fogad, se följande avsnitt. Därutöver kommer också möjligheten att Skatteverket beslutar att den skattskyldige ska betala skatten.

Det saknas anledning att ändra de befintliga reglerna om skönsbeskattning.

6.11.6 Ansvar för skatt

Bedömning: Bestämmelserna om ansvar för skatt när skatteavdrag inte har gjorts med rätt belopp gäller även för källskatt på utdelning utan att ändring behövs.

Av 10 § kupongskattelagen framgår att en värdepapperscentral som inte har innehållit kupongskatt fastän detta borde ha skett, ska betala kupongskatten men får kräva skattebeloppet åter av den som är skattskyldig. I 11 § anges hur förfarandet i sådana fall ska gå till. Skatteverket ska delge värdepapperscentralen utdrag av den längd som upprättats över utdelningsberättigade som kan antas vara skattskyldiga men som har fått utdelning utan att kupongskatt innehållits, och förelägga centralen att inom två månader från den dag då den fick del av utdraget erlägga skattebeloppet. Vill värdepapperscentralen bestrida kravet, ska den senast inom samma tid göra erinran hos Skatteverket, som meddelar beslut med anledning av erinran. Beslutet ska delges värdepapperscentralen och

antecknas i längden. Finner Skatteverket att värdepapperscentralen ska betala tillkommande kupongskatt, ska värdepapperscentralen föreläggas att inom viss tid erlägga skattebeloppet.

I 59 kap. 2–6 §§ SFL finns motsvarande bestämmelser om ansvar för skatt när skatteavdrag inte har gjorts med rätt belopp. Enligt 2 § får Skatteverket besluta att den som har betalat ut ersättning utan att göra skatteavdrag med rätt belopp ska betala det belopp som skulle ha dragits av. Av 3 § andra stycket framgår att ett beslut om ansvar för utbetalaren även ska omfatta mottagaren. I 4 § anges att om den skatt som skulle ha dragits av inte kan beräknas tillförlitligt, får skatten uppskattas till vad som framstår som skäligt med hänsyn till uppgifterna i ärendet. En utbetalare som har betalat skatt enligt dessa bestämmelser har enligt 5 § rätt att kräva mottagaren på beloppet. Av 6 § framgår att ett beslut om ansvar för skatt ska meddelas senast under det sjätte året efter utgången av det beskattningsår då avdraget skulle ha gjorts.

De nu beskrivna bestämmelserna i 59 kap. SFL föreslås nu ersätta de tidigare angivna bestämmelserna i 10 och 11 §§ kupongskattelagen. Det sker utan att det krävs några ändringar av lagtexten i 59 kap. SFL. En följd av detta blir att kupongskattelagens regler om upprättande och delgivning av särskild längd tas bort.

6.12 Betalning av skatt

6.12.1 Skattekonton

Bedömning: Bestämmelserna om skattekonto behöver inte ändras.

Bestämmelser om skattekonton finns i 61 kap. SFL. Redovisning och betalning av källskatt på utdelning föreslås registreras på utdelande bolags eller godkänd mellanhands skattekonto. Skatteavdraget som redovisas i den särskilda skattedeklarationen debiteras skattekontot på förfallodagen. Inbetalningen krediterar skattekontot när den är avstämd, det vill säga när den finns på Skatteverkets särskilda konto för skattebetalningar. Denna hantering följer av nu gällande bestämmelser i 61 kap. SFL. Inga

lagändringar är således nödvändiga i det kapitlet, för att infoga källskatten på utdelning i skattekontosystemet.

Skattskyldiga för källskatt behöver normalt inget skattekonto eftersom skatteavdraget i de flesta fall är detsamma som den slutliga skatten. Ett skattekonto bör dock tilldelas den som ansöker om återbetalning av för högt avdragen källskatt. Såväl debitering som kreditering avseende det skatteavdrag som gjorts för den skattskyldige bör då omföras till den skattskyldiges skattekonto. Det utdelande bolagets eller godkänd mellanhands skattekonto bör korrigeras på motsvarande sätt. Det huvudsakliga syftet med en sådan omföring är att eventuellt överskott efter behandling av ärendet ska kunna betalas ut till rätt person.

Även i de fall Skatteverket utnyttjar möjligheten att ta ut källskatt på utdelning direkt från den som är skattskyldig måste ett skattekonto läggas upp för den som debiteras.

Den skisserade hanteringen av skattekonton synes vara möjlig för Skatteverket att genomföra inom ramen för den nu gällande lagstiftningen. Skatteverket kan dock skattekontosystemet bäst, och är självklart inom lagens ramar fria att införa den struktur som myndigheten bedömer är mest ändamålsenlig för källskatten på utdelning.

6.12.2 Betalning av källskatt och anstånd

Förslag: Källskatt på utdelning som påförs genom ett särskilt beslut ska senast betalas den förfallodag som infaller närmast efter det att 30 dagar har gått från den dag beslut fattades. Förfallodagarna anges i skatteförfarandelagen.

Enligt 8 § andra stycket och 15 § kupongskattelagen ska innehållen kupongskatt betalas till Skatteverket senast fyra månader efter utdelningstillfället. Av 19 § kupongskattelagen framgår att kupongskatt betalas genom insättning på särskilt konto. Inbetalning anses ha skett den dag inbetalningskort eller gireringshandlingar kommit in till Posten AB eller, om staten har ingått avtal om förmedling av skatteinbetalningen med en bank, till banken.

Bestämmelser om betalning av skatt finns i 62 kap. SFL. Enligt 2 § ska skatt betalas till Skatteverkets särskilda konto för skattebetalningar. Skatt som redovisas i skattedeklaration ska betalas

samma dag som deklarationen ska ha kommit in till Skatteverket, 62 kap. 3 § SFL.

Förslaget innebär att särskild skattedeklaration avseende källskatt på utdelning ska lämnas senast två månader efter utdelningstillfället, se avsnitt 6.7.3. Det medför att även tiden för inbetalning av skatten minskar med två månader jämfört med vad som gäller för kupongskatten. Tidsfristen för inbetalning blir fortfarande längre än vad som generellt gäller för andra skatter. De särskilda reglerna i kupongskattelagen om insättning på särskilt konto tas bort. Inbetalning av skatt ska ske på samma sätt som för övriga skatter som regleras av skatteförfarandelagen.

Om Skatteverket påför källskatt på utdelning genom ett särskilt beslut enligt 54 kap. 2 § SFL ska betalning av sådan skatt ske på motsvarande sätt som i dag gäller för beslut om särskild inkomstskatt enligt samma paragraf. Betalning ska då enligt 62 kap. 8 § SFL ske senast den förfallodag som infaller närmast efter det att 30 dagar har gått från den dag beslut fattades. Förfallodagarna anges i 62 kap. 9 § SFL. Där anges två förfallodagar varje månad, en omkring den 12 och en omkring den 26. För att också källskatten på utdelning ska omfattas av dessa betalningsfrister föreslås ett tillägg till 62 kap. 8 § SFL.

Enligt 20 § kupongskattelagen kan Skatteverket medge anstånd med betalningen i vissa fall. Anståndsreglerna i 63 kap. SFL kommer att gälla i stället, när skatteförfarandelagen föreslås gälla för källskatten på utdelning. Detta är en lämplig ordning som bidrar till skattesystemets enhetlighet.

Förslaget föranleder ändring av 62 kap. 8 § SFL.

6.12.3 Återbetalning av skatt

Bedömning: Återbetalning av för mycket avdragen källskatt på utdelning kan ske med stöd av befintlig lagstiftning.

Återbetalning i samband med avstämning på skattekonto regleras i 64 kap. SFL. Återbetalning ska ske bland annat om den skattskyldige begär det. Det huvudsakliga förfarandet för en skattskyldig att få tillbaka för högt avdragen källskatt föreslås vara genom ansökan om återbetalning. Skatteverket ska i ett sådant fall fatta beslut om att den

skattskyldige ska tillgodoräknas den för högt avdragna skatten, 54 kap. 3 § SFL. En ansökan om återbetalning får också anses innebära en begäran om att ett eventuellt överskott på grund av ansökan ska betalas ut till den skattskyldige. Utbetalning av överskott på skattekontot kan således göras med stöd av befintlig lagstiftning.

Det måste emellertid säkerställas att ett belopp som inbetalats som skatteavdrag för källskatt på utdelning inte återbetalas om personen i stället visar sig vara skatterättsligt bosatt i Sverige. Av 64 kap. 4 § 3 SFL framgår att återbetalning inte ska göras av belopp som kan komma att behövas för betalning av skatt som antingen har beslutats men ännu inte ska ha betalats, eller som inte har beslutats men kan antas komma att beslutas. Bedömningen är att den bestämmelsen ger en möjlighet att neka återbetalning av källskatt på utdelning som kan komma att behövas för en framtida betalning av inkomstskatt.

6.12.4 Ränta

Förslag: Ett överskott på skattekontot som föranleds av ett beslut om att den skattskyldige ska tillgodoräknas för högt avdragen källskatt på utdelning ska ligga till grund för beräkning av intäktsränta.

Enligt 19 § andra stycket kupongskattelagen ska den som inte betalar kupongskatt i rätt tid eller i rätt ordning påföras dröjsmålsavgift enligt lagen (1997:484) om dröjsmålsavgift. Dröjsmålsavgift utgår med en procentsats på det obetalade beloppet och procentsatsen ökar ju längre tid som beloppet är obetalt.

Regler om ränta finns i 65 kap. SFL. Ränta bör beräknas för överskott eller underskott på skattekonto med anledning av källskatt på utdelning, på samma sätt som för övriga skatter som regleras i skatteförfarandelagen.

Kostnadsränta ska utgå om avdragen källskatt på utdelning inte betalas i rätt tid, 65 kap. 13 § SFL. Med hänsyn till att Skatteverkets möjlighet att debitera källskatt enligt 54 kap. 2 § SFL sker ”på det sätt som gäller för omprövning”, kan kostnadsränta påföras med stöd av den nuvarande lydelsen av 65 kap. 8 § SFL.

För att säkerställa att ett överskott på skattekontot på grund av ett beslut om tillgodoräknande enligt 54 kap. 3 § SFL också kan ligga till grund för beräkning av intäktsränta föreslås att ett sådant beslut tas med i uppräkningen i 65 kap. 16 § SFL. Intäktsränta ska då beräknas från och med dagen efter beloppets ursprungliga förfallodag till och med den dag då tillgodoräknandet registreras på skattekontot. Som anges i avsnitt 6.12.2 är förfallodagen för skatteavdrag avseende källskatt på utdelning två månader efter utdelningstillfället. I övrigt saknas det anledning att föreslå några ändringar i 65 kap. SFL.

Här bör också beröras två domar från Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) angående ränteberäkning avseende kupongskatt, nämligen HFD 2016 ref. 47 och HFD 2018 ref. 32. I det förstnämnda avgörandet slår domstolen fast att när det gäller kupongskatt som tagits ut felaktigt i strid med EU-rätten ska ränta utgå från den dag då skatten innehölls av värdepapperscentralen. Av det sistnämnda avgörandet framgår att rätt till ränta på EU-rättslig grund också kräver att återbetalningen är föranledd av en kränkning av rättigheter som givits på EU-rättslig grund.

I denna del görs följande bedömning. Av HFD 2016 ref. 47 framgår att utgången av målet är en följd av en direkt på EU-rätten grundad rätt till ränta på skatter som har tagits ut i strid med unionsrätten. Även ränteberäkningen blir i dessa fall en följd av denna rätt. Som HFD uttalar kräver den EU-rättsliga effektivitetsprincipen att beräkningen av räntan ger möjlighet till adekvat ersättning för den förlust som den felaktigt uttagna skatten har förorsakat. Förlusten för den skattskyldige beror bland annat på under hur lång tid som denne inte har kunnat disponera det felaktigt uppburna beloppet. När det gäller ränteanspråk direkt grundade på EU-rätten ska ränteberäkningen göras som i det förevarande målet. Det gäller dock enbart i dessa situationer. Eftersom den rätten vilar direkt på EU-rätten saknas det anledning att föreslå lagregler i svensk rätt om densamma.

Likabehandlings- och enkelhetsprinciperna talar för att samma ränteregler ska gälla för källskatt på utdelning som för övriga svenska skatter. En obegränsat skattskyldig som får för högt avdragen preliminär skatt på utdelning får inte någon intäktsränta från dagen för avdraget. De här behandlade rättsfallen föranleder inte några förslag om särskilda ränteregler, vare sig avseende källskatt på

utdelning i allmänhet eller avseende återbetalning av skatt på grund av överträdelser av EU-rätten.

Förslaget föranleder ändring i 65 kap. 16 § SFL.

6.13 Omprövning, överklagande och verkställighet

6.13.1 Omprövning och överklagande

Förslag: Efterbeskattning ska – förutom på de normala grunderna – också kunna ske om beslutet föranleds av ett ärende eller beslut om huruvida en inkomst ska beskattas enligt lagen om källskatt på utdelning eller enligt inkomstskattelagen.

Särskilda regler föreslås för beslut om ändring av källskatt på utdelning, på motsvarande sätt som gäller för SINK och A-SINK. En skattskyldig som fått ett för stort avdrag för källskatt kan ansöka om återbetalning, se avsnitt 6.11.3. Har det utdelande bolaget eller godkänd mellanhand gjort ett för lågt skatteavdrag kan Skatteverket begära att resterande del betalas in, se avsnitt 6.11.6. Det föreslås även en möjlighet för Skatteverket att i sådana fall direkt kräva den skattskyldige på tillkommande källskatt, se avsnitt 6.11.2.

På grund av de föreslagna särskilda reglerna för ändring av skatteavdrag för källskatt på utdelning kommer bestämmelserna om omprövning i 66 kap. SFL att ha mindre betydelse för källskatten än vad fallet hade varit om också omprövningsinstitutet skulle ha gällt för källskatten.[26] Bestämmelserna i kapitlet kan dock komma att aktualiseras i vissa fall även avseende källskatt på utdelning. Till exempel kan utdelande bolag eller godkänd mellanhand begära omprövning av ingiven skattedeklaration. Den möjligheten finns även för Skatteverket till förmån för det utdelande bolaget eller godkänd mellanhand. Omprövning kan också bli aktuell om Skatteverket har beslutat att i efterhand ta ut källskatt på utdelning direkt av den skattskyldige. I ett sådant fall finns det ett beslut

[26] Det bör noteras att begäran om omprövning och överklagande kan göras av ”den som beslutet gäller”. Det torde vara svårt att hävda att det automatiska beslutet över inlämnad skattedeklaration inte gäller de skattskyldiga som har vidkänts skatteavdrag från sin utdelning. Frågan har inte berörts av lagstiftaren, trots att individualiserade uppgifter nyligen infördes i arbetsgivardeklaration (prop. 2016/17:58).

rörande den skattskyldige och det beslutet kan omprövas inom ramen för de tidsfrister som gäller i övrigt.

För alla de särskilda rättelseformerna som räknas upp ovan gäller samma tidsfrister som för omprövning. Ansökan ska ha kommit in till Skatteverket senast det sjätte året efter utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut. Det är rimligt att samma tidsfrister gäller för vad som i realiteten innebär samma sak.

När det gäller omprövning av beslut till den skattskyldiges nackdel gäller som huvudregel att det ska ske inom två år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut, 66 kap. 21 § SFL. Det finns emellertid särskilda bestämmelser om under vilka förutsättningar tvåårsfristen utsträcks genom s.k. efterbeskattning, 66 kap. 27 § SFL. När det gäller SINK och A-SINK får efterbeskattning alltid ske om den föranleds av ett beslut om inkomsten ska beskattas enligt inkomstskattelagen eller enligt SINK/A-SINK. Det innebär att omprövning kan ske även efter tvåårsfristen i de fall inkomsten ska behandlas på det ena eller andra sättet. Motsvarande synsätt ska anläggas när det gäller källskatt på utdelning. Annars skulle det kunna hända att en utdelning som beskattats med källskatt, och som därefter beslutats inte ligga till grund för källskatt eftersom den som hade rätt till utdelningen hade hemvist i Sverige, inte kan påföras den skattskyldige som inkomst av kapital. Även den omvända situationen är tänkbar, dvs. att utdelningen beskattas enligt inkomstskattelagen men den skattskyldige senare befinns vara begränsat skattskyldig och utdelningen därmed inte är skattepliktigt enligt inkomstskattelagen. Genom att lägga till källskatt på utdelning i det aktuella lagrummet säkerställs att kongruensen i skattesystemet upprätthålls om den skattskyldige inte ska beskattas för utdelning enligt inkomstskattelagen eller tvärtom. Observera att det också finns bestämmelser om förlängd tid för sådan efterbeskattning enligt 66 kap. 30 § SFL.

Förslaget föranleder ändring av 66 kap. 7 § SFL.

Generellt om överklagande av beslut om källskatt

I 29 och 30 §§ kupongskattelagen finns särskilda bestämmelser om överklagande. Skatteverkets beslut enligt kupongskattelagen får

överklagas till förvaltningsrätten av den som beslutet rör och av det allmänna ombudet hos Skatteverket. Ett överklagande av den som beslutet rör ska ha kommit in inom två månader från den dag då denne fick del av beslutet. Ett överklagande av det allmänna ombudet ska ha kommit in inom två månader från den dag då beslutet meddelades.

Skatteverkets beslut att förelägga värdepapperscentral eller utdelande bolag att fullgöra sin betalningsskyldighet samt beslut om revision får inte överklagas. Bestämmelserna i 67 kap. SFL om överklagande av förvaltningsrättens och kammarrättens beslut gäller i tillämpliga delar för mål enligt kupongskattelagen.

I och med att den nya lagen om källskatt på utdelning förfarandemässigt ska regleras av skatteförfarandelagen kommer bestämmelserna om överklagande i 67 kap. SFL att bli direkt tillämpliga i sin helhet.

Tidsfristen för överklagande av beslut kommer därmed som huvudregel att förlängas. I dag gäller att alla beslut om kupongskatt ska överklagas inom två månader. Enligt 67 kap. 12 § första stycket SFL är huvudregeln att ett överklagande ska ha kommit in senast det sjätte året efter utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut. Vissa särskilda beslut anges i andra stycket där tidsfristen är två månader. Effekten blir således att de flesta beslut avseende källskatt på utdelning får en längre tidsfrist för överklagande än vad som gäller för kupongskatt i dag. För vissa beslut blir det oförändrad tidsfrist, se förslaget ovan.

När det gäller de i kupongskattelagen angivna icke överklagbara besluten kan sådana beslut inte heller överklagas enligt skatteförfarandelagen.

6.13.2 Den särskilda forumregeln

Förslag: Den särskilda forumregeln som anger att beslut om kupongskatt ska överklagas till Förvaltningsrätten i Falun ska gälla även för lagen om källskatt på utdelning.

Av 7 a § förordningen (1977:937) om allmänna förvaltningsdomstolars behörighet m.m. framgår att Skatteverkets beslut enligt kupongskattelagen ska överklagas till Förvaltningsrätten i Falun.

Av uppdraget följer att ställning ska tas till om den särskilda forumregeln ska finnas kvar eller tas bort.

En kartläggning har gjorts av de effekter som skulle uppstå om regeln togs bort. Utan särskilda regler är det de allmänna reglerna i skatteförfarandelagen som gäller avseende till vilken domstol överklagan ska ske. Enligt 67 kap. 7 § SFL ska ett beslut som gäller en fysisk person överklagas till den förvaltningsrätt inom vars domkrets personen hade sin hemortskommun det år då beslutet fattades. Vad som avses med hemortskommun framgår av 3 kap. 10 § SFL. Här finns regler om hemortskommun för den som flyttat ut ur landet under året eller som är obegränsat skattskyldig i Sverige på grund av väsentlig anknytning. Den som är begränsat skattskyldig har emellertid ingen hemortskommun och skatteförfarandelagen anger inte vad som gäller i en sådan situation. Då gäller den allmänna bestämmelsen i 14 § andra stycket lagen (1971:289) om allmänna förvaltningsdomstolar.[27] Enligt denna bestämmelse är den förvaltningsrätt behörig inom vars domkrets ärendet först prövats. Här blir alltså platsen för Skatteverkets beslutande arbetsenhet avgörande när det gäller att bestämma vilken förvaltningsrätt som ska pröva ett överklagande.[28] Detsamma gäller när beslutet överklagas av en utländsk juridisk person.

Skatteverkets handläggning av kupongskatteärenden sker huvudsakligen i Solna. Tidigare handlades ärenden avseende kupongbolag vid det särskilda skattekontoret i Ludvika, men i princip all hantering av kupongskatt har i dag flyttats därifrån.

Statistik från Domstolsverket har inhämtats som visar att antal överklaganden av kupongskatteärenden är få. Under 2011 inkom drygt 200 överklaganden avseende kupongskatt till Förvaltningsrätten i Falun. Antalet har stadigt minskat under de senaste åren och 2017 inkom endast åtta mål. Antal mål som överklagas vidare till Kammarrätten i Sundsvall uppvisar samma långsiktiga trend, fast från lägre absoluta tal.

Med hänsyn till att antalet mål om kupongskatt är få, och att det nu föreslagna systemet för källskatt på utdelning i vart fall inte bör leda till fler mål i domstol, är arbetsbelastning eller fördelning av mål inte några omständigheter som talar för en spridning av målen på flera domstolar.

[27] Prop. 2002/03:99 s. 264–265 och 306.
[28] Prop. 2002/03:99 s. 257–258.

Såvitt erfarits finns det farhågor om att det faktum att det endast är Kammarrätten i Sundsvall som hanterar mål om kupongskatt som andra instans, bidrar till den ringa praxisbildningen avseende kupongskatt. HFD skulle således kunna vara mindre benägen att meddela prövningstillstånd i måltyper som handläggs av en enda kammarrätt, vilket i så fall skulle kunna innebära att den utpekade kammarrätten i större utsträckning än normalt blir sista instans. Det har dock inte gått att finna något belägg för ett sådant resonemang. Dessutom skulle inte ett slopande av den särskilda forumregeln medföra att målen i väsentlig utsträckning fördelas på fler kammarrätter. I stället skulle i princip samtliga mål om källskatt hanteras av Förvaltningsrätten och Kammarrätten i Stockholm, givet att Skatteverkets arbetsfördelning består. Om HFD i mindre grad meddelar prövningstillstånd på grund av att målen i huvudsak hanteras av en och samma kammarrätt kommer det att vara ett faktum även vid tillämpning av de allmänna forumreglerna. När det gäller oron för praxisbildningen bör det också framhållas att det sedan några år finns möjlighet att ansöka om förhandsbesked hos Skatterättsnämnden angående kupongskatt. Det kan således antas att intressanta rättsfrågor avseende den nya källskatten på utdelning kan komma att nå HFD via förhandsbeskedsinstitutet, även med bibehållna forumregler. En ytterligare aspekt är att det framstår som föga legitimt att Skatteverkets beslut om var olika slags ärenden ska handläggas, som av bland annat effektivitetsskäl kan förändras över tiden, ska kunna få betydande återverkningar på fördelningen av ärenden mellan olika förvaltnings- och kammarrätter.

Det slutliga ställningstagandet blir således i viss mån en avvägning mellan önskemål om specialisering och önskemål om generalisering hos domstolarna. En annan aspekt som bör vägas in är att det inte i sig framstår som önskvärt att flytta mål från domstolar på mindre orter till redan hårt belastade domstolar i Stockholm. En tredje aspekt är att fördelningen av ärenden mellan olika domstolar kan påverkas av Skatteverkets fördelning av beslut mellan olika orter på ett sätt som kan uppfattas som godtyckligt eller mindre legitimt. Domstolsverket har inte några särskilda synpunkter på den särskilda forumregelns fortsatta varande eller icke varande. Mot denna bakgrund saknas det tillräckliga skäl för att ändra nuvarande ordning. Den särskilda forumregeln föreslås därför behållas.

Lagtekniskt regleras den särskilda forumregeln på i princip samma sätt som tidigare. Till skillnad mot vad som gäller för kupongskatten föreslås förfarandereglerna för källskatten på utdelning tas in i skatteförfarandelagen. Enligt 67 kap. 10 § SFL gäller inte de i lagen angivna forumreglerna om regeringen har meddelat föreskrifter om att beslut i vissa ärenden ska tas upp av någon annan förvaltningsrätt. Sådana föreskrifter finns i förordningen om allmänna förvaltningsdomstolars behörighet m.m. Den särskilda forumregeln bör därför även fortsättningsvis finnas i 7 a § i den förordningen. Bestämmelsen föreslås dock utformas så att den omfattar både beslut enligt skatteförfarandelagen avseende källskatt på utdelning och beslut enligt lagen om källskatt på utdelning avseende godkännande och återkallelse av godkännande som mellanhand. Bestämmelsen anger således att beslut av Skatteverket som överklagas till en förvaltningsrätt ska tas upp av Förvaltningsrätten i Falun om beslutet avser ärenden enligt lagen om källskatt på utdelning eller skatteförfarandelagen i fråga om källskatt på utdelning. Även fråga om tillämpning av lagen (1995:575) mot skatteflykt avseende källskatt på utdelning ska handläggas av Förvaltningsrätten i Falun, vilket följer av 67 kap. 10 § SFL tillsammans med 4 § första stycket lagen mot skatteflykt.

Förslaget föranleder ändring av 7 a § förordningen om allmänna förvaltningsdomstolars behörighet m.m.

6.14 Förhandsbesked om källskatt på utdelning

Förslag: Ansökan om förhandsbesked avseende källskatt på utdelning ska kunna göras under samma förutsättningar som gäller för kupongskatt.

Från och med 2016 infördes möjligheten att hos Skatterättsnämnden ansöka om förhandsbesked avseende kupongskatt.[29] Den möjligheten bör finnas kvar även för den nya källskatten på utdelning.

En ansökan om förhandsbesked avseende kupongskatt ska ha kommit in till Skatterättsnämnden senast inom fyra månader efter

[29] Se prop. 2015/16:14, bet. 2015/16:SkU7, rskr. 2015/16:65, SFS 2015:885.

utdelningstillfället, 9 § tredje stycket lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor. Varför fyra månader valdes framgår inte av förarbetena, men det är rimligt att anta att tidsfristen sammanhänger med den tidsfrist inom vilken kupongskatt ska redovisas enligt kupongskattelagen. I den nya lagen om källskatt på utdelning föreslås tidsfristen för skattedeklarationens avlämnande minskas till två månader. Fråga är då om även tidsfristen för ansökan om förhandsbesked ska minskas i motsvarande mån. När tidsfristen infördes ansåg Skatterättsnämnden att den var väl kort.[30] Ingen annan remissinstans kommenterade tidsfristens längd. Bedömningen är att tidsfristen för ansökan om förhandsbesked inte nödvändigtvis måste sammanfalla med tidsfristen för skattedeklarationens lämnande. Det saknas därför skäl att ändra den nuvarande tidsfristen om fyra månader från utdelningstillfället. Vad som avses med utdelningstillfället i den nya lagen anges i avsnitt 5.4.2.

Förslaget föranleder ändring av 1 § lagen om förhandsbesked i skattefrågor.

6.15 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Förslag: De föreslagna lagändringarna ska träda i kraft den 1 juli 2022 och tillämpas på utdelningar där utdelningstillfället inträffar efter den 30 juni 2022.

Det lämnade förslaget föreslås träda i kraft den 1 juli 2022. De nya bestämmelserna ska tillämpas på utdelningar där utdelningstillfället inträffar efter den 30 juni 2022. Vad som avses med utdelningstillfället framgår av 5 § andra stycket lagen om källskatt på utdelning. För resonemang angående ikraftträdandetidpunkten se avsnitt 5.11.

Det bedöms inte finnas något behov av övergångsbestämmelser.

[30] Prop. 2015/16:14, s. 46.

7 Åtgärder för att motverka skattebortfall och kringgåenden

I uppdraget ingår att undersöka om utformningen av kupongskatten leder till skattebortfall eller kringgåenden och ta ställning till hur det i så fall bör åtgärdas. Förhållandet mellan kupongskattelagen (1970:624) och lagen (1995:575) mot skatteflykt, förkortad skatteflyktslagen, ska ses över och ställning ska tas till om 4 § tredje stycket kupongskattelagen bör anpassas till eller ersättas av skatteflyktslagen. Förhållandet mellan kupongskattelagen och skattebrottslagen (1971:69) ska också ses över och ställning ska tas till om 25 § kupongskattelagen ska behållas i det sammanhanget eller tas in i skattebrottslagen.

I detta kapitel används termerna skattebortfall och kringgåenden för att beteckna det som avses åtgärdas. Med kringgåenden menas sådana handlingar och arrangemang som medför att källskatt på utdelning – i strid med lagstiftarens intentioner – inte utgår eller utgår med ett mindre belopp än avsett. Skattebortfall är den effekt som uppkommer på grund av kringgåenden.

7.1 Gällande rätt

7.1.1 Skatteflyktslagen

Bestämmelserna i skatteflyktslagen innebär att man under vissa förutsättningar vid fastställandet av underlag för att ta ut kommunal och statlig inkomstskatt ska bortse från 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 skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåtts 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 allmän 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.

7.1.2 Den generella skatteflyktsregeln i kupongskattelagen

I 4 § tredje stycket kupongskattelagen finns en generell bestämmelse som avser att motverka skattebortfall och kringgåenden. Bestämmelsen går under benämningen bulvanregeln, trots att den är generell och således inte endast omfattar bulvanfall. Bestämmelsen har funnits i kupongskattelagen sedan dess tillkomst och är fortfarande utformad på i allt väsentligt samma sätt. Den ursprungliga bestämmelsen som fanns redan i förordningen (1943:44) om kupongskatt innehöll uttrycket ”uppträder såsom bulvan för annan” vilket sannolikt är bakgrunden till benämningen ”bulvanregeln”. Med bulvanförhållanden avses normalt när någon

agerar i eget namn men för någon annans räkning. Som framgår i det följande tar bestämmelsen dock sikte på alla fall när någon innehar en aktie och någon annan därigenom får en skatteförmån. Benämningen ”bulvanregeln” är i grunden missvisande och en annan benämning vore att föredra. Eftersom bulvanregeln är en etablerad benämning förekommer den ändå på sina ställen i den följande framställningen.

Av bestämmelsen framgår att skattskyldighet föreligger för utdelningsberättigad, som innehar aktie under sådana förhållanden, att annan därigenom obehörigen beredes förmån vid beslut om inkomstskatt eller vinner befrielse från kupongskatt. Enligt 4 a § kupongskattelagen är det en förutsättning för de undantag från skattskyldigheten som anges i 4 § fjärde–nionde styckena att tredje stycket inte är tillämplig.

Bestämmelsen innebär att kupongskatt under vissa förutsättningar ska tas ut på utdelning även om den som är utdelningsberättigad inte är skattskyldig enligt kupongskattelagen. Kriterierna för tillämpningen är endast att annan obehörigen har fått en skatteförmån. Utdelningen kan således träffas av både kupongskatt och inkomstskatt, om den som är utdelningsberättigad också är obegränsat skattskyldig i Sverige.

Vid tillkomsten av kupongskattelagen angavs i propositionen att bestämmelsen främst hade ett prohibitivt värde och att det saknades praktiska fall då den tillämpats.[1] Inte heller kupongskattelagsutredningen hittade något exempel på tillämpning av bulvanregeln i rättspraxis.[2] Bestämmelsen har även efter kupongskattelagsutredningens betänkande tillämpats mycket sporadiskt. Endast två fall från Kammarrätten i Sundsvall har påträffats.

I det första avgörandet ansåg domstolen att bestämmelsen var tillämplig.[3] Omständigheterna i det aktuella målet var i korthet följande. Carnegie Investment Bank AB hade kort före avstämningsdagen lånat in svenska aktier från Morgan Stanley i Tyskland. Aktierna registrerades på Carnegie som också lyfte utdelningen. Därefter lämnades aktierna tillbaka till långivaren inklusive en utdelningsersättning motsvarande hela utdelningsbeloppet.

[1] Prop. 1970:134 s. 54.
[2] SOU 1999:79 s. 179.
[3] Kammarrätten i Sundsvalls dom den 15 juni 2007, mål nr 575-05, Carnegie Investment Bank AB mot Skatteverket.

Kammarrätten anförde i sin bedömning att det inte hade framkommit något annat syfte med transaktionen än att befria långivaren från kupongskatt. Carnegie blev således skattskyldig för kupongskatt på utdelningen med 30 procent. Domen överklagades till Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) som beslutade att inte medge prövningstillstånd.[4]

I det andra avgörandet ansåg domstolen att bestämmelsen inte var tillämplig.[5] Detta mål rörde transaktioner i samband med en omstrukturering av ägarförhållandena i det noterade investmentbolaget Kinnevik med anledning av skiftet av dödsboet efter Jan Stenbeck. Kammarrätten instämde i förvaltningsrättens bedömning att Skatteverket inte hade visat att det förelåg förutsättningar för tillämpning av bulvanregeln. Kammarrätten pekade på att det ingångna transaktionsavtalet inte till någon del varit meningslöst utan tvärtom medfört påtagliga materiella och strukturella förändringar av parternas aktieinnehav. Även detta mål överklagades till högsta instans men beviljades inte prövningstillstånd.[6]

7.1.3 Moder- och dotterbolagsdirektivets bestämmelser för att förhindra missbruk

Moder- och dotterbolagsdirektivet[7] syftar till att undanta olika former av vinstutdelning från dotterbolag till moderbolag från källskatt och att undanröja dubbelbeskattning av sådana inkomster på moderbolagsnivå. I moder- och dotterbolagsdirektivet finns även regler som syftar till att motverka missbruk av direktivets förmåner. Dessa regler ändrades genom ett tilläggsdirektiv från 2011.[8] I ändringsdirektivet anges att införandet av en gemensam minimibestämmelse i hög grad bidrar till att förebygga missbruk av direktivet och säkerställer en enhetlig tillämpning i de olika medlemsstaterna. Med minimibestämmelse avses att den anger den minsta nivå som medlemsstaternas regler mot missbruk av direktivet

[4] HFD:s beslut den 9 september 2008, mål nr 4638-07.
[5] Kammarrätten i Sundsvalls dom den 15 december 2015, mål nr 247-15, Skatteverket mot Investment AB Kinnevik.
[6] HFD:s beslut den 14 februari 2017, mål nr 867-16.
[7] Rådets direktiv 2011/96/EU av den 30 november 2011 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater.
[8] Ändrade genom 2015/121/EU.

måste uppnå. Det är däremot tillåtet att ha mer ambitiösa regler för att motverka missbruk av direktivet.

Av artikel 1.2–1.4 följer att medlemsstaterna inte ska bevilja förmåner 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. Ett arrangemang kan bestå av mer än ett steg eller en del. Vidare krävs att arrangemanget eller uppsättningen arrangemang inte anses som genuina med beaktande av alla relevanta fakta och omständigheter. Ett arrangemang eller en uppsättning arrangemang ska betraktas som inte varande genuina i den utsträckning som de inte har införts av giltiga kommersiella skäl som återspeglar den ekonomiska verkligheten. Bestämmelserna i direktivet hindrar inte tillämpningen av sådana nationella eller avtalsgrundade bestämmelser som behövs för förebyggande av skatteflykt, skattebedrägeri eller missbruk.

Skatteflyktsbestämmelsen i direktivet har implementerats i svensk lag.[9] I samband med lagstiftningsärendet remitterades två promemorior med förslag på lagändring. I den första promemorian föreslogs att skatteflyktsbestämmelsen skulle implementeras genom att skatteflyktslagens tillämpningsområde utvidgades till att också omfatta kupongskatt. Förslaget fick kritik av vissa remissinstanser och den föreslagna utformningen avstyrkes av Skatteverket samt vissa representanter för näringslivet. I den andra promemorian (det alternativa förslaget), som sammanställdes med anledning av kritiken mot det första förslaget, föreslogs i stället att skatteflyktsbestämmelsen skulle införas i svensk rätt genom att bulvanregeln uttryckligen skulle tillämpas även om något av de i lagen angivna undantagen från skattskyldighet annars var tillämpligt. Därigenom skulle bulvanregeln kunna tillämpas även på utdelningar som skulle vara skattefria enligt det undantag som hänvisar till moder- och dotterbolagsdirektivet.

Några remissinstanser ansåg att förslaget i den första promemorian – att utvidga skatteflyktslagens tillämpningsområde till att också omfatta kupongskatt – innebar bristande förutsebarhet och rättsosäkerhet. Regeringen konstaterade i propositionen att någon motsvarande kritik om bristande förutsägbarhet inte hade framförts över det alternativa förslaget att utvidga

[9] Prop. 2015/16:14, bet. 2015/16:SkU7, rskr. 2015/16:65, SFS 2015:884.

tillämpningsområdet för bulvanregeln. Rekvisiten för att tillämpa bulvanregeln kunde dock generellt inte sägas vara tydligare än rekvisiten för att tillämpa skatteflyktslagen.

Vissa remissinstanser ansåg att förslaget om att ta in kupongskatten i skatteflyktslagen skulle leda till tillämpningsproblem i förhållande till skatteavtalen. Regeringen hänvisade till Högsta förvaltningsdomstolens uttalande i HFD 2012 ref. 20, där domstolen resonerade runt skatteflyktslagens förhållande till skatteavtalet med Peru. HFD konstaterade att skatteavtalet inte innehöll någon bestämmelse som principiellt uteslöt en tillämpning av skatteflyktslagen på rättshandlingar som omfattas av avtalet. Det fanns inte heller något som talade för att den gemensamma partsavsikten skulle ha varit att transaktioner som leder till att avtalets regler kringgås eller som på annat sätt innebär att avtalet missbrukas inte skulle kunna angripas med stöd av inhemska regler mot skatteflykt. Det aktuella förfarandet kunde enligt HFD således i och för sig prövas mot skatteflyktslagen. Frågan om skatteavtalet eller skatteflyktslagen skulle ha företräde ställdes dock aldrig på sin spets eftersom domstolen fann att skatteavtalet inte begränsade Sveriges möjligheter att beskatta ägaren till andelarna för uppkommen kapitalvinst. Det blev därför inte aktuellt att tillämpa skatteflyktslagen.

Regeringen uttalade att rättsfallet tillsammans med kommentaren till OECD:s modellavtal talar för att skatteavtal inte bör förhindra tillämpningen av skatteflyktslagen. När det gällde skattskyldigheten för kupongskatt anförde regeringen att den i praktiken torde kringgås genom att den person som vill uppnå en skattefördel sätter in en bulvan i sitt ställe. Regeringen hänvisade till det ovan nämnda domen från Kammarrätten i Sundsvall avseende Carnegie, men framhöll samtidigt att den delade Skatteverkets uppfattning att det var oklart om ersättningen i Carnegiefallet (en utdelningsersättning) kunde klassificeras som en utdelning enligt skatteavtalet.[10] Det framhölls emellertid att de eventuella tillämpningsproblem som fanns avseende bulvanregelns förhållande till skatteavtalen inte var nya. Regeringen konstaterade avslutningsvis att problemet avseende skatteavtalens klassificering av ersättningen inte uppkommer om

[10] Betalningen kan antingen klassificeras som utdelning eller som annan inkomst enligt skatteavtalet. Om utdelningsersättningen anses som utdelning har Sverige rätt att beskatta utdelningen. Om betalningen däremot klassificeras som annan inkomst är det normalt mottagarens hemviststat som har den primära beskattningsrätten.

beskattning sker enligt bulvanregeln. Detta eftersom bulvanregeln flyttar skattskyldigheten för kupongskatt till den som får utdelningen. Risken är därför mindre för att skatteavtal förhindrar svensk beskattning vid tillämpning av bulvanregeln jämfört med om beskattningen skulle ske med tillämpning av skatteflyktslagen.

Det förslag som sedermera ledde till lagstiftning (det alternativa förslaget) blev därför att i kupongskattelagen införa en ny 4 a § som uttryckligen angav att bulvanregeln även är tillämplig på de fall när det annars finns förutsättningar för undantag från skattskyldighet, som t.ex. när förhållandena som anges i moder- och dotterbolagsdirektivet är uppfyllda.

7.2 Arrangemang som innebär missbruk av de regler som följer av moder- och dotterbolagsdirektivet

Förslag: Någon motsvarighet till den generella skatteflyktsregeln i kupongskattelagen tas inte in i den nya lagen. Källskatt på utdelning ska i stället omfattas av bestämmelserna i skatteflyktslagen.

I tidigare avsnitt redogörs för de bestämmelser i moder- och dotterbolagsdirektivet som nu är av intresse (se avsnitt 7.1.3).

7.2.1 Bör bulvanregeln finnas kvar i den nya lagen?

Som tidigare angivits anses moder- och dotterbolagsdirektivets skatteflyktsbestämmelse införd i svensk lag genom bulvanregeln i 4 § tredje stycket tillsammans med 4 a § kupongskattelagen.

Bulvanregeln har funnits under lång tid och tillämpningen synes hämmad av kopplingen till rena bulvanfall, trots att dess faktiska utformning talar för en vidare tillämpning. Den ringa praxisbildningen kring bulvanregeln har även medfört att det finns få riktlinjer för att applicera bestämmelsen på verkliga fall. Till exempel är det oklart vad som avses med att någon ”obehörigen” får en förmån på grund av arrangemanget.

Skatterättsnämnden har meddelat ett förhandsbesked angående bulvanregeln.[11] Förhandsbeskedet undanröjdes emellertid av HFD eftersom underlaget ansågs alltför bristfälligt för att ligga till grund för ett förhandsbesked.[12]

Av förhandsbeskedet framgår att en fysisk person, A, har överlåtit samtliga aktier i två rörelsedrivande koncerner till sitt bolag X med säte på Malta. X är ett holdingbolag vars verksamhet är att äga och förvalta aktier i dotterbolag samt förvalta likvida medel som tillförs bolaget genom årliga aktieutdelningar från dotterbolagen. Kapitalförvaltningen utförs inte av X utan av en bank i Luxemburg genom ett diskretionärt förvaltningsuppdrag. A anlitar servicebolag på Malta för att sköta praktiska och formella åtaganden för X räkning. X kommer att dela ut fritt kapital till A. Mottagna utdelningar från de rörelsedrivande koncernerna kommer inte att vidareutdelas samma räkenskapsår, men det kan komma att ske under påföljande år. A är bosatt och har skatterättslig hemvist i Portugal. Aktieutdelningar från X är undantagna från beskattning i hemviststaten. Han är även obegränsat skattskyldig i Sverige på grund av väsentlig anknytning. Frågan som ställdes var om kupongskatt skulle innehållas på aktieutdelningar från de rörelsedrivande svenska bolagen till X. Bolagets uppfattning var att utdelningarna var undantagna från skattskyldighet för kupongskatt på grund av storleken på ägarandelen, men ansåg att det var oklart om bulvanregeln var tillämplig efter införandet av 4 a § kupongskattelagen.

Utgången i detta förhandsbesked visar tydligt på bulvanregelns brister. Nämnden kom fram till att bulvanregeln inte kunde tillämpas på det aktuella arrangemanget. Malta-fallet får emellertid närmast anses som ett typexempel på ett sådant arrangemang som enligt moder- och dotterbolagsdirektivets skatteflyktsbestämmelse inte ska beviljas direktivets förmåner. Trots att regeringen menat att skatteflyktsbestämmelsen är implementerad genom bulvanregeln kunde arrangemanget inte angripas med stöd av regeln enligt Skatterättsnämndens bedömning. Nu avvisades förhandsbeskedet av HFD vilket medför dels att fallet inte kommer att ge någon vägledning för tillämpningen i praxis, dels att Skatterättsnämndens

[11] Se Skatterättsnämndens förhandsbesked den 16 mars 2017, dnr 36-16/D.
[12] HFD:s beslut den 19 oktober 2017, mål nr 1845-17.

avgörande har undanröjts. HFD uttalar i och för sig i beslutsmotiveringen att det inte kan uteslutas att fråga är om en sådan situation som moder- och dotterbolagsdirektivets skatteflyktsbestämmelse är avsedd att träffa och att de ifrågavarande utdelningarna därmed i och för sig kan omfattas av bulvanregeln. Rättsläget är dock oklart och de brister i bulvanregelns tillämplighet som framkommer i Skatterättsnämndens beslut förtjänas att ta på allvar.

I detta sammanhang kan påpekas att EU-domstolen nyligen meddelat en dom angående den allmänna EU-rättsliga principen att enskilda inte ska beviljas fördelar enligt EU-rätten om dessa uppnås genom bedrägeri eller missbruk.[13] Av domen framgår att nationella myndigheter ska vägra sådana rättigheter direkt på en EU-rättslig grund, dvs. utan att det behöver finnas stöd i nationell lagstiftning (se punkt 95). I domen för EU-domstolen också ett resonemang angående vilka kriterier som ska vara uppfyllda för att ett visst förfarande ska anses som missbruk av de rättigheter som följer av moder- och dotterbolagsdirektivet. Av resonemanget kan slutsatsen dras att det inte är otänkbart att förfarandet i det ovan beskrivna förhandsbeskedet angående en etablering på Malta kan anses som ett sådant missbruk som inte ska föranleda EU-rättsliga förmåner. Utdelningen från Sverige till holdingbolaget på Malta skulle i så fall föranleda källskatt i Sverige direkt på en EU-rättslig grund.

Den sammantagna bedömningen är dock att det är högst oklart om bulvanregeln i sin nuvarande utformning i tillräcklig grad förebygger missbruk av moder- och dotterbolagsdirektivet. Detta särskilt i ljuset av vad som krävs för en väl fungerande källskatt. Det förefaller inte meningsfullt att behålla bestämmelsen och försöka utveckla den till något som bättre överensstämmer med avsikten. I stället föreslås ett omtag när det gäller att motverka kringgående av källskatt på utdelning. Bulvanregeln ska därför tas bort och någon motsvarande bestämmelse föreslås inte i den nya lagen om källskatt på utdelning.

[13] EU-domstolens dom den 26 februari 2019 i de förenade målen C-116/16 och C-117/16, Skatteministeriet mot T Danmark och Y Denmark Aps.

7.2.2 Utvidgning av skatteflyktslagens tillämpningsområde

De omständigheter som var för handen i det nämnda förhandsbeskedet utgör sammantaget ett sådant arrangemang som direktivets skatteflyktsbestämmelse är – och bör vara – ämnad att hindra. Allt tyder på att syftet med arrangemanget var att konstruera en gränsöverskridande koncern för att minska det totala skatteuttaget. Genom att placera moderbolaget på Malta kunde utdelningar från svenska rörelsedrivande företag kanaliseras till Portugal utan beskattning. På grund av arrangemanget blev det ingen beskattning alls i Sverige. Det är ett avsevärt lägre skatteuttag än vad som åsyftats, särskilt med beaktande av att utdelningen sannolikt annars skulle ha beskattats inom ramen för 3:12-systemet. Nu blev förhandsbeskedet tyvärr avvisat av HFD varför det inte kommer att ges något svar på om utdelningen från Sverige till Malta var undantagen från kupongskatt eller om bulvanregeln var tillämplig. HFD uttalade dock att det inte kunde uteslutas att fråga var om en sådan situation som moder- och dotterbolagsdirektivets skatteflyktsbestämmelse var avsedd att träffa och att de ifrågavarande utdelningarna därmed i och för sig kunde ha omfattats av bulvanregeln. Som tidigare nämnts måste rättsläget betraktas som ytterst oklart. När det nu ska föreslås regler som ska ersätta bulvanregeln bör dessa utformas så att detta slags kringgåenden på ett tydligare sätt förebyggs i framtiden, oavsett vad utgången av Malta-fallet skulle ha blivit enligt gällande rätt.

Det finns några alternativ till vilken lagteknisk lösning som bör användas för att säkerställa att direktivets skatteflyktsbestämmelse även efter bulvanregelns slopande kommer till uttryck i svensk rätt.

1. En bestämmelse som är utformad på väsentligen samma sätt som direktivets skatteflyktsbestämmelse kan införas i den materiella lagen.

2. En bestämmelse som är utformad på väsentligen samma sätt som direktivets skatteflyktsbestämmelse kan införas i skatteflyktslagen.

3. De befintliga bestämmelserna i skatteflyktslagen kan anses omfatta direktivets skatteflyktsbestämmelse.

Det första alternativet bygger på den nu gällande strukturen i kupongskattelagen med en särskild generell skatteflyktsregel direkt i den materiella lagen. En fördel med detta alternativ är att

skatteflyktsbestämmelsen kan utformas specifikt för källskatten på utdelning. Nackdelar med det alternativet är att den strukturen inte har fungerat särskilt väl när det gäller bulvanregeln. Det kan vidare vara oklart vem som ska ta initiativet till tillämpning av bestämmelsen när ansvaret för skatteavdrag och redovisning är delegerat. Detta alternativ har därför avvisats.

Även alternativet att ta in en ny bestämmelse som motsvarar direktivets skatteflyktsbestämmelse i skatteflyktslagen har avvisats. Det är inte förenligt med skatteflyktslagens generella utformning att ta in särskilda bestämmelser som ska gälla en viss skatt. Det finns vidare en risk för att praxis utvecklar sig åt olika håll, trots att bestämmelserna skulle vara relativt likartade.

Skatteflyktsbestämmelsen i direktivet har många likheter med reglerna i skatteflyktslagen. Den innehåller bedömningar av syftet med transaktionerna och anger att det ska ske en samlad bedömning av samtliga inblandade rättshandlingar för att utröna syftet. Det finns en klar fördel att använda den befintliga strukturen när det är möjligt. Finansdepartementet har också tidigare gjort bedömningen att tillämpningsområdet för skatteflyktslagen omfattar tillämpningsområdet för skatteflyktsbestämmelsen i direktivet.[14] Tillämpningen kan initialt bygga på befintlig praxis samtidigt som utvecklingen av sagda praxis även fortsättningsvis kan ske inom ramen för nuvarande lydelse. Därmed undviks också farhågan ovan, att tillämpningen av två bestämmelser med relativ lika utformning utvecklar sig åt olika håll. Skatteflyktslagens tillämpningsområde bör därför utvidgas till att också omfatta källskatt på utdelning.

En ur rättssäkerhetsperspektiv tillkommande fördel med att införliva källskatten i skatteflyktslagen är att det förfarande som gäller enligt skatteflyktslagen också ska tillämpas. Det placerar bevisbördan tydligt på Skatteverket eftersom Skatteverket måste vända sig till förvaltningsrätten med en framställan om att tillämpa lagen.

Syftet med att låta skatteflyktslagen gälla även för källskatt på utdelning är i första hand att det ska ha en preventiv effekt. Vetskapen om att den kan tillämpas bör motverka försök till kringgåenden som bedöms ligga inom lagens tillämpningsområde.

[14] Finansdepartementets promemoria Begränsad skattefrihet för utdelning och nya bestämmelser mot skatteflykt i fråga om kupongskatt, april 2015, s. 22–26.

I och med att skatteflyktsbestämmelsen i moder- och dotterbolagsdirektivet genom förslaget ska anses implementerad i svensk rätt genom skatteflyktslagen, bör också syftena med direktivbestämmelsen beaktas vid tillämpningen. Om detta kan bland annat följande sägas.

I direktivet talas det om arrangemang och i skatteflyktslagen om rättshandlingar, men innebörden är densamma. Det som avses är transaktioner i vid bemärkelse som har betydelse för frågan om det ska tas ut svensk källskatt på utdelning. Det kan röra sig om till exempel bolagsbildningar, överlåtelseavtal, låneklausuler eller uppdragsavtal.

När det gäller bedömningen av syftet bakom transaktionerna ska den enligt preambeln till direktivändringen ske på grundval av en objektiv analys av alla relevanta fakta och omständigheter.[15] Frågan om arrangemanget införts med det huvudsakliga syftet eller ett av de huvudsakliga syftena att uppnå en skattefördel ska alltså avgöras med stöd av en objektiv bedömning av de syften som finns. De olika skälens monetära värde kan ha betydelse och det kan också möjligheten till andra likvärdiga alternativ. Den åsyftade skattefördelen kan förekomma i förhållande till flera olika staters skatteanspråk. Det måste således inte bara vara sänkning av svensk skatt som utgör det huvudsakliga syftet eller ett av de huvudsakliga syftena. I det tidigare återgivna förhandsbeskedet medförde etableringen på Malta att det inte blev någon svensk kupongskatt på utdelningen. Etableringen medförde även att det inte blev någon källskatt på utdelningen från Malta till Portugal. Även den sistnämnda effekten bör ges betydelse vid bedömningen såväl av skatteförmånens storlek som om etableringen på Malta strider mot lagstiftningens syfte.

För att man ska bortse från det ifrågasatta arrangemanget ska det enligt direktivet inte vara infört av giltiga kommersiella skäl som återspeglar den ekonomiska verkligheten. Ett motsvarande kriterium saknas i skatteflyktslagen och denna bedömning får närmast anses ingå när det ska avgöras om ett skatteuttag på grundval av förfarandet strider mot lagstiftningens syfte. Om förfarandet missbrukar eller utnyttjar de rättigheter som moder- och

[15] Punkten 7 i preambeln till 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.

dotterbolagsdirektivet ger i syfte att sänka det totala skatteuttaget strider det mot direktivets, och därmed lagstiftningens, syfte. I punkt 8 av preambeln ges exemplet att aktierna 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. Partsställningen kan givetvis påverka affärsmässigheten i arrangemanget. Om den som får skattefördelen i allt väsentligt genomför transaktioner med sig själv, i egen eller annan form, kan skälen ofta med fog ifrågasättas. Med den ekonomiska verkligheten avses vad som faktiskt blir den ekonomiska effekten av samtliga transaktioner. Den ekonomiska verkligheten kan vara att lämna utdelning från A till B, även om det mellan A och B finns såväl C som D, om C och D har bildats med det huvudsakliga syftet att minska skatteuttaget.

Om skatteflyktslagen tillämpas och det bortses från en eller flera rättshandlingar, ska den skattepliktiga utdelningen enligt huvudregeln anses som utdelning för den som utan hänsyn till rättshandlingarna har rätt till densamma. I avsnitt 7.3.6 föreslås dock en alternativ rättsföljd när det gäller källskatt på utdelning. Om skatteflyktslagen är tillämplig ska skatt också kunna tas ut av den som mottagit utdelningen.

Skatteflyktslagen kan givetvis tillämpas även på andra rättshandlingar än de som liknar det ovan nämnda förhandsbeskedet med en struktur på Malta. Reglerna mot skatteflykt är generella och kan användas för att motverka olika former av kringgående. Bestämmelsen ska i enlighet med direktivet förhindra kringgåenden genom olika former av rättshandlingar, bolagsbildningar eller andra strukturer som har upprättats främst i syfte att få skattefördelar. Som exempel kan nämnas när ett utländskt företag som vill investera i svenska aktier sätter upp ett holdingbolag i en annan stat inom EU enbart i syfte att sänka källskatteuttaget. Moder- och dotterbolagsdirektivet ska inte användas som ett medel för att välja vilken EU-stat som ska ta ut källskatt på en utdelning.[16]

[16] Visst stöd för slutsatsen fås av EU-domstolens dom den 26 februari 2019 i de förenade målen C-116/16 och C-117/16, Skatteministeriet mot T Danmark och Y Denmark Apt.

Förfarandebestämmelserna i skatteflyktslagen

Bedömning: Förfarandebestämmelserna i skatteflyktslagen behöver inte ändras.

Av 4 § skatteflyktslagen framgår att fråga om tillämpning av denna lag prövas av förvaltningsrätten efter framställning av Skatteverket. Detta ska även gälla när lagen ska tillämpas avseende källskatt på utdelning. Av paragrafen framgår även att vid handläggning av sådan framställan gäller bestämmelserna i 67 kap. SFL i tillämpliga delar. I och med att skatteförfarandelagen också ska gälla för källskatt på utdelning kan 67 kap. SFL tillämpas direkt även för framställan avseende källskatt. Det får till exempel till följd att den särskilda forumregeln blir tillämplig. En framställan om att tillämpa skatteflyktslagen avseende källskatt på utdelning ska således prövas av Förvaltningsrätten i Falun.

Enligt 4 § andra stycket skatteflyktslagen ska en framställan enligt första stycket göras före utgången av de frister som enligt 66 kap. 27, 29–34 §§ skatteförfarandelagen gäller för beslut om efterbeskattning. Den normala tidsfristen är enligt 27 § sex år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret gått ut. Den kan sedan förkortas eller förlängas under vissa omständigheter. Tidsfristerna bör gälla även för framställan som avser källskatt på utdelning.

Bedömningen är således att de befintliga förfaranderegelrna i skatteflyktslagen kan tillämpas avseende källskatt på utdelning utan ändring.

Förslaget

Förslaget föranleder ändring av 1 § skatteflyktslagen.

7.3 Aktielån och utdelningsersättningar

7.3.1 Beskrivning av förfarandet

Aktielån innebär att en person (fysisk eller juridisk) lånar ut en aktie till någon annan person. Det vanligaste är att det finns en bank eller annat finansiellt företag mellan långivaren och låntagaren som förmedlar lånet och ser till att båda parter uppfyller de villkor som uppställs. Svenska banker har separerad inlåning och utlåning, och uppträder således som part både gentemot långivaren och låntagaren. Internationellt finns det aktörer som mer fungerar som en traditionell förmedlare. De parar ihop långivare och låntagare och sköter transaktionerna, men avtalet tecknas i dessa fall inte med förmedlaren utan direkt mellan parterna.

Avtal om lån av aktier kan gälla under en kortare eller en längre tidsperiod. Aktielån används till exempel vid blankning, dvs. vid försäljning av aktier som man inte äger. Långivaren får en premie som ersättning för att låna ut sina aktier. Låntagaren har möjlighet att tjäna pengar på de inlånade aktierna genom att sälja dem och sedan köpa tillbaka dem till en förhoppningsvis lägre kurs. Om lånet löper över avstämningsdagen finns det normalt ett villkor om att utdelningsersättning ska betalas till långivaren.

Civilrättsligt medför ett aktielån att äganderätten till aktierna övergår på låntagaren. Under lånetiden har långivaren därför formellt inte kvar några rättigheter avseende de utlånade aktierna, såsom rätt till utdelning, teckningsrätts- och delbevis m.m. Som tidigare nämnts förbinder sig dock låntagaren i regel att kompensera långivaren för all avkastning under låneperioden.

Skattemässigt behandlas ett lån av aktier mellan två personer som är obegränsat skattskyldiga olika beroende på om aktierna lånas ut för blankning eller inte. Trots att utlåningen civilrättsligt är en överlåtelse ska den inte anses som en avyttring enligt inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, om aktierna lånas ut för blankning. Någon kapitalvinstbeskattning uppkommer därmed inte för långivaren, se 44 kap. 9 § IL. Den ersättning som långivaren får för utlåningen inklusive eventuell kompensation för utebliven utdelning ska tas upp. Låntagaren ska dra av lämnad utdelningsersättning vid kapitalvinstberäkningen, om denne inte får den

utdelning som ersättningen avser. När låntagaren får utdelningen anser Skatteverket att kopplingen till den erhållna utdelningen medför att utdelningsersättningen ska dras av som en övrig kostnad.[17] Dessa bestämmelser gäller såväl i inkomstslaget kapital som i inkomstslaget näringsverksamhet, 25 kap. 2 § IL.

Det kan också noteras att en blankningsaffär normalt innebär att låntagaren avyttrar och köper tillbaka aktier. Dessa transaktioner medför också skatteeffekter som inte berörs i detta sammanhang.

När det gäller lån av aktier som inte sker för blankning är rättsläget något oklart. Bestämmelsen i 44 kap. 9 § IL indikerar att de allmänna reglerna är tillämpliga i ett sådant fall, vilket innebär att långivaren anses ha avyttrat de utlånade värdepapperen. Detta synsätt har också i någon mån bekräftats av HFD, som uttalat att bestämmelsen inte var tillämplig när det inte framgick att lånet av aktierna skett för att låntagaren skulle avyttra dem.[18]

Det vanligaste är att aktielån genomförs utan syfte att undvika beskattning för någon av parterna. Aktielån kan emellertid också användas för att försöka undvika kupongskatt, som i Carnegiefallet (se avsnitt 7.1.2 för en beskrivning). I och med utgången av det fallet är det klarlagt att kupongskatt kan tas ut med stöd av bulvanregeln under sådana omständigheter, men om förutsättningarna skiljer sig är det fortfarande en öppen fråga om kupongskatt kan tas ut eller inte. Det finns indikationer på att sådana transaktioner förekommer även efter avgörandet i Carnegiefallet i en icke obetydlig utsträckning.[19] Normalt är sådana lån kortfristiga, över utdelningstillfället, eftersom avsikten bara är att låntagaren ska lyfta utdelningen. Lånet är förenat med en utdelningsersättning från låntagaren till långivaren som kan motsvara utdelningens storlek.[20] Tanken är således att den som lånar aktien bara ska hålla den över utdelningstillfället, lyfta utdelningen och sedan betala en

[17] Se Skatteverkets ställningstagande 2014-02-25, Avdrag för blankningspremie och utdelningsersättning, dnr 131 773436-13/111.
[18] HFD 2015 ref. 23.
[19] En artikel i Svenska Dagbladet den 26 april 2016 pekar ut en av de svenska storbankerna som ledande när det gäller att hjälpa sina kunder att kringgå kupongskatt genom aktielån. Som stöd för omfattningen hänvisas till att bankens intäkter från ”värdepapper och derivat” ökar med 175 procent under årets andra kvartal. Det är under den period då majoriteten av de svenska börsbolagen lämnar utdelning.
[20] I den tidigare refererade artikeln i Svenska Dagbladet uppges att banken i fråga tar en avgift motsvarande cirka fem procent av utdelningen. Att långivaren betalar en avgift skiljer sig från normal utlåning för blankning, där långivaren i stället får ersättning för att denne lånar ut aktierna. Avgiften till banken innebär att parterna delar på skatteeffekten.

utdelningsersättning till långivaren. För långivarens del blir det ekonomiska resultatet av transaktionen – om ersättningen är lika stor som utdelningen – att denne får ett belopp motsvarande utdelningen utan avdrag för källskatt. Låntagaren måste ta upp utdelningen vid inkomstskatteberäkningen, men får dra av den betalade utdelningsersättningen.

Uppgifter har inhämtats från Euroclear Sweden AB om hur aktielån hanteras i det finansiella systemet och vilken information som de olika parterna (långivaren, låntagaren, förvaltare och värdepapperscentral) har. Informationen avser enbart aktier i avstämningsbolag. För att låntagaren ska anses vara berättigad till utdelning så måste denne vara registrerad som berättigad mottagare i avstämningsregistret. Det kan ske på tre sätt, varav ett avser förvaltarregistrerade aktier.

Alternativ 1 – Låntagaren registreras som ägare till de utlånade aktierna på ett avstämningskonto i låntagarens namn. Då aktierna bokförs på ett avstämningskonto i låntagarens namn förs även denne in i aktieboken enligt 5 kap. 13 § aktiebolagslagen (2005:551), förkortad ABL. Det går i detta fall inte att utifrån avstämningsregistret eller i aktieboken skilja en sådan lånetransaktion från en aktieförsäljning.

Alternativ 2 – Långivaren har kvar aktierna på ett avstämningskonto i eget namn. Låntagaren registreras som en s.k. rättighetshavare till utdelning på detta avstämningskonto enligt 4 kap. 18 § första stycket 8 lagen (1998:1479) om värdepapperscentraler och kontoföring av finansiella instrument. Då är aktierna fortsatt kontoförda på långivarens avstämningskonto och denne står enligt 5 kap. 13 § ABL kvar i aktieboken. Utdelningen betalas dock inte till långivaren utan till låntagaren i rollen som rättighetshavare enligt 4 kap. 40 § ABL. Av aktieboken eller avstämningsregistret framgår inte att aktierna har lånats ut, det framstår i stället som att långivaren är fortsatt ägare till aktierna.

Alternativ 3 – Långivaren har förvaltarregistrerade aktier på en depå hos en förvaltare. Då står aktierna på ett avstämningskonto för denne förvaltare och det är förvaltaren som framgår i aktieboken. Motsvarande registreringar som ovan i alternativ 1 och 2 kan ske i förvaltarens depåsystem för att utdelningen, via förvaltarens försorg, ska betalas till låntagaren i stället för till långivaren. Att ett lån har

skett framgår inte heller i detta fall av avstämningsregistret eller aktieboken.

7.3.2 Beskattning av utdelningsersättning

Låntagaren betalar utdelningsersättning till långivaren i syfte att kompensera denne för den utdelning som betalats ut till någon annan under låneperioden. Utdelningsersättningen träder således i stället för utdelningen. Genom ersättningen säkerställs att den ekonomiska nyttan av utdelningen hamnar hos den ursprungliga aktieägaren, långivaren.

Vid aktielån mellan parter som alla är obegränsat skattskyldiga medför utdelningsersättningen att också den skattemässiga effekten av utdelningen bärs av långivaren. Låntagaren ska ta upp den mottagna utdelningen men får dra av den lämnade utdelningsersättningen. Långivaren ska ta upp den mottagna utdelningsersättningen. Det blir således långivaren som indirekt beskattas för utdelningen i dessa fall.

När långivaren inte är obegränsat skattskyldig blir det annorlunda. Även i dessa fall ska låntagaren ta upp den mottagna utdelningen och dra av den lämnade utdelningsersättningen. Utdelningsersättningen är dock inte skattepliktig i Sverige – varken enligt kupongskattelagen eller enligt inkomstskattelagen – när den tas emot av någon som inte är obegränsat skattskyldig. I dessa fall går Sverige således miste om andraledsbeskattningen av den utdelade vinsten.

Det förhållandet att utdelningsersättningen syftar till att överföra den ekonomiska nyttan av utdelningen till rätt person medför att den även skattemässigt borde motsvara en utdelning. En sådan ersättning bör därför generellt vara underlag för källskatt på utdelning om den betalas till någon som är skattskyldig för sådan skatt, och som därmed hade varit skattskyldig om denne erhållit utdelningen direkt.

7.3.3 Vem har rätt till utdelningen vid ett aktielån

I avsnitt 5.4.1 anges att innebörden av vem som har rätt till utdelningen bör utgå från begreppets betydelse i ett internationellt

sammanhang. Avsikten är således att innebörden ska ligga närmare betydelsen av beneficial owner, som det används i OECD:s modellavtal. I det följande belyses vilka konsekvenser, om några, detta får för bedömningen av vem som har rätt till utdelningen, och vem som därmed är skattskyldig, för en utdelning på lånade aktier.

När låntagaren innehar aktierna vid utdelningstillfället

Den som har rätt till utdelningen är skattskyldig för källskatt på utdelning, om denne inte är obegränsat skattskyldig i Sverige. Mottagaren av en utdelning är inte skattskyldig om denne bara agerar som mellanhand för någon annan som får fördelarna av utdelningen, se avsnitt 5.4.1. Så är fallet om mellanhanden i praktiken har små möjligheter att påverka hur inkomsten ska behandlas och därför endast uppträder som administratör i sammanhanget, dvs. om mottagarens möjligheter att fritt förfoga över utdelningen är begränsade av lag eller avtal som anger att utdelningen ska betalas vidare till någon annan. Det innebär att en låntagare som tar emot utdelning och som har ingått ett avtal om att betala utdelningsersättning till en långivare, inte kan anses ha rätt till utdelningen i den innebörd som åsyftas i lagen om källskatt på utdelning. Den som har rätt till utdelningen är i stället långivaren, som får den ekonomiska fördelen av utdelningen. Såvitt framgått anlägger såväl Finland som Danmark samma synsätt när det gäller tolkningen av vem som har rätt till utdelningen vid en lånesituation.

Följande exempel kan belysa tolkningen i en förenklad situation. Anta att ett tyskt företag äger en post noterade aktier i ett svenskt bolag. Före utdelningstillfället lånas aktierna ut till en svensk bank. Låneavtalet innehåller en klausul om att banken ska betala utdelningsersättning till det tyska företaget motsvarande utdelningen. Vid utdelningstillfället innehas aktierna av den svenska banken. Det tyska företaget ska då betraktas som den som har rätt till utdelningen enligt lagen om källskatt på utdelning. Källskatt ska tas ut på utdelningen med den procentsats som följer av skatteavtalet mellan Sverige och Tyskland.

Rättsläget är detsamma oavsett längden på lånekedjan. Om varje enskild låntagare har förbundit sig att betala utdelningsersättning vidare till den tidigare innehavaren har dessa inte rätt till

utdelningen. Rätt till utdelningen har då den slutliga aktieägaren – den som först lånade ut aktierna – och denne är därmed också skattskyldig för utdelningen.

Den nya lagens bestämmelser om undantag från skattskyldighet gäller även när det är mottagaren av en utdelningsersättning som har rätt till utdelningen och som därmed är skattskyldig.

Det bör observeras att bedömningen av vem som har rätt till utdelningen i det ovan beskrivna fallet blir olika beroende på vilken skattelag som tillämpas. Långivaren anses som den som har rätt till utdelningen enligt lagen om källskatt på utdelning. Vid tillämpningen av inkomstskattelagen anses emellertid låntagaren som den som har rätt till utdelningen. Om denne – som i exemplet ovan – är obegränsat skattskyldig i Sverige ska utdelningen tas upp till beskattning. Utdelningsersättningen får dock dras av, vilket medför att det inte uppkommer någon faktisk beskattning av inkomsten hos låntagaren. Genom att källskatt på utdelning tas ut säkerställs den svenska andraledsbeskattningen av den utdelade vinsten.

När låntagaren har avyttrat de lånade aktierna vid utdelningstillfället

Källskatt på utdelning ska således i princip tas ut indirekt på en utdelningsersättning, om låntagaren tar emot utdelningen. En fråga som uppkommer är om det finns anledning att i särskild ordning beskatta en gränsöverskridande utdelningsersättning när låntagaren har avyttrat aktierna före utdelningstillfället.

I dessa fall får låntagaren dra av utdelningsersättningen inom ramen för kapitalvinstberäkningen. Avdraget kan sägas motsvaras av den del av den skattepliktiga försäljningsintäkten som utgör utdelningskomponenten. Vid utdelningstillfället har de avyttrade aktierna förvärvats av någon annan som ska ta upp utdelningen (om köparen är obegränsat skattskyldig) eller som ska betala källskatt på utdelning (om köparen inte är obegränsat skattskyldig). Andraledsbeskattning av den vinst som upparbetats i det utdelande bolaget säkerställs därmed. Den totala skattemässiga effekten av aktielånet är beroende av aktiekursens utveckling, avgifternas storlek etc. och har inte något direkt samband med själva utdelningen.

Utdelningsersättning som betalas efter det att låntagaren avyttrat aktierna ska således inte i särskild ordning beläggas med källskatt. Det bör påpekas att med avyttring avses inte att låntagaren i sin tur lånar ut aktierna. Vid en sådan lånekedja är den ursprungliga långivaren fortfarande skattskyldig för utdelningen.

7.3.4 Förenlighet med skatteavtalen

För att innebörden av vem som har rätt till utdelningen ska medföra en effektiv svensk andraledsbeskattning av vinster upparbetade i landet, krävs att modellen är förenlig med ingångna skatteavtal. Även om tillämpningen av lagen om källskatt på utdelning innebär att det är den som lånat ut aktierna som är skattskyldig för utdelningen måste betalningen till denna person klassificeras som en sådan inkomst som Sverige har rätt att beskatta enligt skatteavtalen, dvs. som en utdelning.

Som tidigare berörts (avsnitt 7.1.3) togs frågan om beskattning av utdelningsersättning vid aktielån och dess förenlighet med skatteavtalen upp av remissinstanserna i lagstiftningsärendet när skatteflyktsbestämmelsen i moder- och dotterbolagsdirektivet skulle införlivas i svensk rätt.[21] Skatteverket anförde följande vid remissbehandlingen.

> En annan fråga är om skatteavtalet alls tillåter att skatteflyktslagen tillämpas i ett fall där bulvanen tar emot utdelningen medan företaget som undkommit kupongskatten får en utdelningsersättning från bulvanen. Om utdelningsersättningen inte omfattas av skatteavtalets definition av utdelning är frågan på vilken grund skatteavtalet tillåter beskattning av den skattskyldige. Det finns en uppenbar risk för att överflyttningen av kupongskatten till skatteflyktslagen leder till att skatt kanske inte kan tas ut alls i vissa situationer på grund av skatteavtal.

Regeringen delade Skatteverkets bedömning av riskerna och anförde följande.

> När det gäller skattskyldigheten för kupongskatt torde den i praktiken kringgås genom att den person som vill uppnå en skattefördel sätter in en bulvan i sitt ställe. Bulvanen tar emot utdelningen och betalar en ersättning till den förstnämnda personen, jfr Kammarrätten i Sundsvalls dom den 15 juni 2007, mål nr 575-05. I domen fann kammarrätten att bulvanregeln var tillämplig eftersom ett svenskt företag (bulvanen)

[21] Prop. 2015/16:14.

innehaft aktier under sådana förhållanden att det utländska företag som hade överfört aktierna genom aktielån till det svenska företaget obehörigen blivit befriat från att betala kupongskatt. Den i målet aktuella utdelningen gick till det svenska företaget, som i sin tur betalade motsvarande belopp till det utländska företaget i utdelningsersättning. Såsom Skatteverket har påpekat är det oklart om ersättningen (utdelningsersättningen i exemplet) som den som kringgår skattskyldigheten (det utländska företaget i exemplet) mottar kan klassificeras som en utdelning enligt skatteavtalet. Regeringen instämmer i Skatteverkets bedömning att om så inte är fallet finns det risk för att den källskatt på utdelning som avtalet tillåter inte kan tas ut på den aktuella ersättningen.

Bulvanregeln är i dag tillämplig på såväl obegränsat som begränsat skattskyldiga bulvaner. De eventuella tillämpningsproblem som finns i förhållande till skatteavtalen om denna regel utvidgas är därför inte nya. När det gäller bulvanregeln uppstår dock inte samma problem med skatteavtalen som om man med tillämpning av skatteflyktslagen skulle beskatta den som undandragit sig kupongskatt. Vid tillämpning av bulvanregeln är det alltid fråga om att beskatta den utdelning som bulvanen, för annans räkning, tagit emot. Därmed finns inte motsvarande problem som beskrivs ovan som gäller klassificeringen enligt skatteavtalet av ersättningen som ska beskattas. Vid beskattning av utdelning med tillämpning av bulvanregeln är således risken för att skatteavtal helt förhindrar svensk beskattning mindre än om beskattningen skulle ske med tillämpning av skatteflyktslagen.

Betalningen till långivaren är en utdelningsersättning som har sin grund i ett låneavtal mellan långivaren och låntagaren. Vad betalningen har getts för benämning av det betalande bolaget har i och för sig ingen självständig betydelse. Det avgörande är här att inkomsten har sin grund i ett avtal och därmed inte är en sådan inkomst som kan klassificeras som utdelning enligt OECD:s modellavtal. Det förhållande att långivaren anses som skattskyldig för utdelningen vid tillämpning av lagen om källskatt på utdelning ändrar inte karaktären på den gränsöverskridande betalningen. Utdelningsersättningen kommer därför sannolikt att behandlas som ”annan inkomst” enligt modellavtalets artikel 21. Eftersom källstaten inte har rätt att beskatta inkomster som karaktäriseras som ”annan inkomst” finns det, precis som regeringen uttrycker, en uppenbar risk att den svenska andraledsbeskattningen inte kan tas ut som avsett.

Det kommer sannolikt att finnas tillfällen när den stat där den som har rätt till utdelningen har hemvist inte delar den svenska

bedömningen om uttag av källskatt. Sådana tvister om fördelningen av beskattningsrätten får avgöras på sedvanligt sätt, slutligen genom förhandlingar mellan staternas behöriga myndigheter.

På längre sikt vore det dock lämpligt att Sverige såg över ingångna skatteavtal och genom omförhandling säkerställer att en betalning som träder i stället för en utdelning också ska behandlas som utdelning vid tillämpning av avtalen.

7.3.5 Den praktiska hanteringen av källskatt på utdelning på lånade aktier

Källskatt ska alltså tas ut på en utdelning som lämnas till ett svenskt företag eller fysisk person om mottagaren är skyldig att direkt eller indirekt betala utdelningen vidare till någon som är skattskyldig till källskatt. Det följer av att den som har lånat aktierna inte är beneficial owner, dvs. inte har rätt till utdelningen i lagens mening. En viktig fråga blir då hur ett sådant skatteuttag ska fungera i praktiken, inom ramen för det förfarandesystem som föreslås i avsnitt 6.

Som tidigare har beskrivits finns det i dag ingen notering eller annan information i avstämningsregister eller aktiebok som utvisar att en överlåtelse av aktier är ett lån. Ett lån av aktier behandlas i detta hänseende som en försäljning. Det framgår normalt inte heller varifrån en lånad aktiepost härrör om lånet har skett via en svensk bank. Långivaren och låntagaren har då ingått separata avtal med banken. Bankens in- och utlåning är oberoende av varandra, och även om bankens utlåning av aktier måste motsvaras av en inlåning finns det inget sätt att matcha en utlånad aktiepost med en inlånad. Banken kan ha lånat aktierna från någon som är obegränsat skattskyldig (ingen källskatt), från någon som inte är obegränsat skattskyldig (källskatt) eller från någon som inte är obegränsat skattskyldig men som är undantagen från källskatt (ingen källskatt). Det finns således egentligen ingen praktisk möjlighet för varken långivaren, låntagaren, det utdelande bolaget eller godkänd mellanhand att avgöra om källskatt ska dras av från en utdelning i dessa fall. Det kan förhålla sig annorlunda om lånet förmedlas av ett utländskt institut. Då avtalar parterna inte med förmedlaren utan direkt med varandra. I ett sådant fall bör långivaren ha kännedom om att denne är skattskyldig för källskatt på utdelning.

I avsnitt 6.7.4 föreslås att en upplysningsskyldighet införs för den som är skattskyldig för källskatt på utdelning. I dessa fall är det den ursprungliga långivaren som är skattskyldig och som därför blir skyldig att lämna uppgifter. För den skattskyldige går det dock inte att avgöra om denne verkligen är skattskyldig vid utdelningstillfället. En person som inte är obegränsat skattskyldig och som lånar ut aktier till en obegränsat skattskyldig är vid tillfället för utlåningen skattskyldig för källskatt om denne har avtalat om att få en utdelningsersättning. Men om utdelningstillfället inträffar till exempel en vecka senare är det omöjligt för långivaren att veta om skattskyldigheten består. Om låntagaren har avyttrat de inlånade aktierna är långivaren inte längre skattskyldig, utan så är fallet bara om låntagaren har aktierna kvar eller i sin tur har lånat ut dem till någon som inte har avyttrat dem. Som synes är det orimligt att långivaren i dessa fall ska kunna uppfylla den upplysningsskyldighet som förslaget i och för sig innebär.

Till svårigheterna i det enskilda fallet kommer det faktum att svenska banker inte kan matcha en utlåning mot en inlåning. En låntagare som har lånat aktier från sin bank har inte kännedom om vem banken har lånat aktierna av. Banken matchar inte heller inlåning mot utlåning i det enskilda fallet. Det är bara på aggregerad nivå som den totala utlåningen ska motsvaras av en lika stor inlåning. Källskatt ska ju bara dras om utdelningen är skattepliktig enligt lagen om källskatt på utdelning, vilket begränsar skatteuttaget till de fall när utlånaren inte är obegränsat skattskyldig i Sverige. Har lån skett från en obegränsat skattskyldig ska källskatt inte tas ut. Det får anses högst oklart om det är någon aktör som i dag har samlade uppgifter för att göra en sådan bedömning.

Bäst informationsläge bör finnas hos de banker och finansiella företag som förmedlar aktielånen, och som normalt också hanterar utdelningen. Dessa kan komma att godkännas som mellanhänder i det nu föreslagna nya systemet för uttag av källskatt, se avsnitt 6.5. Om mellanhänderna står för såväl in- som utlåning bör det finnas förutsättning för att skattskyldigheten ska kunna fastställas med rimlig säkerhet. Det förutsätter emellertid att det genomförs en förändring av hanteringen jämfört med i dag. In- och utlåningen bör i så fall individualiseras, så att bankens inlåning av en viss aktiepost kan hänföras till en viss utlåning av samma aktie. Med dagens system, där all in- och utlåning sker separat, är det i princip omöjligt.

En möjlig förändring av beskattningen skulle i så fall kunna vara att mellanhänderna är skattskyldiga för så stor del av utdelningen som motsvarar andelen inlånade aktier från utlandet i förhållande till andelen utlånade aktier till obegränsat skattskyldiga. Det skulle då kunna fungera i enlighet med följande exempel. Anta att banken X ska hantera utdelning från ett svenskt bolag vars aktier är noterade. Banken har lånat 40 procent av den totala inlåningen av den aktuella aktien från långivare som inte är obegränsat skattskyldiga i Sverige. Av den totala utlåningen har 90 procent lånats till obegränsat skattskyldiga. Om vi antar att 200 000 aktier sammanlagt har lånats ut, skulle källskatt på utdelning tas ut på utdelning avseende 72 000 aktier (200 000 x 0,9 x 0,4). Skatteuttaget bör då påverka den utdelningsersättning som betalas till långivare som inte är obegränsat skattskyldiga. Ett sådant schabloniserat källskatteuttag skulle dock avvika från de principer som nu föreslås om identifiering av skattskyldiga på individnivå. Långivarna skulle få vidkännas källskatt på utdelningsersättningen utan att ha någon möjlighet att verifiera att deras utlånade aktiepost vid utdelningstillfället har funnits i bankens ägo eller lånats ut till någon annan som inte har avyttrat den.

7.3.6 Förslag om en särskild skattskyldighet i vissa fall

Förslag: Om skatteflyktslagen är tillämplig avseende källskatt på utdelning eller om den som har rätt till utdelningen inte är den som har tagit emot utdelningen, får den som tagit emot utdelningen anses som skattskyldig. Detta gäller dock bara om tillämpning av de vanliga skattskyldighetsbestämmelserna innebär att det inte blir någon nettobeskattning av utdelningen i Sverige.

Det har i tidigare avsnitt konstaterats att det finns en stabil teoretisk grund för att utdelningsersättning bör behandlas som utdelning vid uttag av källskatt på utdelning. Så blir också fallet genom den nya innebörden av vem som har rätt till utdelningen. Vem som har rätt till utdelningen ska avgöras genom tillämpning av vem som är beneficial owner, i den betydelse som begreppet har i OECD:s modellavtal. Källskatt på utdelning ska således som princip tas ut på

en utdelningsersättning som betalas från mottagaren av utdelningen, eventuellt via ett eller flera andra led, till den ursprungliga långivaren. Å andra sidan har det också konstaterats att det finns en risk för att flera av Sveriges ingångna skatteavtal inte medger att utdelningsersättning behandlas som utdelning, vilket innebär att källstaten saknar beskattningsrätt enligt avtalet. Att utdelningsersättning inte behandlas som utdelning enligt svensk intern rätt försvårar tolkningen i detta hänseende. Slutligen har det framkommit att det i dagsläget saknas förutsättningar för att praktiskt kunna hantera källskatt på utdelning som i en aktielånssituation ska tas ut med stöd av principen om vem som har rätt till utdelningen.

Den praktiska hanteringen

Som tidigare har beskrivits finns det praktiska problem som om inte helt hindrar så i vart fall kraftigt försvårar ett källskatteuttag grundat på den nya innebörden av vem som har rätt till utdelningen. Bedömningen är dock att dessa problem bör kunna undanröjas. Eftersom en utlåning av aktier redan i dag motsvaras av en lika stor inlåning, bör den matchningen gå att göra även på individuell nivå. Det skulle i så fall vara möjligt att identifiera i vilka fall källskatt ska innehållas från utdelningen när den betalas till låntagaren. Bankerna är som beskrivits normalt part i såväl ut- som inlåningen och kan därför avgöra om avtalen innebär att låntagaren bara har att betala utdelningen vidare till den slutliga mottagaren. Normalt är det samma bank som också hanterar utdelningen. Bankerna kan också exempelvis ingå avtal med låntagaren om att de måste informera banken om de i sin tur lånar ut aktierna till någon annan. Därmed skulle det vara möjligt att avgöra om källskatt ska tas ut även när utdelningen betalas till någon annan än den första låntagaren.

De föreslagna ikraftträdandebestämmelserna ger en relativt väl tilltagen tid för anpassning. Banker och finansiella institut som ägnar sig åt in- och utlåning av aktier bör därför hinna få de system på plats som krävs för att detta ska kunna fungera. Såvitt framgått finns det i Storbritannien ett regelverk som innebär att in- och utlåning av aktier måste matchas mot varandra på individuell nivå. Möjligen kan ledning hämtas från hur aktörerna där har hanterat den uppgiften.

Det förtjänar att påpekas att den föreslagna innebörden av vem som har rätt till utdelningen ska tillämpas redan i dag på utdelningar som omfattas av skatteavtal som bygger på OECD:s modellavtal. Om en utdelning betalas till någon i en annan stat och denne på grund av ett avtal om utdelningsersättning bara har att betala ett motsvarande belopp vidare till någon annan i en annan stat, ska utdelningen behandlas som om den betalats från Sverige till personen i den sistnämnda staten. Huruvida detta har någon praktisk betydelse vid uttag av kupongskatt får vara osagt, men det är i vart fall så det är avsett att fungera.

Källskatt på utdelning ska således tas ut även när den som har rätt till utdelningen inte är densamma som den som tar emot utdelningen. De praktiska problemen får hanteras på bästa sätt. I förlängningen bör de civil- och näringsrättsliga regleringarna angående aktielån ses över i någon form. En sådan översyn bör titta på bestämmelserna angående registrering i avstämningsregister och aktiebok, och överväga om aktielån bör innebära särskilda noteringar i dessa register. Frågan om banker och finansiella institut bör åläggas att i det enskilda fallet matcha en utlåning av aktier mot en identifierad inlåning bör behandlas särskilt. Dessa frågor är av sådan art att de ligger utanför uppdraget för denna översyn.

Förenlighet med skatteavtalen

Även om de praktiska problemen med aktielån kan hanteras kvarstår problematiken kring att flera av de svenska skatteavtalen inte medger att en utdelningsersättning behandlas som en utdelning i avtalets mening. När ersättningen ska ses som en annan inkomst enligt avtalet saknar Sverige i egenskap av källstat rätt att beskatta betalningen. Det spelar då ingen roll att Sverige anser att den som får utdelningsersättningen i utlandet är skattskyldig för utdelningen, om beskattningsrätten inte består efter en prövning mot skatteavtalet. Dessa invändningar kan resas såväl när skattskyldighet följer av vem som har rätt till utdelningen, som när den följer av en tillämpning av skatteflyktslagen.

Bedömningen är att de svenska skatteavtalen bör förhandlas om så att utdelningsersättning ingår i definitionen av utdelning. Möjligen bör Sverige även inom ramen för OECD driva att

modellavtalets lydelse i denna del bör ändras. Innan ett sådant arbete tar vid är det lämpligt att de interna reglerna för sådana betalningar ses över, eftersom utdelningsdefinitionen i modellavtalet i princip utgår från källstatens interna regelverk. Detta är dock långsiktiga projekt som inte kommer att kunna lösas under de närmaste åren. För källskattens hållbarhet är det emellertid avgörande att Sveriges möjlighet att ta ut andraledsbeskattning på utdelningar till utlandet inte försämras jämfört med i dag. Det krävs därför att det införs en möjlighet att ta ut källskatt i dessa fall.

Bulvanregeln föreslås tas bort, se avsnitt 7.2.1. Den bestämmelsen har dock fördelen att den placerar skattskyldigheten hos mottagaren av utdelningen, även om denne är obegränsat skattskyldig i Sverige. Bulvanregeln är dock begränsad till undandragandesituationer i och med att den innehåller ett obehörighetsrekvisit. För att undvika konflikter med ingångna skatteavtal bör en bestämmelse införas som i vissa objektivt definierade situationer placerar skattskyldigheten på den som tar emot utdelningen. En sådan bestämmelse bör – till skillnad från bulvanregeln – inte innehålla några subjektiva rekvisit. Det bör således inte vara avsikten med transaktionen som är det avgörande för tillämpningen, utan den objektiva effekten av transaktionen.

Förslaget innebär att det införs bestämmelser om särskild skattskyldighet i vissa fall, när det objektiva resultatet av att tillämpa de vanliga skattskyldighetsbestämmelserna är att en utdelning inte andraledsbeskattas i Sverige. Om dessa bestämmelser tillämpas blir den som tagit emot utdelningen skattskyldig för densamma. Bestämmelserna är inte tvingande utan ger möjligheter till Skatteverket att avvika från de generella reglerna om skattskyldighet under vissa förutsättningar.

Bestämmelser om särskild skattskyldighet föreslås i skatteflyktslagen och i den nya lagen om källskatt på utdelning.

För det första kan den särskilda skattskyldigheten tillgripas om skatteflyktslagen är tillämplig vid fastställande av underlag för källskatt på utdelning. I sådana fall träder den särskilda skattskyldigheten in i stället för skatteflyktslagens normala rättsföljdsregel i 3 §. I stället för att beslut om fastställande av underlag fattas med bortseende av den rättshandling som ifrågasätts, ska skattskyldigheten direkt hänföras till den som först tagit emot utdelningen. Som exempel kan nämnas att om skatteflyktslagen varit tillämplig på ett

förfarande motsvarande det som beskrivits i det s.k. Malta-fallet (se avsnitt 7.2.1) skulle den särskilda skattskyldigheten innebära att det maltesiska bolaget ansågs skattskyldig för den utdelning som lämnats från det svenska bolaget. Skatteverket ska i sin framställning till förvaltningsrätten enligt 4 § skatteflyktslagen begära att få tillämpa den särskilda skattskyldigheten.

Det andra fallet som kan föranleda tillämpning av den särskilda skattskyldigheten är om den som har rätt till utdelningen är någon annan än den som har tagit emot utdelningen. En sådan bestämmelse föreslås i den nya lagen om källskatt på utdelning. Här avses således det typiska aktielånet, där utdelningen betalas ut till en låntagare i Sverige men där den avtalade utdelningsersättningen medför att det är långivaren i ett annat land som är den som har rätt till utdelningen.

För båda fallen föreslås det att den särskilda skattskyldigheten bara får tillgripas om tillämpning av de normala reglerna för skattskyldighet innebär att det inte blir någon nettobeskattning av utdelningen i Sverige. Detta är i princip bulvanregelns obehörighetsrekvisit klätt i objektiva termer. Avsikten med källskatten på utdelning är ju att Sverige ska få sin rättmätiga del av andraledsbeskattningen av upparbetade vinstmedel när dessa betalas ut till någon som inte är obegränsat skattskyldig i Sverige. Om utdelningen vid tillämpning av de vanliga reglerna om skattskyldighet i realiteten inte beskattas medför den särskilda skattskyldigheten ett sätt att effektuera den andraledsbeskattning som Sverige annars går miste om.

Det är hela transaktionen som är föremål för bedömning. Det går således inte att bryta ut en del av en rättshandling eller hänvisa till en rättshandling bland flera och visa på att den beskattas, om förfarandet sammantaget innebär att så inte blir fallet. Vid ett aktielån går det till exempel inte att peka på att en utdelningsersättning ska tas upp av mottagaren, om beskattningen neutraliseras av ett motsvarande avdrag för en lämnad ersättning. Det är också av denna anledning som termen nettobeskattning anges i bestämmelsen. Det viktiga här är att Sverige ska kunna ta ut sin del av andraledsbeskattningen på utdelningen. Om en kedja av transaktioner innebär att den skattepliktiga inkomsten i varje led i Sverige kvittas mot ett motsvarande avdrag, och att en avslutande gränsöverskridande betalning inte föranleder källskatt, har någon nettobeskattning av utdelningen inte skett i Sverige.

Om den särskilda skattskyldigheten blir tillämplig ska den som tar emot utdelningen anses som skattskyldig. Det innebär att den civilrättsliga mottagaren av utdelningen, den som fick utdelningen utbetalad till sig först, är den som ska betala skatten. Sannolikt är den personen obegränsat skattskyldig i Sverige i dessa fall. Eftersom det inte finns något skatteavtal att tillämpa i sådana fall ska källskatt då tas ut med 30 procent. Det finns inget som hindrar att mottagaren av utdelningen avtalsvägen fördelar skattebördan mellan de inblandade parterna i dessa fall.

Det bör också i sammanhanget påpekas att EU har antagit direktivändringar i syfte att undanröja incitament för gränsöverskridande skatteplanering med utdelningsersättning inom bolagssektorn, som beror på att två stater klassificerar ersättningen på olika sätt.[22] Avsikten är att förhindra att avdrag medges för ersättningen i den stat där den som betalar utdelningsersättning har skatterättslig hemvist, samtidigt som motsvarande inkomst inte beskattas i mottagarens hemviststat. I ett sådant fall ska i första hand den förstnämnda staten vägra avdrag för utdelningsersättningen. Direktivbestämmelserna ska vara implementerade i medlemsstaterna senast den 31 december 2019. En promemoria med förslag har remitterats den 1 februari 2019.[23]

Bedömningen är att detta arbete inom EU och OECD inte principiellt påverkar frågan om källskatt på utdelning. Avsikten med denna form av internationella överenskommelser för att undanröja effekterna av att en och samma betalning klassificeras på olika sätt är att transaktionen totalt sett ska behandlas inkomstskatterättsligt korrekt. Den skattefördel som kan uppstå vid gränsöverskridande transaktioner i form av exempelvis dubbla avdrag eller avdrag utan motsvarande beskattning av inkomsten, ska neutraliseras i skattehänseende. Avsikten med bestämmelserna är således att undvika en onormal beskattningssituation och i stället uppnå ett normalt läge, t.ex. genom avdrag för utbetalaren och beskattning för mottagaren eller inget avdrag för utbetalaren och ingen beskattning för mottagaren. Denna ambition att minska incitamenten för

[22] Se Rådets direktiv (EU) 2017/952 av den 29 maj 2017 om ändring av direktiv (EU) 2016/1164 vad gäller hybrida missmatchningar med tredjeländer. Direktivet bygger i sin tur på OECD:s BEPS-rapport från den 5 oktober 2015, *Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements*, *Action 2 – 2015 Final Report*.

[23] Finansdepartementets promemoria Genomförande av regler i EU:s direktiv mot skatteundandraganden för att neutralisera effekterna av hybrida missmatchningar, dnr Fi2019/00329/S1.

internationell skatteplanering påverkar emellertid inte Sveriges anspråk på andraledsbeskattning av vinster upparbetade här i landet.

Förslaget föranleder införandet av 11 § i den nya lagen om källskatt på utdelning och den nya 3 a § skatteflyktslagen.

7.4 Förvärv av rätten till utdelning

Bedömning: Det saknas anledning att införa särskilda regler för källbeskattning av ersättning för förvärv av rätten till utdelning.

Det förekommer även kringgående av kupongskatt genom förvärv av rätt till utdelning. Tillvägagångssättet kan vara enligt följande.

Samtliga aktier i det rörelsedrivande svenska aktiebolaget AB X ägs av ett utländskt holdingbolag utanför EU (dvs. moder- och dotterbolagsdirektivet är inte tillämpligt) som i sin tur ägs av den svenska fysiska personen A, som också är verksam i AB X. A förvärvar av det utländska bolaget rätten att lyfta utdelning från AB X. Ersättningen bestäms till ett belopp motsvarande utdelningen. Utdelningen ska tas upp av A, men får enligt 42 kap. 13 § första stycket IL kvittas mot den ersättning som betalas. A beskattas således inte för utdelningen. Kupongskatt tas inte ut på den ersättning som lämnas till det utländska bolaget. Den samlade effekten av förfarandet blir att ett belopp motsvarande utdelningen från AB X förs över till det utländska holdingbolaget utan att svensk andraledsbeskattning kan effektueras.

Tidigare fanns en bestämmelse i kupongskattelagen med innebörden att den som hade rätt till utdelning utan att vara aktieägare också var skattskyldig för kupongskatt. Bestämmelsen fanns i dåvarande 4 § tredje stycket, närmast före bulvanregeln. Från skattskyldigheten fanns en del undantag, till exempel om rätten till utdelning förvärvats genom arv eller gåva. Bestämmelsen slopades i samband med införandet av den särskilda inkomstskatten för utomlands bosatta.[24] Som skäl angavs att det efter införandet av inkomstskattelagen och den därmed ändrade beskattningen av kapitalinkomster inte längre fanns anledning att bibehålla dubbelbeskattningen i dessa situationer. I författningskommentaren[25]

[24] Prop. 1990/91:107 s. 30–31.
[25] Aa s. 40.

anmärks att den särskilda bestämmelsen för bulvanförhållanden som kvarstår i paragrafen kan medföra dubbelbeskattning. Detta uttalande skulle kunna tyda på att regeringen ansåg att bulvanregeln i viss mån överlappade den slopade bestämmelsen. Det förhållande att bestämmelse togs bort har dock medfört att Skatteverket inte agerar mot kringgåenden genom förvärv av rätt till utdelning, till exempel det arrangemang som beskrivs ovan.

Det är tydligt att rättsläget ändrades genom att bestämmelsen slopades. Den tidigare gjorda bedömningen att det inte längre fanns skäl att bibehålla dubbelbeskattningen framstår som tveksam. Tvärtom är slutsatsen att den tidigare gällande dubbelbeskattningen var nödvändig för att motverka skattebortfall och kringgåenden.

Den objektiva effekten vid ett gränsöverskridande förvärv av rätt till utdelning liknar till stor del den effekt som uppstår vid ett motsvarande aktielån. I likhet med ett aktielån innebär ett gränsöverskridande förvärv av rätten till utdelning att utdelningen tas upp enligt inkomstskattelagen. Intäkten kan sedan kvittas mot en kostnad för lämnad ersättning med samma belopp. Av 42 kap. 13 § första stycket IL framgår att om rätt till enbart utdelning förvärvas genom köp, byte eller på liknande sätt, ska utdelningen tas upp, minskad med vad förvärvaren betalat för rätten. Det blir därmed ingen svensk nettobeskattning av utdelningen. Den ersättning som betalas till det utländska subjektet behandlas inte som utdelning enligt den nuvarande tillämpningen av kupongskattelagen och källskatt ska därför inte innehållas. Precis som är fallet vid aktielån omvandlas en skattepliktig betalning (utdelning) till en betalning som inte beskattas (ersättning för förvärv av rätten till utdelning).

Skillnaden mellan en utdelningsersättning och en ersättning för förvärv av rätten till utdelning är att i det senare fallet skiljs rätten till utdelning från övriga rättigheter som är förknippade med aktieinnehavet. Aktierna ägs fortfarande av den ursprungliga ägaren och denne kan nyttja de övriga rättigheter som följer av aktieinnehavet. För att utdelningen ska betalas ut till någon annan än aktieägaren måste överlåtelsen av rätten till utdelning registreras i avstämningsregistret och aktieboken.

Precis på samma sätt som avseende aktielån är det i detta fallet aktieägaren som är skattskyldig för utdelningen om rättighetsinnehavaren i praktiken endast betalar utdelningen vidare.

Aktieägaren anses då som den som har rätt till utdelningen enligt lagens mening och om denne inte är obegränsat skattskyldig ska källskatt på utdelning tas ut. Den konflikt med ingångna skatteavtal som tidigare har beskrivits kan uppkomma även i dessa fall, då inkomsten för aktieägaren är en följd av ett avtal om ersättning för upplåtelse av rätten till utdelning. Å andra sidan är denne i dessa fall fortfarande aktieägare, och det kan därför finnas större möjlighet att hävda att ersättningen sammanhänger med aktieinnehavet än vad som är fallet avseende utdelningsersättning.

De praktiska problem som beskrivits avseende aktielån och utdelningsersättning gör sig inte gällande på samma sätt avseende ersättning för förvärv av rätten till utdelning. För det första måste rättighetsöverlåtelsen registreras, och det går därför av avstämningsregistret och aktieboken att utläsa om aktieägaren och utdelningsmottagaren hör hemma i olika stater. Det kan vara en första signal om att någon annan än mottagaren är skattskyldig för källskatt. Vidare så saknas det normalt mellanhänder inblandade i dessa transaktioner. En överlåtelse av rätten till utdelning sker normalt mellan aktieägaren och förvärvaren, och det finns därför inte samma svårighet att identifiera motparten som är fallet vid aktielån.

Bedömningen är således att utdelning som lämnas till någon som har förvärvat rätten till utdelningen kan källbeskattas när aktieägaren är den som har rätt till utdelningen. Trots likheten med aktielån finns det tydliga skillnader som gör att de praktiska problemen som tidigare har behandlats inte gör sig gällande på samma sätt avseende denna form av ersättning.

Den särskilda skattskyldigheten som föreslås i avsnitt 7.3.6 kan tillämpas även vid förvärv av rätten till utdelning eftersom den som har rätt till utdelningen i dessa fall inte är den som tar emot densamma.

Det bör dock framhållas att ersättningsbeloppet i relation till utdelningsbeloppet kan leda till att utdelningsmottagaren betraktas som den som har rätt till utdelningen enligt lagen om källskatt på utdelning. Om ersättningen har bestämts till ett belopp motsvarande utdelningen varje år får det anses stå klart att den som får utdelningen inte har någon rådighet över utdelningen utan bara måste betala den vidare. Ersättningen kan dock vara bestämd på ett annat sätt som tyder på att avsikten inte har varit att föra över

utdelningen ograverat till aktieägaren varje år. I ett sådant fall är det utdelningsmottagaren som är skattskyldig även enligt lagen om källskatt på utdelning, och om denne är obegränsat skattskyldig ska någon källskatt inte tas ut. Var gränsen går för när utdelningsmottagaren inte har någon egentlig rådighet över utdelningen får avgöras från fall till fall och utvecklas i praxis.

7.5 Andra förfaranden som syftar till kringgående av källskatt på utdelning

Bedömning: Någon ytterligare grundmodell för kringgående som påkallar införandet av nya regler har inte kunnat identifieras.

Sannolikt förekommer även andra former av kringgående av kupongskatt än de som beskrivits i de tidigare avsnitten. I media har det figurerat artiklar om skatteplanering genom upplägg som går under benämningen cum/cum och cum/ex.[26] Cum/cum är såvitt framgår samma form av skatteplanering som här beskrivits i samband med aktielån. Aktieägaren lånar ut aktierna över utdelningstillfället och omvandlar därmed en kupongskattepliktig utdelning till en utdelningsersättning som inte är skattepliktig. Som beskrivs i avsnitt 7.3 åtgärdas sådan skatteplanering genom den nu föreslagna innebörden av vem som har rätt till utdelningen.

Cum/ex är av en helt annan karaktär. Denna form av bedrägligt beteende går ut på att utnyttja brister i återbetalningssystemen genom att begära återbetalning av skatt som aldrig har betalats. Detta är brottsligt redan i dag. Skatteverkets uppfattning är dock att Sverige inte är drabbat av detta i någon större utsträckning. Skatteverket beviljar inte återbetalning av kupongskatt bara på grund av ett påstående om att man fått utdelning på ett visst aktieinnehav. I avsnitt 6.7 föreslås att redovisning av källskatt på utdelning nu ska göras på individnivå. Denna förändring bidrar till att minska risken för bedrägerier mot det systemet med återbetalning av källskatt.

En annan form av skatteplanering inom lagens ramar är att berika aktieägarna genom en split med efterföljande obligatorisk inlösen. I ett sådant fall får aktieägarna en ny aktie och en inlösenaktie vid

[26] http://www.svt.se/nyheter/ekonomi/fakta-europas-storsta-skattestold-i-modern-tid-sa-funkar-skatteupplaggen

spliten. Inlösenaktierna löses in automatiskt på en viss dag till ett visst pris. Utländska aktieägare kan då avyttra inlösenaktierna innan de löses in och på så sätt få samma belopp som kapitalvinst i stället för som utdelning.[27] Bedömningen är att split med efterföljande inlösen inte kan föranleda källskatt med mindre än att ändring sker av beskattningen även för obegränsat skattskyldiga. Eftersom uppdraget för denna översyn inte innefattar förslag om ändringar av inkomstskattelagen lämnas inte något sådant förslag.

Det bör påpekas att som skatteplanering betraktas inte att sälja aktier på marknaden innan utdelningstillfället med syftet att köpa tillbaka aktierna efter att utdelning ha skett till en lägre kurs. Under sådana förhållanden tar den som avyttrar aktierna en marknadsrisk. Det finns inga garantier för att aktiekursen faller precis motsvarande utdelningsbeloppet.

Någon ytterligare modell för kringgående som påkallar införandet av nya regler har således inte kunnat identifieras.

7.6 Förhållandet mellan kupongskattelagen och skattebrottslagen

Förslag: Vid tillämpningen av skattebrottslagen ska en sådan uppgift som ska lämnas till den som är skyldig att göra skatteavdrag för källskatt på utdelning, likställas med uppgift som ska lämnas till myndighet.

Av uppdraget framgår att förhållandet mellan kupongskattelagen och skattebrottslagen ska ses över och ställning ska tas till om 25 § kupongskattelagen ska behållas eller tas in i skattebrottslagen.

Skattebrottslagen var under mitten av 1990-talet föremål för en översyn då lagen gjordes generellt tillämplig på samtliga skatter, och därmed även på kupongskatt.[28] De särskilda straffbestämmelser som då fanns i 31 och 32 §§ kupongskattelagen upphävdes.

Enligt 7 § andra stycket kupongskattelagen ska den utdelningsberättigade lämna uppgifter till värdepapperscentralen.

[27] https://www.avanza.se/lar-dig-mer/avanza-akademin/borsintroduktioner-emissioner-foretagshandelser/vad-ar-inlosen-av-aktier.html#split-med-obligatorisk-inlosen-inlosenaktier
[28] SOU 1995:10 och prop. 1995/96:170.

För tillämpning av de allvarligaste brottsrubriceringarna och påföljderna enligt skattebrottslagen krävs dock att uppgifter ska ha lämnats till en myndighet. Eftersom det inte ansågs motiverat att undanta de allvarligaste brottsrubriceringarna från kupongskatteområdet infördes en ny bestämmelse i kupongskattelagen (25 §). Enligt den paragrafen ska en uppgift som enligt 7 § andra stycket ska lämnas till en värdepapperscentral likställas med en uppgift som ska lämnas till myndighet vid tillämpningen av skattebrottslagen. Sådan uppgift som ska lämnas till värdepapperscentral anses lämnad till myndighet och kan därmed föranleda ansvar enligt skattebrottslagen.

En uppgiftsskyldighet motsvarande den som följer av 7 § andra stycket kupongskattelagen föreslås nu införas i 34 kap. 12 § skatteförfarandelagen (2011:1244), se avsnitt 6.7.4. Det är inte heller i nuläget aktuellt att undanta källskatt på utdelning från hela eller delar av skattebrottslagens tillämpningsområde. En bestämmelse motsvarande 25 § kupongskattelagen föreslås därför införas i skattebrottslagen.

Av den föreslagna bestämmelsen framgår att vid tillämpning av skattebrottslagen ska en sådan uppgift som ska lämnas enligt 34 kap. 12 § skatteförfarandelagen anses lämnad till en myndighet. Det nu gällande rättsläget upprätthålls därmed.

Förslaget föranleder införande av den nya 18 § skattebrottslagen.

8 Konsekvenser av förslagen

Av uppdraget följer att de offentligfinansiella konsekvenserna och andra konsekvenser av förslagen ska redovisas i enlighet med 14–15 a §§ kommittéförordningen (1998:1474). Även förslagens påverkan på den administrativa bördan för företag och effekter för Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna ska redovisas.

Konsekvensbeskrivningen är utformad i enlighet med de krav som följer av 6 och 7 §§ förordningen (2007:1244) om konsekvensutredning vid regelgivning.

8.1 Syfte och alternativa lösningar

Kupongskatt är en statlig, definitiv källskatt som utgår på utdelningar från svenska aktiebolag och svenska fonder till fysiska och juridiska personer hemmahörande i utlandet. Avsikten med kupongskatt på utdelningar från svenska bolag till utlandet är att säkerställa Sveriges anspråk på andraledsbeskattning. Som huvudregel tas kupongskatt ut med 30 procent på utdelningen, men av många skatteavtal följer att Sverige endast har rätt att ta ut skatt med en lägre skattesats. Sedan 2012 tas det inte ut någon kupongskatt på andelar som ägs av utländska värdepappersfonder eller specialfonder. Kupongskatt tas inte heller ut på utdelning på andelar som anses vara näringsbetingade. Det betyder att kupongskatten i praktiken tas ut på utdelning på andelar som ägs av utländska ägare, med undantag för när ägaren är en UCITS-fond eller en utländsk motsvarighet till en svensk specialfond eller när innehavet är näringsbetingat. De som betalar kupongskatt i Sverige blir i regel inte dubbelbeskattade eftersom de flesta länder medger

avräkning av svensk skatt mot den skatt som tas ut på utdelningen i hemviststaten eller undantar inkomsten från beskattning.

Intäkterna från kupongskatten uppgick 2017 till 6,53 miljarder kronor. Därmed motsvarar skatteintäkterna från kupongskatten 7,7 procent av aktieutdelningarna till utlandet som visas i betalningsbalansen. Tabell 2 visar utvecklingen av kupongskatten och aktieutdelningar till utlandet (Aktieutdelning, import i betalningsbalansen) samt andelen i procent.

Tabell 2 Kupongskatt, netto, i procent av aktieutdelning import och BNP, 2012–2017, miljarder kronor

År	Netto, betalningsår (Intäkter kupongskatten	Aktieutdelning, import i betalningsbalansen*	Netto i procent av aktieutdelning (import)
	A	B	C
2012	4,06	49,50	8,2%
2013	3,94	58,80	6,7%
2014	4,08	68,40	6,0%
2015	4,74	78,20	6,1%
2016	5,33	90,30	5,9%
2017	6,53	85,10	7,7%

Källa: Skatteverket, SCB och Konjunkturinstitutet

*Importsidan av utdelning på aktier, i bytesbalansen, avser utdelning till utlandet på svenska aktier och aktiefonder.

Den kupongskatterättsliga regleringen är ålderdomlig. Syftet med den nu företagna översynen av kupongskatten är att lägga fram förslag till ett effektivt, modernt och förutsägbart regelverk som är förenligt med EU-rätten.

Det lämnade förslaget överensstämmer i stora delar med vad som materiellt gäller enligt kupongskattelagen. Det finns emellertid några väsentliga skillnader som ger upphov till konsekvenser för berörda parter. Skillnaderna kan sammanfattas i följande punkter:

1. Nya regler om förfarandet. Den nya källskatten på utdelning införlivas i det generella system som gäller enligt skatteförfarandelagen (2011:1244).

2. Ansvaret för att göra skatteavdrag, lämna skattedeklaration och betala in skatt ligger i första hand på det utdelande bolaget eller fonden. Ansvaret kan lämnas över till godkända mellanhänder som då tar över dessa skyldigheter.
3. Tidpunkten för redovisning och betalning av avdragen källskatt tidigareläggs.
4. Individualiserade uppgifter om de skattskyldiga ska lämnas till Skatteverket i skattedeklarationen. Sådana uppgifter är en förutsättning för direktnedsättning av skattesatsen.
5. Skattskyldighetsreglerna anknyter inte längre till vissa personer utan omfattar alla som har rätt till utdelningen. Undantag införs för utdelning till utländsk motsvarighet till staten, kommuner och liknande organ samt till svensk skattebefriad stiftelse eller ideell förening. Undantaget för utländska diplomater tas bort.
6. Särskilda regler om sakutdelning där den huvudsakliga skillnaden är att den utdelade egendomen kan innehållas till dess skatten betalas av den skattskyldige.
7. Innebörden av vem som har rätt till utdelningen ska avgöras med beaktande av begreppets betydelse i en internationell kontext och inte som i dag genom en huvudsakligen legalistisk utgångspunkt. Vad som avses med rätt till utdelningen i OECD:s modellavtal ska vara ledande vid tolkningen.

Alternativa lösningar som har övervägts under utredningsarbetet redogörs för i avsnitt 5–7.

8.2 Offentligfinansiella effekter

Förslagen medför att de offentliga finanserna påverkas på olika sätt. Några av förslagen är lagändringar som direkt syftar till att bredda basen genom att utvidga skatteplikten till sådant som redan i dag borde vara skattepliktigt. Andra förslag har till syfte att ge Skatteverket bättre verktyg för att kontrollera och fatta beslut som hindrar kringgående. Förslaget om tidigareläggning av betalning av avdragen skatt medför att statens finansieringsbehov påverkas, vilket uttrycks genom en ränteeffekt.

Den offentligfinansiella effekten uppskattas separat för förslag som rör betalningar av avdragen skatt, förslag som direkt breddar skattebasen och förslag som ger Skatteverket bättre kontrollverktyg. Bredare skattebas uppkommer främst genom ändrad betydelse av vem som har rätt till utdelningen. Den nya innebörden medför att den som tar emot en utdelning inte anses som den som har rätt till utdelningen, om denne genom avtal eller på annat sätt förbundit sig att betala utdelningen vidare till någon annan. I sådant fall är det den senare som anses ha rätt till utdelningen. Effekten blir att källskatt kan tas ut på gränsöverskridande betalningar som sker för att kompensera för utebliven utdelning i samband med aktielån och andra transaktioner. Förslag som ger Skatteverket bättre verktyg är i huvudsak följande.

– Krav på att individualiserad information om de skattskyldiga lämnas till Skatteverket.

– Korrigering av reglerna så att källskatt på utdelning kan tas ut av utländsk association som inte är utländsk juridisk person.

– Den befintliga lagen mot skatteflykt ska tillämpas även avseende källskatt på utdelning.

Underlag och övrig information som rör skattebasen för kupongskatt är bristfällig. Enligt Finansdepartementets beräkningskonventioner görs det därför en försiktig bedömning av den offentligfinansiella effekten.

Den samlade offentligfinansiella effekten uppskattas varaktigt till 0,87 miljarder kronor, där effekten av tidigarelagda betalningar uppskattas till 0,03 miljarder kronor, effekten att den nya innebörden av vem som har rätt till utdelningen uppgår till 0,65 miljarder kronor och effekten av förslagen som ger Skatteverket bättre kontrollverktyg uppgår till 0,19 miljarder kronor. Effekten för införandeåret uppgår till 0,85 miljarder kronor.

8.2.1 Tidigareläggning av betalning

I avsnitt 6.12.2 föreslås att avdragen skatt betalas två månader efter utdelningen, i stället för efter fyra månader som gäller i dag. Förslaget medför att statens finansieringsbehov minskar, vilket uttrycks genom en ränteeffekt. Med antagandena om att netto-uppbörden av källskatt på utdelning årligen ökar med 7 procent,

motsvarande den genomsnittliga förändringen av intäkter från kupongskatten 2012–2017, och att statens lånekostnad motsvarar den 10-åriga statsobligationsräntan uppgår ränteeffekten år 2020 till 0,03 miljarder kronor (6,53 x $1,07^3$ x 1,91% x 2/12).

8.2.2 Ändrad innebörd av vem som har rätt till utdelningen

Utdelningsersättning kan definieras som en betalning som ska kompensera mottagaren för utebliven utdelning som denne egentligen har rätt till. Ett exempel på när utdelningsersättning är vanligt är vid aktielån. Låntagaren får utdelningen och kompenserar i sin tur långivaren med en utdelningsersättning som kan vara lika stor eller mindre än det faktiska utdelningsbeloppet. Eftersom utdelningsersättning träder i stället för utdelning, och omvandlar betalningen från en utdelning som är skattepliktig till en ersättning som inte är skattepliktig till källskatt, bör en sådan betalning ingå i skattebasen för källskatten på utdelning. Så blir också fallet eftersom mottagaren av utdelningen inte anses vara den som rätt till utdelningen i lagens mening. Rätt till utdelningen har i stället den som inte genom avtal förbinder sig att betala utdelningen vidare, dvs. den ursprungliga långivaren. Om denne finns i utlandet ska källskatt tas ut på betalningen. Beskattningen är motiverad av systematiska skäl och det har därvid ingen betydelse om syftet med utlåningen eller betalningen är att undvika skatt eller inte.

Storleken på de samlade gränsöverskridande utdelningsersättningarna och därmed liknande betalningar är svår att uppskatta. En viss form av aktielån runt utdelningstillfället har redan 2007 befunnits strida mot nu gällande regler mot skatteundandragande och ska därför beläggas med kupongskatt redan i dag. Det finns emellertid indikationer på att det även i närtid genomförs systematisk utlåning av aktier i samband med utdelningstillfället. En sådan indikation är en granskning som genomfördes av Svenska Dagbladet som visar att en av de större svenska bankerna, enligt en sammanställning av kvartalsrapporter, redovisar en betydande ökning av provisioner på värdepapper under den tid på året när aktieutdelningar sker.[1] Eftersom banken tar en ersättning för att låna

[1] Se artikel i Svenska Dagbladet den 26 april 2016, ”SEB:s kryphål hjälper kunder att undgå skatt”.

in aktier över utdelningstillfället ökar intäkterna på den resultatrad där sådana affärer redovisas. Enligt granskningen är ökningen betydande, 175 procent jämfört med tidigare kvartal och motsvarande effekt påträffas även tidigare år.

Den tyska motsvarigheten till konstitutionsutskottet anser att Tyskland förlorar skatteintäkter på 5–6 miljarder euro per år på aktielån.[2] Detta tyder också på att den föreslagna förändringen av innebörden av vem som har rätt till utdelningen kan leda till breddning av skattebasen.

Utifrån en sammanvägning av den ovannämnda evidensen så är en försiktig bedömning att de föreslagna förändringarna leder till en positiv offentligfinansiell effekt som motsvarar 10 procent av intäkterna från kupongskatten 2017, dvs. 0,65 miljarder kronor.

8.2.3 Förslag som ger Skatteverket bättre verktyg

Gemensamt för de tidigare nämnda förslagen är att de syftar till att ge Skatteverket förbättrade möjligheter till kontroll och granskning av såväl skattebetalning som ansökan om återbetalning. Det bör också innebära bättre möjligheter för Skatteverket att minska riskerna i systemet överlag och att identifiera och åtgärda kringgåenden.

Det finns ingen direkt uppskattning av storleken på det totala skattebortfallet av kupongskatt. Uppgifter i media med anledning av de s.k. cum/ex-uppläggen indikerar att ca 64 miljoner kronor har återbetalats under 2015 till företag som möjligen inte haft rätt till återbetalning.[3] Indikationen består i att samma företag figurerar i det mer omfattande bedrägeri som Danmark varit utsatt för. Det går emellertid inte att säkert hävda att det var felaktiga återbetalningar.

En osäker uppskattning av det totala skattefelet för kupongskatt kan göras utifrån antagandet att den relativa storleken motsvarar det relativa skattefelet för inkomstslaget kapital enligt Skatteverkets rapport Skattefelskarta för Sverige.[4] Enligt Skatteverkets uppskattning motsvarar skattefelet för inkomst av kapital 29 procent av den fastställda skatten. Med antagandet att skattefelet för

[2] Untersuchungsausschuss Der 4. Untersuchungsausschuss (Cum/Ex).
[3] Se t.ex. https://sverigesradio.se/sida/artikel.aspx?programid=83&artikel=7092962
[4] Skatteverket, Skattefelskarta för Sverige, Rapport 2008:1.

kupongskatt har samma relativa omfattning uppgår det till cirka 1,89 miljarder kronor (6,50 x 0,29).

Hur stor del av skattefelet som skulle kunna åtgärdas genom de förbättrade kontrollmöjligheterna är svårt att uppskatta. Ett försiktigt antagande att 10 procent av skattefelet skulle omvandlas till fastställd skatt skulle innebära en offentligfinansiell effekt om cirka 0,19 miljarder kronor (1,89 x 0,1).

8.3 Konsekvenser för mottagare av utdelning

Källskatt tas ut på utdelning från svenska bolag och fonder till aktieägare som inte är obegränsat skattskyldiga i Sverige. Mottagare av utdelning som ska betala källskatt är således vanligen bosatta eller hör hemma i en annan stat än Sverige.

Det utländska ägandet av aktier som är noterade på svenska marknadsplatser uppgick vid utgången av juni 2018 till drygt 41 procent av det totala värdet. Den största delen av det utländska ägandet finns i USA och Storbritannien. En sjundedel av det totala aktievärdet är USA-ägt. Trenden är att andelen utländskt ägande sakta ökar. 2003 var det 32 procent som ägdes från utlandet. Sedan 2012 har dock andelen utländskt ägande rört sig i intervallet mellan 39 och 41 procent. Ökningen har således avtagit de senaste åren.[5] Det bör dock poängteras att en stor del av ägandet är undantaget från källskatt, främst det som innehas av utländska fonder samt sådant innehav i företagssektorn som är näringsbetingat.

En källskatt leder till att den utdelning som erhålls är mindre än bruttobeloppet. Den behöver dock inte leda till att skattebetalaren själv måste fatta några aktiva beslut eller vidta någon åtgärd. Till exempel behöver en svensk fysisk person som får utdelning från ett utländskt noterat bolag normalt inte aktivt agera för att rätt skatt ska utgå. Personen får information om avdragen utländsk skatt vid utdelningstillfället och i samband med inkomstdeklarationen ges avräkning av utländsk skatt automatiskt. Så enkelt är det inte för alla mottagare eller i relation till samtliga länder. Om för hög skatt har innehållits är mottagaren kanske hänvisad till att begära återbetalning och det kan hända att avräkning måste yrkas i inkomstdeklarationen.

[5] Se SCB:s Aktieägarstatistik för juni 2018,

En av de viktigaste åtgärder som källstaten kan göra för att hålla nere de administrativa kostnaderna för utdelningsmottagarna och minska krånglet är att se till att rätt skatt tas ut i så många fall som möjligt direkt vid utdelningstillfället. Avräkningsreglerna är en fråga för hemviststaten och kan inte påverkas av källstaten. Det nu föreslagna systemet för hantering av källskatt på utdelning syftar till just detta, att rätt skatt ska dras av vid utdelningstillfället i större utsträckning än tidigare. Det innebär en förbättring för utländska aktieägare generellt eftersom de då inte behöver vidta några ytterligare åtgärder för att skatteuttaget ska bli korrekt.

Vid sakutdelning införs en rätt för det utdelande bolaget eller godkänd mellanhand att hålla inne den utdelade egendomen tills dess den skattskyldige betalat in den skatt som belöper på utdelningen. Det kan upplevas som en ingripande åtgärd för den skattskyldige. Påpekas bör dock att den skattskyldiges rätt till utdelning uppgår till ett belopp som motsvarar bruttoutdelningen med avdrag för källskatt.

Det faktum att källskatt på utdelning nu kommer att omfattas av bestämmelsen i skatteflyktslagen kan också komma att påverka de som tar emot utdelning. Avsikten är att skatteflyktslagen ska vara mer effektiv mot kringgående av lagstiftningen än vad som varit fallet med den nuvarande bulvanregeln. Förhoppningen är att införlivandet ska medföra en tydlig preventiv effekt och avhålla utdelningsmottagare från försök att med olika typer av arrangemang undvika källskatt på utdelning.

8.3.1 Särskilda konsekvenser för mottagare som är fysiska personer

Det undantag som i dag finns för utdelning till utländsk diplomat vid stationering i Sverige, dennes anhöriga och personal föreslås tas bort. Källskatt ska således tas ut för utdelning till denna grupp, om personen i fråga inte är obegränsat skattskyldig. Effekten av förslaget får dock anses vara begränsad eftersom det inte bör vara särskilt många personer som träffas av regeländringen.

Det har inte i övrigt gått att finna några särskilda konsekvenser som bara påverkar aktieägare som är fysiska personer.

8.3.2 Särskilda konsekvenser för mottagare som är företag

Utdelning som lämnas från ett bolag till ett annat kan ofta vara skattefri. Såväl moder- och dotterbolagsdirektivet[6] som de svenska reglerna om näringsbetingade andelar syftar till att undanröja denna form av kedjebeskattning i bolagssektorn. Förslaget syftar till att likställa källskatten med vad som gäller vid utdelning mellan två svenska bolag enligt inkomstskattelagen.

För att bli skattskyldig krävs inte längre att mottagaren ska vara utländsk juridisk person, utan det gäller alla som har rätt till utdelningen oavsett juridisk form. Det får konsekvenser för vissa utdelningsmottagare som tidigare bedömdes som utdelningsberättigad men som ändå inte var en utländsk juridisk person.

Nya undantag från skattskyldighet föreslås för utdelning till utländsk stat, till en utländsk motsvarighet till en svensk region, kommun eller kommunalförbund samt till en utländsk motsvarighet till svensk skattebefriad stiftelse, ideell förening eller registrerat trossamfund.

Utländsk juridisk person som är skattskyldig ges en rätt att dra av kostnader som har ett direkt samband med den skattepliktiga utdelningen. Kostnadsavdraget har föreslagits för att Sverige ska uppfylla de krav som EU-rätten uppställer. För närvarande finns det dock inga exempel på sådana kostnader med ett direkt samband med utdelningen som ska få dras av. Bedömningen är därför tills vidare att avdragsrätten inte kommer att innebära några konsekvenser för företagen. Om ett företag anser att de har haft sådana kostnader som får dras av måste de begära återbetalning av för högt avdragen skatt hos Skatteverket. Hänsyn kan inte tas till kostnaderna direkt vid utdelningstillfället.

Utländska juridiska personer ges också en möjlighet att ansöka om anstånd med betalning av källskatt på utdelning om de har underskott för det beskattningsår då utdelningstillfället inträffar. Sådana regler har även föreslagits i kupongskattelagen och de behandlas därmed inte som en förändring av rättsläget när de nu tas in i den nya lagen om källskatt på utdelning.

[6] Rådets direktiv 2011/96/EU av den 30 november 2011 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater. Direktivet ändrat genom 2013/13/EU, 2014/86/EU och 2015/121/EU.

Skattskyldiga företag utgörs av samtliga som har rätt till utdelning från marknadsnoterade aktier (där innehavet, om företaget hör hemma inom EES, inte uppgår till 10 procent eller mer av rösterna eller kapitalet) och som inte är obegränsat skattskyldiga i Sverige. Det saknas underlag för att uppskatta hur många som innefattas i den gruppen. Förslagen medför att gruppen skattskyldiga både utökas och minskar i omfattning. De som tillkommer är vissa utländska associationer som inte är en utländsk juridisk person samt de som omfattas av den utökade innebörden av vem som har rätt till utdelning. De som bortfaller är de ovan angivna utländska motsvarigheterna till olika svenska skattebefriade associationer.

En särskild fråga är hur de som träffas av en regeländring när det gäller källskatt på utdelning kommer att reagera. Desai och Dharamapala visar att en förändring av kupongskatten i USA föranledde en viss förändring av portföljinvesteringarna.[7]

8.4 Konsekvenser för utdelande bolag

I avsnitt 6.4 föreslås att det utdelande bolaget har det grundläggande ansvaret för skatteavdrag för källskatt på utdelning. Ansvaret kan därefter lämnas över till godkänd mellanhand. Placeringen av ansvaret på detta sätt är delvis nytt. Enligt kupongskattelagen gäller att ansvaret ligger på värdepapperscentralen för utdelning från avstämningsbolag. I Sverige är det i dag bara Euroclear Sweden AB som har rollen som värdepapperscentral. Om det finns förvaltare registrerade tar de över det ansvar som åvilar värdepapperscentralen. I dag finns det ett 30-tal förvaltare registrerade hos Euroclear Sweden AB, av vilka fem stycken är utländska företag. Kupongbolagen är dock själva ansvariga för skattens innehållande.

Bedömningen är att förändringen av ansvaret kommer att medföra få praktiska effekter för utdelande bolag. De mellanhänder som i dag är involverade i hanteringen av utdelning från avstämningsbolag förutsätts fortsätta att ta det ansvaret som godkända mellanhänder. I ett sådant fall kommer utdelande bolag att precis som i dag kunna lämna hela utdelningen till den mellanhand

[7] MA Desai, D Dharmapala, Dividend taxes and international portfolio choice, The Review of Economics and Statistics, 2011, s. 266–284.

som ska hantera den, utan avdrag för skatt. För kupongbolagens del blir det inga förändringar jämfört med i dag när det gäller ansvaret för hanteringen av källskatten.

För samtliga utdelande bolag gäller att förslaget innebär tydligare regler avseende vilka krav som ställs på redovisning av avdragen källskatt på utdelning. Det blir enklare att avgöra vilka uppgifter som ska lämnas och i vilken form.

8.5 Konsekvenser för mellanhänder

I de allra flesta fall är det mellanhänder inom det finansiella systemet som befattar sig med utdelningar för sina kunders räkning som ska göra skatteavdrag, lämna skattedeklaration och betala in källskatt på utdelning. För de som berörs innebär förslaget relativt omfattande förändringar.

Följande kan sägas om mellanhändernas val mellan att ansöka om godkännande eller inte. Det första övervägandet som måste göras är om mellanhanden vill erbjuda sina kunder möjligheten till direktnedsättning, dvs. att få sina skatteavtalsenliga förmåner direkt vid utdelningstillfället. Det är ett rimligt antagande att de flesta mellanhänder kommer att vilja erbjuda denna fördel. Därefter måste mellanhanden ta ställning till om denne vill ta på sig de skyldigheter som är förknippade med ett godkännande. Tillkommande administrativa kostnader får då vägas mot fördelen av att lämna information om sina kunder direkt till Skatteverket. En mellanhand som inte är godkänd ska lämna motsvarande information till en annan godkänd mellanhand tidigare i kedjan. Om så inte sker dras full källskatt och kunderna är då hänvisade till återbetalning för att få rätt skatt.

Det är ett rimligt antagande att fler aktörer, utländska och inhemska, kommer att vilja bli godkända mellanhänder. Antagandet grundar sig på uppgifterna om de finansiella företagens motvilja mot att lämna detaljerade uppgifter om sina kunder till en konkurrent, tillsammans med en bedömning av att kundernas bästa ändå kommer att vara det som avgör. Detta förväntas leda till att rätt skatt tas ut direkt vid utdelningstillfället i så många fall som möjligt. Rätt skatt från början medför färre återbetalningsansökningar, vilket sparar tid och pengar samt minskar sårbarheten i systemet. För att utländska

banker och andra finansiella företag ska kunna bli godkända mellanhänder kommer det att krävas en stor insats från Skatteverkets sida. De elektroniska system som ska användas för ansökan om godkännande, lämnande av skattedeklaration och betalning av skatt måste vara utformade så att de är tillgängliga och går att tillämpas även av en utländsk aktör.

Svenska Bankföreningen har framfört uppfattningen att det bara kommer att bli svenska finansiella företag som ansöker om att bli godkända mellanhänder. De menar att den svenska marknaden är för liten och att kostnaderna för en utländsk aktör är för stora för att utländska banker i någon större utsträckning skulle vilja bli godkända mellanhänder. Sekretessen mellan bankerna och konkurrensskäl kommer enlig Svenska Bankföreningen att innebära att individuella uppgifter inte kommer att lämnas från utländska mellanhänder till svenska godkända mellanhänder i den utsträckning som efterfrågas. I detta fall skulle, menar Svenska Bankföreningen, effekterna av systemet kunna bli att för högt skatteavdrag kommer att göras i många fler fall än i dag och att Skatteverkets kostnader för hanteringen av återbetalningsansökningar kommer att öka dramatiskt.

Euroclear Sweden AB påpekar att systemet med godkända mellanhänder är en materiell ändring för värdepapperscentralen och för de som i dag är registrerade som förvaltare. Befintliga IT-system är anpassade till att det antingen är värdepapperscentralen eller förvaltare som innehåller kupongskatt. Att ändra detta till godkänd mellanhand kommer att kräva omfattande IT-utveckling. Euroclear Sweden AB framhåller att det är svårt att uppskatta såväl kostnaderna för detta som tidsåtgången. De önskar dock att hänsyn tas till en ungefärlig utvecklingsperiod om 2–3 år vid bestämmande av ikraftträdandetidpunkten.

8.5.1 Företag som i dag hanterar kupongskatt

För mellanhänder som i dag hanterar kupongskatt, Euroclear Sweden AB i sin egenskap av ensam värdepapperscentral på den svenska marknaden och de banker och andra finansiella företag som är registrerade som förvaltare hos Euroclear Sweden AB, innebär förslaget att de måste ansöka om att bli godkänd som mellanhand

för att kunna sköta källskatt även framöver. I dag finns det ett 30-tal företag som är registrerade som förvaltare. Det finns inget som tyder på att dessa företag inte kommer att ansöka om godkännande.

I stället för att innehålla kupongskatt enligt bestämmelserna i kupongskattelagen blir förfarandet nu mer formaliserat. Det ska göras skatteavdrag och lämnas skattedeklaration avseende källskatt på i allt väsentligt samma sätt som gäller för övriga skatter som hanteras på samma vis enligt skatteförfarandelagen. Att bestämmelserna förtydligas och förfarandet samordnas med övrig skatt medför att det nu klart framgår vilka skyldigheter man har som godkänd mellanhand.

Källskatt på utdelning ska tas ut även när den som tar emot utdelningen är skyldig att betala den vidare till någon som är skattskyldig. Det följer av den nya innebörden av vem som har rätt till utdelningen. Effekten blir att källskatt ska tas ut på utdelning som lämnas till någon som har lånat aktier om denne enligt avtal ska betala utdelningen vidare till långivaren. Detta måste kunna hanteras av de banker och andra finansiella företag som hanterar aktielån. Sannolikt behöver aktörerna införa nya system för att matcha in- och utlåning av aktier mot varandra i det enskilda fallet. Att få detta att fungera som avsett kommer att innebära såväl kostnader som tidsåtgång för branschen.

Själva uppgiftslämnandet blir mer omfattande. De uppgifter som ska lämnas om de skattskyldiga i skattedeklarationen kommer att vara preciserade i lagen. Såvitt erfarit har dock mellanhänderna redan i dag tillgång till den efterfrågade informationen, eller har möjlighet att inhämta den från sina kunder. Möjligen kan det finnas behov av att inhämta uppgifter om utländskt skatteregistreringsnummer eller motsvarande, i den utsträckning det inte redan finns i mellanhändernas register. Det borde således inte finnas något mer omfattande behov av en ökad informationsinsamling. För att de mer detaljerade uppgifterna om varje skattskyldig enkelt ska kunna lämnas och bearbetas måste Skatteverket tillhandahålla system så att uppgifterna kan lämnas elektroniskt.

Tiden inom vilken skattedeklaration ska lämnas och skatten betalas in föreslås minska från fyra till två månader efter utdelningstillfället. Högre krav ställs således på mellanhänderna som måste snabba upp sin hantering. Med hänsyn till att uppgifterna som ska lämnas till Skatteverket i princip måste finnas vid

utdelningstillfället för att direktnedsättning ska kunna erhållas bedöms det inte medföra några stora effekter. Detta skulle emellertid kunna leda till att fullständig information kommer att saknas om fler skattskyldiga än tidigare, vilket i sin tur skulle innebära att ett för högt skatteavdrag kommer att göras i fler fall.

8.5.2 Nya godkända mellanhänder

Förslaget innebär att alla mellanhänder som vill har möjlighet att hos Skatteverket ansöka om att bli godkänd för att göra skatteavdrag, lämna skattedeklaration och betala in källskatt på utdelning. Den möjligheten är således öppen för såväl svenska som utländska aktörer. En godkänd mellanhand har fördelen av att rapportera sina kunduppgifter direkt till Skatteverket, men nackdelen av den administrativa hanteringen. För en utländsk aktör krävs också att det är värt att bygga upp en grundläggande kompetens om det svenska källskattesystemet. Det är svårt att uppskatta hur många utländska företag som kommer att välja att ansöka om godkännande. Sannolikt kommer det att röra sig om företag i de nordiska länderna samt större aktörer utanför denna krets. En uppskattning är att det i vart fall inte blir fler än dubbelt så många som i dag utgör förvaltare, dvs. högst 60–70 stycken företag.

För att utländska företag enkelt ska kunna ansöka om godkännande och lämna skattedeklaration är det avgörande att de elektroniska systemen för uppgiftslämnande är anpassade för detta.

8.5.3 Mellanhänder som inte är godkända

För mellanhänder som inte är godkända finns det också en möjlighet att erbjuda sina kunder direktnedsättning. För detta krävs dock att samma individualiserade uppgifter om kunderna lämnas till en godkänd mellanhand högre upp i kedjan. Om sådana uppgifter finns kan den godkända mellanhanden göra direktnedsättning för den icke godkända mellanhandens räkning.

Vill mellanhanden inte alls lämna uppgifter uppåt i kedjan eller lämnar uppgifter som inte är fullständiga kommer full källskatt om 30 procent att dras och kunderna är då hänvisade till att ansöka om återbetalning för att erhålla rätt skatt.

8.6 Särskilda konsekvenser för små företag

Med små företag avses här kupongbolag, dvs. bolag som inte är avstämningsbolag och därmed inte har sin aktiebokshantering via Euroclear Sweden AB eller någon annan värdepapperscentral. I små företag i denna bemärkelse ingår inte enskilda näringsidkare eller handelsbolag. De lämnar inte utdelning i den form som avses här.

Som tidigare nämnts blir effekterna av förslagen för kupongbolagens del ganska små. De ska själva göra skatteavdrag, lämna skattedeklaration och betala in skatten på utsatt tid. Den största skillnaden är att uppgiftslämnandet nu är mer formaliserat och mer omfattande. Med hänsyn till att kupongbolagen ansvarar för sin egen aktiebok bör dock samtliga de efterfrågade uppgifterna om aktieägarna vara väl kända för bolaget, utom möjligen utländskt skatteregistreringsnummer.

Såvitt framkommit finns det skäl att anta att kännedomen om kupongskatten är låg i dag hos mindre aktiebolag. Med hänsyn till att rörligheten för fysiska personer har ökat, det är fler som exempelvis flyttar utomlands på ålderns höst, är det problematiskt att företagen inte känner till att kupongskatt ska innehållas vid utdelning till någon som är begränsat skattskyldig. Skatteverket bör innan förslagen träder i kraft särskilt informera kupongbolagen om dessa skyldigheter. Det är särskilt viktigt eftersom skattetillägg nu kan påföras om skatteavdrag inte görs i rätt ordning.

8.7 Konsekvenser för kommuner och regioner

Förslagen innebär inga särskilda effekter för kommuner och regioner.

8.8 Konsekvenser för myndigheter

8.8.1 Skatteverket

De föreslagna reglerna om ett utökat utgiftslämnande ger Skatteverket tillgång till mer och bättre information för fastställande av en korrekt källskatt på utdelning. För bästa möjliga utnyttjande

av informationen är det samtidigt viktigt att Skatteverket skapar effektiva elektroniska system för löpande hantering och kontroll. På så sätt utnyttjas resurserna på bästa sätt, såväl de resurser som uppgiftslämnarna får avsätta för inrapportering som Skatteverkets resurser för administration och kontroll.

Målbilden bör vara en helt elektronisk hantering av de uppgifter som utdelande bolag och godkända mellanhänder lämnar i skattedeklaration och av begäran om återbetalning. Både redovisning och begäran bör kunna lämnas elektroniskt, helst genom en webbaserad applikation. Det sistnämnda är särskilt viktigt eftersom de skattskyldiga normalt är bosatta i andra länder än Sverige. Det är också viktigt att skattedeklaration kan lämnas på ett smidigt sätt för att få utländska finansiella företag att ansöka om att bli godkänd mellanhand. Skatteverket bör även tillhandahålla en smidig lösning för skattskyldiga som vill ansöka om anstånd med betalning av källskatt på utdelning.

Skatteverket behöver ta fram informationsmaterial på andra språk som utländska aktörer kan ta del av innan de fattar beslut om de ska ansöka om godkännande eller inte. Vilka språk som bör tillhandahållas får Skatteverkets själva avgöra. Informationen bör omfatta såväl hur en ansökan ska se ut som innebörden av ett godkännande. Det bör särskilt informeras om tvångsmedel och sanktioner, som till exempel att Skatteverket kan göra revision och att skattetillägg kan påföras vid felaktig skatteredovisning.

Som påpekats tidigare bör Skatteverket också genomföra en informationskampanj riktad till kupongbolagen i syfte att förbättra kännedomen om källskatten på utdelning.

Skatteverket har tillfrågats om vilka kostnader förslaget skulle föranleda för myndigheten. Skatteverket har därvid uppskattat den initiala engångskostnaden för IT-utveckling, utbildningsinsatser, nya blanketter etc. till ca 55 miljoner kronor. Därutöver tillkommer en årlig kostnad för förvaltning av IT-systemet med ca 25 miljoner kronor.

Att Skatteverket hinner med alla dessa tillkommande uppgifter innan den nya lagen träder i kraft är absolut avgörande för den praktiska tillämpningen. Skatteverkets bedömning av den tid det tar att få alla system på plats och genomföra de informationsinsatser som behövs har varit vägledande för ikraftträdandetidpunkten.

8.8.2 Sveriges domstolar

Förslagen bedöms inte medföra några effekter för domstolsväsendet.

8.9 Övriga samhällsekonomiska konsekvenser

Eftersom den nya innebörden av vem som har rätt till utdelningen innebär att en utdelningsersättning som – direkt eller indirekt – betalas från en svensk låntagare till en utländsk långivare ska beskattas, kan det antas att effektiviteten på den svenska finansmarknaden blir något lägre. Effekten förväntas dock vara marginell på grund av att aktiefonder och näringsbetingade andelar inte träffas.

8.10 Förslagens förenlighet med EU-rätten

Källskatt på utdelning till personer och företag som inte är obegränsat skattskyldiga i Sverige utgår på en gränsöverskridande betalning. Det innebär att EU-rättsliga frågeställningar förekommer i stor utsträckning i de olika delar som utgör det sammantagna förslaget. Som en del av uppdraget ingår också att den föreslagna regleringen ska vara EU-konform.

Bedömningen är att förslaget är förenligt med EU-rätten. Överväganden om detta finns på många ställen i framställningen. Den som vill fördjupa sig i EU-rättsliga resonemang hänvisas därför till valda delar av förslagets motivering.

8.11 Konsekvenser för brottslighet och brottsförebyggande arbete

Förslaget till ny lag om källskatt på utdelning och nya förfaranderegler bör minska riskerna för bedrägerier och ge Skatteverket bättre möjligheter att kontrollera reglernas efterlevnad. En sådan utveckling torde dock kräva att Skatteverket tar fram nya system för elektronisk bearbetning av de uppgifter som kommer in. Om så sker bör förutsättningarna kraftigt förbättras för att

myndigheten ska kunna med stöd av olika riskprofiler spåra och åtgärda försök till bedrägerier mot systemet.

8.12 Konsekvenser för sysselsättning och offentlig service i olika delar av landet

Några konsekvenser för sysselsättning och offentlig service i olika delar av landet har inte kunnat identifieras.

8.13 Konsekvenser för jämställdheten mellan kvinnor och män

Det är män som står för den största delen av hushållens aktieägande i Sverige. Ungefär en tredjedel av den totala mängden aktieägare är kvinnor.[8] När det gäller det utländska aktieägandet i svenska bolag är det sannolikt att andelen kvinnor i vart fall inte är högre än för svenska ägare. Män påverkas därför sannolikt mer än kvinnor av de nu lämnade förslagen.

Bedömningen är dock att förslagen inte kommer att få några konsekvenser för jämställdheten mellan kvinnor och män i Sverige.

8.14 Konsekvenser för möjligheterna att nå de integrationspolitiska målen

Det saknas koppling mellan de förslag som nu läggs fram och de integrationspolitiska målen. Några konsekvenser på detta område har inte kunnat identifieras.

[8] Se SCB:s Aktieägarstatistik för juni 2018. Observera att statistiken inte omfattar förvaltarregistrerat innehav, vilket utgör ca 11 procent av hushållens totala ägande.

9 Författningskommentar

9.1 Förslaget till lag om källskatt på utdelning

Bestämmelserna i den nya lagen om källskatt på utdelning ersätter de materiella bestämmelser som i dag finns i kupongskattelagen (1970:624) och kupongskatteförordningen (1971:49). Lagen har utformats med utgångspunkt i den allmänna struktur och disposition som används i lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta och lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.

I bilaga 4 finns en paragrafnyckel där det framgår var en viss paragraf i kupongskattelagen har tagits in i den nya lagen och tvärtom.

Inledande bestämmelser

1 §

I paragrafen anges att källskatt på utdelning är en statlig skatt.

Förslaget behandlas i avsnitt 5.2.

Definitioner

2 §

Av paragrafen framgår att termer och uttryck i den nya lagen har samma betydelse som motsvarande termer och uttryck i inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, om inte annat anges eller framgår av sammanhanget. Även om ett begrepp inte är uttryckligen definierat i inkomstskattelagen ska dess innebörd enligt den lagen användas som utgångspunkt vid tillämpningen av lagen om källskatt på utdelning.

Förslaget behandlas i avsnitt 5.3.1.

3 §

Paragrafen innehåller definitioner av tre uttryck som förekommer i lagen.

Avstämningsbolag: Ett avstämningsbolag är ett sådant aktiebolag som avses i 1 kap. 10 § aktiebolagslagen (2005:551). Av det hänvisade lagrummet följer att bolagsordningen i ett avstämningsbolag ska innehålla ett förbehåll om att bolagets aktier ska vara registrerade i ett avstämningsregister enligt lagen (1998:1479) om värdepapperscentraler och kontoföring av finansiella instrument. Aktierna i bolaget ska också vara registrerade i ett sådant register.

Utländsk värdepappersfond: Med utländsk värdepappersfond avses ett fondföretag enligt 1 kap. 1 § första stycket 9 lagen (2004:46) om värdepappersfonder. I det hänvisade lagrummet anges att ett fondföretag är ett utländskt företag

– som i sitt hemland har tillstånd för verksamhet där det enda syftet är att göra kollektiva investeringar i likvida finansiella tillgångar och likvida medel, med kapital från allmänheten,

– som tillämpar principen om riskspridning, och

– vars andelar på begäran av innehavarna återköps eller inlöses med medel ur företagets tillgångar.

Definitionen i lagen om värdepappersfonder omfattar alla fondföretag, även de som inte omfattas av UCITS-direktivet[1] eller som inte hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES). Därför begränsas omfattningen av definitionen till att en utländsk värdepappersfond måste höra hemma i en stat inom EES eller i en stat med vilken Sverige har ingått ett skatteavtal som innehåller en artikel om informationsutbyte eller ett avtal om informationsutbyte i skatteärenden. Fondens juridiska form eller skatterättsliga status i hemlandet har ingen betydelse för bedömningen av om den är en utländsk värdepappersfond.

Utländsk specialfond: En utländsk specialfond definieras som en alternativ investeringsfond enligt 1 kap. 1 § lagen (2013:561) om förvaltare av alternativa investeringsfonder som

[1] Europaparlamentets och rådets direktiv 2009/65/EG av den 13 juli 2009 om samordning av lagar och andra författningar som avser företag för kollektiva investeringar i överlåtbara värdepapper (fondföretag) (eng. Undertakings for Collective Investment in Transferable Securities).

1. hör hemma i en stat inom EES eller i en stat med vilken Sverige har ingått ett skatteavtal som innehåller en artikel om informationsutbyte eller ett avtal om informationsutbyte i skatteärenden, och

2. förvaltas på motsvarande sätt, uppfyller motsvarande villkor och står under motsvarande tillsyn som en svensk specialfond.

En utländsk specialfond omfattas inte av UCITS-direktivet.

När det gäller kriterierna i den andra punkten innebär de i princip att fonden ska lyda under en motsvarande reglering som uppställs på svenska specialfonder enligt 12 och 13 kap. lagen om förvaltare av alternativa investeringsfonder i tillämpliga delar.

Förslagen behandlas i avsnitt 5.3.2, 5.3.4 och 5.3.5.

4 §

I paragrafen anges vad som avses med utdelning enligt denna lag. Som utgångspunkt gäller att det som behandlas som utdelning enligt inkomstskattelagen också ska anses som utdelning vid tillämpning av den nya lagen. Därutöver ska vissa särskilda utbetalningar också anses som utdelning enligt den nya lagen, trots att dessa utbetalningar inte behandlas som utdelning enligt inkomstskattelagen. Tilläggen till definitionen av utdelning anges i fem punkter.

Av *första punkten* framgår att utbetalning till aktieägarna vid minskning av aktiekapitalet eller reservfonden med indragning av aktier också ska anses som utdelning. Det som avses är en sådan utbetalning till aktieägarna vid minskning av aktiekapitalet eller reservfonden som regleras i 20 kap. 1 § första stycket 3 eller 35 § 3 aktiebolagslagen. En utbetalning till aktieägarna vid minskning av aktiekapitalet eller reservfonden är således alltid utdelning enligt lagen om källskatt på utdelning, oavsett om aktierna dras in eller inte. Sker utbetalningen utan indragning av aktier är den utdelning enligt 42 kap. 17 § första stycket IL, och behandlas därmed som utdelning enligt den nya lagen genom kopplingen till inkomstskattelagen. Om aktier dras in i samband med utbetalningen behandlas den som kapitalvinst enligt inkomstskattelagen, men som utdelning enligt den nya lagen genom tillägget i denna punkt. Den skattskyldige har då rätt till avdrag för ett beräknat omkostnadsbelopp enligt 13 §.

Enligt *andra punkten* ska en utskiftning vid bolagets likvidation behandlas som utdelning vid tillämpning av lagen. Det som avses är utskiftning enligt 25 kap. 38 § aktiebolagslagen. Även i detta fall har den skattskyldige enligt 13 § rätt till avdrag för ett beräknat omkostnadsbelopp vid bestämmande av den skattepliktiga utdelningen.

Av *tredje punkten* följer att som utdelning ska behandlas en utbetalning till aktieägare vid bolagets förvärv av egna aktier genom ett förvärvserbjudande som har riktats till samtliga aktieägare eller samtliga ägare till aktier av ett visst slag. För en obegränsat skattskyldig behandlas ett återköp av aktier som kapitalvinst. Den som är skattskyldig för källskatt på utdelning har i dessa fall därför rätt till avdrag för ett beräknat omkostnadsbelopp enligt 13 §.

I *fjärde punkten* anges att utbetalning till aktieägare av ersättning vid fusion eller fission ska behandlas som utdelning enligt lagen, till den del ersättningen utgörs av annat än aktier i det övertagande bolaget eller bolagen. Vad som avses med fusion och fission framgår av 37 kap. 3 och 5 §§ IL. Att sådan ersättning vid partiell fission ska anses som utdelning och därmed är skattepliktig följer redan av kopplingen till inkomstskattelagen, se 42 kap. 16 b § IL. Vad som avses med partiell fission framgår av 38 a kap. 2 § IL.

Slutligen gäller enligt *femte punkten* att en utbetalning till andelsägare av ersättning vid fusion också behandlas som utdelning, till den del ersättningen utgörs av annat än andelar i den övertagande fonden. Det är alltså fråga om en motsvarande utbetalning som i fjärde punkten, fast vid fusion av fonder.

Förslaget behandlas i avsnitt 5.5.2.

Skattskyldighet

5 §

Paragrafen innehåller huvudregeln om skattskyldighet för källskatt på utdelning.

Av *första stycket* framgår att skattskyldig är den som har rätt till utdelningen vid utdelningstillfället om denne inte är obegränsat skattskyldig i Sverige. Vem som har rätt till utdelningen är i detta fall inte nödvändigtvis densamma som följer av 42 kap. 12 § IL, där ägandet av aktierna tillmäts en i princip avgörande betydelse.

Innebörden av vem som har rätt till utdelningen är således ett undantag från bestämmelsen i 2 § där det anges att termer och uttryck i den nya lagen ska ha samma betydelse som i inkomstskattelagen. I stället ska innebörden av vem som har rätt till utdelningen utgå från en tolkning av uttrycket ”beneficial owner” i OECD:s modellavtal. Någon som tar emot utdelning för annans räkning och har små eller inga möjligheter att påverka hur inkomsten ska behandlas (dvs. som agent eller mellanhand, ”conduit”) anses inte som den som har rätt till utdelningen. Vem som är obegränsat skattskyldig i Sverige framgår av 3 och 6 kap. IL.

I *andra stycket* regleras när utdelningstillfället inträffar. För utdelning från avstämningsbolag är det avstämningsdagen enligt 4 kap. 39 § aktiebolagslagen som är den avgörande tidpunkten. För utdelning från värdepappersfonder och specialfonder gäller att om fondbestämmelserna innehåller en särskilt angiven dag som kan anses motsvara avstämningsdagen för ett avstämningsbolag, är utdelningstillfället den dagen. För utdelning från övriga aktiebolag och fonder är utdelningstillfället när utdelningen kan disponeras. För den sistnämnda kategorin sammanfaller utdelningstillfället med den tidpunkt då utdelning ska tas upp enligt inkomstskattelagen, se 42 kap. 12 § IL. Utdelningen anses i källskattehänseende kunna disponeras även om den betalas till ett sådant särskilt konto som avses i 13 b kap. 6 § skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL. Utdelningstillfället inträffar således i dessa fall när utdelningen betalas till det särskilda kontot.

Förslagen behandlas i avsnitt 5.4.1 och 5.4.2.

Undantag från skattskyldighet

6 §

I paragrafen finns två undantag från huvudregeln om skattskyldighet.

Enligt *första stycket* är en utländsk stat eller en utländsk motsvarighet till en svensk region, kommun eller kommunalförbund inte skattskyldig. Undantaget gäller när sådana offentligrättsliga subjekt mottager utdelning för egen del. Om utdelningen tillfaller ett bolag som ägs av sådana subjekt ska källskatt utgå som för vilket annat bolag som helst.

Vad som avses med utländsk stat är självförklarande. Vad som ska konstituera utländska motsvarigheter till svenska regioner och kommuner är inte lika enkelt att avgöra. Avgörande är om den utländska motsvarigheten har en rättslig ställning som motsvarar den som de svenska subjekten har. Det ska vara fråga om ett offentligrättsligt subjekt, normalt styrd av en folkvald församling. Kommunalförbund är ett organ för samverkan mellan regioner eller kommuner, se 3 kap. 8 § samt 9 kap. kommunallagen (2017:725).

Av *andra stycket* framgår att skattskyldighet inte heller föreligger om den som har rätt till utdelningen är en utländsk motsvarighet till en svensk stiftelse, ideell förening, registrerat trossamfund eller annan juridisk person och utdelningen inte skulle ha tagits upp enligt inkomstskattelagen, om den utländska motsvarigheten varit obegränsat skattskyldig.

Grundläggande för bedömningen av om ett utländskt subjekt kan anses motsvara en svensk stiftelse, ideell förening eller registrerat trossamfund är om subjektet uppfyller de krav för skattefrihet som ställs på den svenska motsvarigheten. En utländsk motsvarighet till en svensk stiftelse ska således uppfylla ändamåls-, verksamhets- och fullföljdskravet i inkomstskattelagen. Det utländska subjektet bör vidare också uppvisa motsvarande särdrag när det gäller den associationsrättsliga klassificeringen.

Förslaget behandlas i avsnitt 5.4.4.

7 §

Paragrafen innehåller undantag från skattskyldighet på grund av en viss storlek på aktieinnehavet.

Undantaget i *första stycket* avser att undanta sådan utdelning från källskatt som skulle varit undantagen från inkomstskatt på grund av reglerna om näringsbetingade andelar, om utdelningen lämnats till ett svenskt företag. Undantaget gäller för utländska bolag som hör hemma inom EES och som motsvarar

1. ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening som inte är ett investmentföretag,
2. en svensk stiftelse eller svensk ideell förening som inte omfattas av bestämmelserna om undantag från skattskyldighet i 7 kap. IL,
3. en svensk sparbank, eller
4. ett svenskt ömsesidigt försäkringsföretag.

Som förutsättning för undantag gäller också att aktien som utdelningen är hänförlig till uppfyller villkoren i 24 kap. 33 § första stycket 1 eller 2 IL. Det innebär att aktien ska vara en kapitaltillgång och antingen inte vara marknadsnoterad (dvs. onoterad) eller så ska det sammanlagda röstetalet för det utländska bolagets samtliga andelar i det utdelande företaget motsvara tio procent eller mer av röstetalet för samtliga andelar.

Om aktien är marknadsnoterad krävs även att det utländska bolaget har ägt aktierna under ett års tid vid utdelningstillfället. Innehavet ska under hela denna tid varit så beskaffat att utdelning inte skulle ha tagits upp, dvs. ha motsvarat tio procent av röstetalet eller mer. Ettårsfristen är absolut i den meningen att den inte kan uppfyllas genom att aktierna fortfarande ägs av samma företag under en tid efter utdelningstillfället. Följande exempel kan belysa tillämpningen.

Anta att någon förvärvar marknadsnoterade aktier motsvarade fem procent av röstetalet den 1 mars år X1. Efter nya inköp den 1 september x1 motsvarar innehavet mer än tio procent av röstetalet. Vid utdelningstillfället den 1 maj X2 är utdelningen inte undantagen från källskatt eftersom innehavet bara har uppfyllt kraven för skattefrihet under åtta månader. Vid nästa utdelningstillfälle den 1 maj X3 är dock undantaget tillämpligt och källskatt ska då inte tas ut.

I *andra stycket* anges att ett utländskt företag inte heller är skattskyldigt om företaget hör hemma i en stat som är medlem i Europeiska unionen (EU) och aktierna som utdelningen är hänförlig till motsvarar tio procent eller mer av andelskapitalet i företaget. Det gäller dock bara under förutsättning att övriga villkor avseende skattefrihet för näringsbetingade andelar är uppfyllda, med undantag för kravet på att aktierna ska vara kapitaltillgångar. Utvidgningen av undantaget från skattskyldighet i detta stycke innebär alltså, jämfört med undantaget i första stycket, att aktieinnehavet också kan sättas i relation till den ägda kapitalandelen samt att aktierna också kan vara lagertillgångar hos ägaren.

Vid bedömningen av om det utländska företaget hör hemma i en stat som är medlem i EU tillämpas 24 kap. 34 § andra stycket IL. I det hänvisade lagrummet anges vilka krav det utländska företaget ska uppfylla med hänsyn till associationsform, skatterättslig hemvist och skyldighet att betala skatt.

Förslagen behandlas närmare i avsnitt 5.4.5.

8 §

Paragrafen innehåller undantag från skattskyldighet för utdelning som lämnas till ett delägarbeskattat subjekt, där utdelningen skulle varit undantagen från beskattning enligt 7 § om en delägare själv hade haft rätt till utdelningen.

Det som avses är utdelning som lämnas till en utländsk motsvarighet till ett svenskt handelsbolag eller kommanditbolag, till en europeisk ekonomisk intressegruppering eller till en i utlandet delägarbeskattad juridisk person. Genom att ta med utländska motsvarigheter till svenska handelsbolag blir det tydligt att bestämmelsen kan tillämpas även när den som har rätt till utdelningen inte är en utländsk juridisk person. Mottagaren är inte skattskyldig för den del av utdelningen som skulle ha varit undantagen från skattskyldighet enligt 7 § om en delägare själv hade varit den som haft rätt till utdelningen. Vid bedömningen av om utdelningen hade varit undantagen från skattskyldighet ska storleken på innehavet bestämmas utifrån storleken på delägarens indirekta innehav.

Följande exempel kan illustrera tillämpningen. Anta att utdelning från ett onoterat svenskt aktiebolag lämnas till en fransk juridisk person som är delägarbeskattat. Det franska företaget ägs av två fysiska personer och ett franskt bolag i lika stora delar. Det franska bolaget hade inte varit skattskyldigt till källskatt på utdelning om det hade ägt aktierna i det utdelande bolaget direkt. Källskatten ska därvid beräknas utan hänsyn till den andel som belöper på det franska bolaget, dvs. en tredjedel. Källskatt ska tas ut på två tredjedelar av den utdelning som lämnas till det franska delägarbeskattade företaget.

Förslaget behandlas i avsnitt 5.4.5.

9 §

I paragrafen anges att utländska värdepappersfonder och utländska specialfonder inte är skattskyldiga för källskatt på utdelning. Sådana fonder definieras i 3 §.

Förslaget behandlas i avsnitt 5.4.7.

10 §

Av paragrafen framgår att utländska juridiska personer som tillhandahåller försäkring eller avtal om tjänstepension i Sverige i vissa fall inte är skattskyldiga för källskatt på utdelning.

I *första punkten* uppställs som första villkor för undantag från skattskyldighet att utdelningen är hänförlig till en försäkring eller ett avtal om tjänstepension. Som ett andra villkor gäller enligt *andra punkten* att försäkringstagaren eller innehavaren av avtalet om tjänstepension är skattskyldig till avkastningsskatt för beskattning enlig lagen (1990:661) om avkastning på pensionsmedel. Av 2 § första stycket 6–10 den lagen framgår i vilka fall försäkringstagaren eller innehavaren av avtal om tjänstepension är skattskyldig till avkastningsskatt.

Förslaget behandlas i avsnitt 5.4.8.

Särskild skattskyldighet

11 §

Paragrafen innehåller bestämmelser om särskild skattskyldighet i vissa fall.

Om den som har rätt till utdelningen enligt 5 § inte är den som har tagit emot utdelningen, ska den som tagit emot utdelningen anses som skattskyldig. Det innebär att källskatt på utdelning i vissa fall kan tas ut av utdelningsmottagaren, trots att denne inte är skattskyldig enligt huvudregeln i 5 §. Även en person som är obegränsat skattskyldig i Sverige kan således bli skattskyldig för källskatt på utdelning enligt denna paragraf.

Bestämmelsen om särskild skattskyldighet gäller dock bara om tillämpning av de vanliga skattskyldighetsbestämmelserna i 5 § skulle innebära att det inte blir någon nettobeskattning av utdelningen i Sverige. Därmed avses att utdelningen vid en samlad bedömning av alla relevanta steg i ett förfarande, inte träffas av svensk andraledsbeskattning. Det förfarande som har medfört att mottagaren av utdelningen inte är den som har rätt till densamma måste också medföra att utdelningen sammantaget inte beskattas i Sverige. Genom användningen av termen nettobeskattning tydliggörs att det inte är tillräckligt att en utdelning tas upp. Om inkomstbeskattningen av utdelningen neutraliseras genom en direkt

sammanhängande betalning som får dras av har någon nettobeskattning inte skett.

Förslaget behandlas i avsnitt 7.3.6.

Skattepliktig utdelning

12 §

I paragrafen finns huvudregeln för vad som utgör skattepliktig utdelning enligt lagen om källskatt på utdelning.

Skattepliktig utdelning är utdelning som lämnas till någon som är skattskyldig på grund av innehav av ett svenskt aktiebolag, ett europabolag med säte i Sverige, en svensk värdepappersfond, en svensk specialfond eller en svensk ideell förening.

Med svenskt aktiebolag avses ett aktiebolag bildat enligt reglerna i aktiebolagslagen.

Europabolag är en särskild EU-rättslig associationsform. Ett europabolag liknar ett aktiebolag och ska vara bildat i enlighet med rådets förordning (EG) 2157/2001 om stadga för europabolag. Ett europabolag har säte i Sverige om det är registrerat i det av Bolagsverket förda europabolagsregistret.

Innebörden av svensk värdepappersfond och svensk specialfond anges i avsnitt 5.3.3.

Med svensk ideell förening avses en sådan förening som skiftar ut medel som ska behandlas som utdelning enligt 42 kap. 18 § IL.

Förslaget behandlas i avsnitt 5.5.3.

13 §

Paragrafen innehåller bestämmelser som i två fall utvidgar huvudregeln avseende skattepliktig utdelning.

Av *första punkten* framgår att utdelning som inte har betalats ut också är skattepliktig utdelning. Det innebär ett avsteg från huvudregeln på så vis att utdelningen inte behöver lämnas till någon som är skattskyldig för att källskatt ska utgå. I och med att det inte finns någon skattskyldig i dessa fall kommer källskatt alltid att dras av med 30 procent från sådan utdelning som inte betalas ut.

Enligt *andra punkten* är också utdelning som har betalats ut till någon som inte är obegränsat skattskyldig, trots att det inte går att fastställa vem som är skattskyldig, att betrakta som skattepliktig

utdelning. Det innebär att skatteavdrag ska göras med 30 procent i de fall det inte går att fastställa vem som har rätt till utdelningen i lagens mening, dvs. det går inte att ange vem som är skattskyldig. Som förutsättning gäller dock att utdelningen betalas ut till någon som inte är obegränsat skattskyldig i Sverige.

Förslagen behandlas i avsnitt 5.5.4.

14 §

I paragrafen finns bestämmelser om att den skattskyldige i vissa fall har rätt till avdrag för det omkostnadsbelopp som skulle ha belöpt på aktierna om den skattskyldige varit obegränsat skattskyldig i Sverige.

Rätten till avdrag gäller vid utdelning som avses i 4 § 1–3. Det är alltså vid

– utbetalning till aktieägarna vid minskning av aktiekapitalet eller reservfonden med indragning av aktier,

– utskiftning vid bolagets likvidation, och

– utbetalning till aktieägare vid bolagets förvärv av egna aktier genom ett förvärvserbjudande som har riktats till samtliga aktieägare eller samtliga ägare till aktier av ett visst slag.

I dessa fall uppgår den skattepliktiga utdelningen till ett belopp som motsvarar skillnaden mellan utdelningen och det omkostnadsbelopp som skulle ha beräknats för aktierna om den skattskyldige varit obegränsat skattskyldig. Det finns inget hinder för att beakta omkostnadsbeloppet direkt vid utbetalningen av utdelningen, om den som är skyldig att göra skatteavdrag har de nödvändiga uppgifterna. Även om bestämmelsen uttrycks som att den skattepliktiga utdelningen ska bestämmas efter avdrag för omkostnadsbeloppet, är det inget hinder för skatteavdrag beräknat på bruttoutdelningen när uppgifter om omkostnadsbeloppet inte har lämnats. Det framgår av 13 b kap. 4 § skatteförfarandelagen.

Vid beräkningen av omkostnadsbeloppet gäller bestämmelserna i inkomstskattelagen i tillämpliga delar.

Förslaget behandlas i avsnitt 5.5.6.

Utdelning som är undantagen från skatteplikt

15 §

Paragrafen innehåller undantag från huvudregeln i 12 § om vad som är skattepliktig utdelning.

Enligt *första punkten* är en utdelning inte skattepliktig om den helt eller delvis ska tas upp av delägaren enligt 5 kap. 2 a § eller 39 a kap. 13 § IL. Därmed avses de fall när den skattskyldige är en utländsk juridisk person vars inkomst ska tas upp av delägarna, och någon delägare är obegränsat skattskyldig. Utdelningen kommer i dessa fall att tas upp i Sverige av delägaren vid inkomstbeskattningen varför källskatt inte ska tas ut på den delen.

Av *andra punkten* framgår att en sådan utdelning som avses i 42 kap. 16 § IL inte är skattepliktig. I det hänvisade lagrummet återfinns den s.k. Lex ASEA, som innebär att utdelning i form av andelar i dotterbolag i vissa fall inte ska tas upp. En utdelning som inte ska tas upp enligt Lex ASEA om mottagaren är obegränsat skattskyldig föranleder inte heller uttag av källskatt för någon som är begränsat skattskyldig.

Enligt *tredje punkten* är en utdelning inte skattepliktig om den är hänförlig till verksamhet som bedrivs från ett fast driftställe i Sverige. Vad som avses med fast driftställe framgår av 2 kap. 29 § IL. Bestämmelsen innebär att om exempelvis ett tyskt företag bedriver verksamhet i Sverige genom ett fast driftställe här, och det till driftstället är allokerat aktier i svenska företag, ska källskatt på utdelning inte tas ut på dessa aktier. Utdelningen kommer i stället att tas upp enligt bestämmelserna i inkomstskattelagen.

Förslagen behandlas i avsnitt 5.5.5.

Skattesats

16 §

I paragrafen finns huvudregeln när det gäller vilken skattesats som ska tillämpas. Källskatt på utdelning ska tas ut med 30 procent av den skattepliktiga utdelningen.

Förslaget behandlas i avsnitt 5.6.1.

17 §

Paragrafen innehåller bestämmelser om s.k. direktnedsättning, dvs. att källskatt ska tas ut med den lägre skattesats som följer av tillämpligt skatteavtal direkt vid utdelningstillfället.

Av bestämmelsen följer att om ett skatteavtal är tillämpligt på utdelningen och det i avtalet anges att Sverige bara får ta ut skatt på utdelningen med en lägre skattesats än vad som anges i 16 §, ska källskatt tas ut enligt den skattesats som följer av avtalet. Avgörande för direktnedsättning är således att det är klarlagt vilket skatteavtal som är tillämpligt på utdelningen. Om det inte finns några oklarheter angående den skattskyldiges skatterättsliga hemvist så är det skatteavtalet mellan Sverige och hemviststaten som ska tillämpas. Källskatt ska då tas ut direkt vid utdelningstillfället enligt den skattesats som följer av avtalet. Ofta är den högsta skatten som får tas ut av källstaten 15 procent av utdelningens bruttobelopp.

Vilka krav som ska ställas på de uppgifter som lämnas om den skatteskyldiges skatterättsliga hemvist får avgöras från fall till fall. Om det finns uppgifter om bosättning och adress som inte har ändrats under flera år kan dessa normalt ligga till grund för bedömningen av skatterättslig hemvist även för kommande utdelning. Det kan dock finnas anledning att utreda hemvistfrågan mer noggrant om den skattskyldige till exempel bytt hemvistland, lämnat motstridiga eller otydliga uppgifter eller är en ny kund. Avgörande är om det kan anses finnas uppgifter eller avsaknad av uppgifter som gör att det finns skäl att ifrågasätta den nuvarande hemvistbedömningen.

Hemvistintyg är ett officiellt dokument som kan erhållas från hemvistsstaten i syfte att styrka sin hemvist. Ett sådant intyg måste värderas på samma sätt som andra uppgifter i ärendet och utgör inte ett automatiskt bevis på hemvist. Omständigheter som vem som utfärdat intyget och i vilket syfte kan ha betydelse för bevisvärdet.

Avgörande för direktnedsättning är således om det är klarlagt vilket skatteavtal som ska tillämpas på utdelningen. En skattskyldig kan också ha dubbel skatterättslig hemvist. Om det inte går att reda ut vilken hemvist som har företräde i det enskilda fallet anses det inte klarlagt vilket skatteavtal som ska tillämpas på utdelningen. Källskatt ska då enligt 16 § tas ut med 30 procent och den skattskyldige är hänvisad till att ansöka om återbetalning hos Skatteverket. Detsamma gäller i de fall där hemvistfrågan på något

sätt är oklar och det därför inte är klarlagt vilket skatteavtal som ska tillämpas.

Direktnedsättning ska inte tillämpas om det finns en internationell överenskommelse som anger något annat. Det som avses är om Sverige och den andra avtalsslutande staten har ingått en särskild överenskommelse om hur fördelarna enligt skatteavtalet ska beviljas. En sådan överenskommelse finns till exempel i dag mellan Sverige och Schweiz, i vilken det anges att de avtalsmässiga fördelarna bara får ges i form av återbetalning. Det saknas därför möjlighet till direktnedsättning för skattskyldiga som omfattas av skatteavtalet mellan Sverige och Schweiz.

Förslaget behandlas i avsnitt 5.6.2.

Avdrag för kostnader

18 §

I paragrafen anges att en utländsk juridisk person som är skattskyldig får från den skattepliktiga utdelningen dra av kostnader som har ett direkt samband med denna utdelning. Det saknas i dag exempel på vad som kan utgöra kostnader med ett direkt samband med utdelningen. Det får i stället preciseras vid den kommande rättstillämpningen.

Förslaget behandlas i avsnitt 5.7.

Anstånd med betalning av källskatt

Förutsättningar för anstånd

19 §

Paragrafen innehåller villkor som ska vara uppfyllda för att en utländsk juridisk person som är skattskyldig för utdelning ska beviljas anstånd med betalning av källskatt för en viss utdelning.

Som första villkor för anstånd gäller enligt *första stycket första punkten* att personen sedan utdelningstillfället hör hemma i en medlemsstat i EU (*punkt a*), i en stat inom EES som har ingått en särskild överenskommelse med Sverige eller EU om ömsesidigt bistånd för indrivning av skattefordringar (*punkt b*) eller i en stat

som har ingått ett skatteavtal med Sverige som innehåller artiklar om informationsutbyte och bistånd med indrivning av skattefordringar (*punkt c*). Den skattskyldige ska således ha varit hemmahörande i en eller flera av dessa stater från och med utdelningstillfället och oavbrutet fram till och med det att frågan om anstånd prövas. Vad som avses med utdelningstillfälle anges i 5 § andra stycket.

Som ett andra villkor för anstånd gäller enligt *första stycket andra punkten* att skatteavdrag har gjorts eller källskatt har betalats för utdelningen.

Som ett tredje villkor för anstånd gäller enligt *första stycket tredje punkten* att det finns ett anståndsutrymme för det beskattningsår då utdelningstillfället inträffade. Det är utdelningstillfället för utdelningen enligt första stycket andra punkten som avses. Hur anståndsutrymmet ska beräknas framgår av 21–25 §§. Med beskattningsår avses den period för vilken inkomstbeskattning sker enligt lagstiftningen i den stat där den utländska juridiska personen hör hemma, se kommentaren till 23 §.

I *andra stycket* anges förutsättningarna för en utländsk juridisk person att beviljas ett nytt anstånd i de fall den skattskyldige har ett tidigare beviljat anstånd. För att beviljas ett nytt anstånd ska villkoren i första stycket första punkten vara uppfyllda, dvs. personen ska ha varit hemmahörande i en eller flera av de stater som avses där från och med utdelningstillfället och oavbrutet fram till dess Skatteverket prövar ansökan om nytt anstånd. Det ska även finnas ett anståndsutrymme det beskattningsår som följer närmast efter det beskattningsår vars anståndsutrymme ligger till grund för det tidigare beviljade anståndet. Om den skattskyldige har beviljats anstånd avseende en utdelning år X1 är det anståndsutrymmet det beskattningsåret som ligger till grund för anståndet. För att ett nytt anstånd ska beviljas så ska det alltså finnas ett anståndsutrymme år X2. För att anstånd därefter ska kunna beviljas ska det finnas ett anståndsutrymme år X3. Hur anståndsutrymmet ska beräknas framgår av 21–25 §§.

Av *tredje stycket* framgår att ett sådant bistånd som avses i första stycket 1 b och c ska ha en räckvidd som är likartad med den som föreskrivs i rådets direktiv 2010/24/EU av den 16 mars 2010 om ömsesidigt bistånd för indrivning av fordringar som avser skatter, avgifter och andra åtgärder (indrivningsdirektivet). Vid en bedömning av om ett avtal av aktuellt slag föreskriver ett bistånd vars

räckvidd är likartad med den som föreskrivs i indrivningsdirektivet, ska det bland annat beaktas att biståndet enligt indrivningsdirektivet gäller i princip alla skatter och avgifter som tas ut av en medlemsstat samt att indrivningsåtgärder utgör en del av det bistånd som ges.

Förslaget behandlas i avsnitt 5.8.3.

20 §

Paragrafen gäller vid ansökningar om anstånd med att betala källskatt för en viss utdelning om källskatten har betalats efter utgången av det beskattningsår som följer närmast efter det beskattningsår när utdelningstillfället inträffade. Om den skattskyldige får en utdelning år X1 och skatteavdrag inte görs utan källskatten betalas först år X3 eller senare är paragrafen således tillämplig, men inte om betalningen sker X1 eller X2. Paragrafen är tillämplig oavsett skälet till att källskatten betalas först efter det beskattningsår som följer på beskattningsåret när utdelningstillfället inträffade. Betalningen kan exempelvis ha föranletts av att Skatteverket enligt 54 kap. 2 § SFL beslutat att den skattskyldige ska betala källskatten eller att utbetalaren enligt 59 kap. 2 § SFL ska betala den källskatt som skulle ha dragits av. Paragrafen omfattar även den situationen att den skattskyldige eller utbetalaren utan särskilt beslut från Skatteverket betalar skatten.

I de fall som avses i paragrafen krävs att det finns ett anståndsutrymme för det beskattningsår när utdelningstillfället inträffade, och att övriga villkor i 19 § första stycket är uppfyllda, för att anstånd ska kunna beviljas. Härutöver krävs enligt paragrafen att det finns anståndsutrymme för det eller de beskattningsår som följer på förstnämnda beskattningsår. Om en utdelning sker år X1 och betalningen år X5 ska det således finnas anståndsutrymme för X1 (enligt 19 § första stycket) och åren X2–X4 för att anstånd ska kunna beviljas. Av sista meningen i paragrafen följer att anstånd inte förutsätter att det finns ett anståndsutrymme för beskattningsåret när källskatten betalades, dvs. år X5 i exemplet.

Förslaget behandlas i avsnitt 5.8.3.5.2

Beräkning av anståndsutrymmet

21 §

Paragrafen innehåller bestämmelser om beräkning av om det finns ett anståndsutrymme, och hur stort detta i så fall är, för ett visst beskattningsår. Om det är fråga om anstånd för utdelning som inte tidigare har varit föremål för en ansökan om anstånd är det beskattningsåret när utdelningstillfället inträffade som är det aktuella beskattningsåret (19 § första stycket 3). Om ansökan om anstånd avser ett tidigare beviljat anstånd är det beskattningsåret som följer närmast efter det beskattningsår vars anståndsutrymme ligger till grund för det tidigare beviljade anståndet som är det aktuella beskattningsåret (19 § andra stycket).

Anståndsutrymmet består av resultatet av en beräkning av fyra poster. Den första posten består av källskatten hänförlig till utdelning under beskattningsåret som skatteavdrag har gjorts eller källskatt har betalats för och som den skattskyldige har ansökt om anstånd med betalningen av (*första punkten*). Källskatten ska vara hänförlig till utdelning under det aktuella beskattningsåret. Även källskatt som har betalats efter det aktuella beskattningsåret omfattas av punkten, under förutsättning att betalningen avser utdelning under beskattningsåret. Det kan vara fråga om en eller flera utdelningar under ett visst beskattningsår. Om källskatt för en utdelning har tagits ut men därefter till viss del återbetalats till den skattskyldige, som sedan ansöker om anstånd, ska bara den källskatt som inte har återbetalats ligga till grund för beräkningen av anståndsutrymmet (se avsnitt 5.8.4). Denna post ska adderas med anståndsbelopp vid utgången av beskattningsåret, som består av den andra posten (*andra punkten*). Om en ansökan om anstånd avser en utdelning under år X2, och ansökan om anstånd ges in år X3, är det anståndsutrymmet X2 som är avgörande för rätten till anstånd. I detta exempel avser punkten anstånd som har beviljats under X2 och som fortfarande löper på vid årets utgång. Anstånd som har beviljats under X2 kan till exempel avse utdelning under X1 eller nytt anstånd i stället för ett anstånd som löpte ut under X1. Om den skattskyldige har beviljats flera anstånd under beskattningsåret ska det totala anståndsbeloppet adderas med första posten.

Summan av dessa två poster ska subtraheras med summan av de tredje och fjärde posterna. Den tredje posten består av den

skattskyldiges resultat beräknat enligt 23–25 §§ under det aktuella beskattningsåret (*tredje punkten*). Detta gäller dock bara om resultatet är positivt. Är resultatet negativt eller uppvisar den skattskyldige ett nollresultat ska summan av posterna enligt första och andra punkterna inte minskas med någon post enligt tredje punkten. Vidare ska anståndsbelopp motsvarande redan beviljat anstånd, som är den fjärde posten, dras av om det aktuella beskattningsårets anståndsutrymme har legat till grund för anståndet (*fjärde punkten*). Om en ansökan om anstånd ges in år X3, som avser en utdelning under år X2, ska således anstånd som redan har beviljats under X3 minska anståndsutrymmet om anståndet antingen avser källskatt hänförlig till en annan utdelning under X2 eller ett nytt anstånd i stället för ett anstånd som löpte ut under X2, eftersom det är anståndsutrymmet X2 som har legat till grund för det beviljade anståndet i dessa fall. Punkten innebär således att anståndsutrymmet för beskattningsåret minskar i den utsträckning det redan har tagits i anspråk av tidigare beviljade anstånd.

Förslaget behandlas i avsnitt 5.8.4.

22 §

I paragrafen finns bestämmelser om beräkningen av anståndsutrymmet.

I paragrafen regleras hur 21 § andra punkten ska tillämpas när anståndsutrymmet ska beräknas i förhållande till källskatt som har betalats i efterhand vid en sådan tidpunkt som avses i 20 §, dvs. i förhållande till källskatt som betalats efter utgången av det beskattningsår som följer närmast efter det beskattningsår när utdelningstillfället inträffade. Paragrafen gäller inte vid beräkning av anståndsutrymmet för det beskattningsår när utdelningstillfället inträffade, utan bara för efterföljande år, fram till beskattningsåret för betalningen. Källskatten hänförlig till den aktuella utdelningen ska enligt andra meningen anses vara ett sådant anståndsbelopp som avses i 21 § andra punkten till den del skatten ryms inom anståndsutrymmet för utdelningsåret. Effekten av detta är att källskatten ökar anståndsutrymmet för efterföljande beskattningsår till den del den ryms inom anståndsutrymmet för utdelningsåret. Av sista meningen framgår att samma metod ska tillämpas för efterföljande år. Det innebär att till den del anståndsbeloppet enligt andra meningen ryms inom anståndsutrymmet för det beskattningsår som

följer efter det beskattningsår när utdelningstillfället inträffade ska det anses utgöra ett anståndsbelopp enligt första stycket andra punkten. Följande exempel kan illustrera tillämpningen.

Den utländska juridiska personen A får år X1 en utdelning med 200. Först år X5 betalar A källskatt med 30. Enligt 19 och 20 §§ krävs för anstånd med betalning av källskatten att det finns ett anståndsutrymme X1–X4. Under denna period får A inga andra utdelningar. Under perioden uppvisar A ett positivt resultat med 5 per år (efter det att resultatet multiplicerats med källskatten för utdelningsåret, se kommentaren till 25 §). Anståndsutrymmet X1 uppgår till 25 (källskatten på utdelningen (30) minus det positiva resultatet (5)=25). Vid beräkningen av anståndsutrymmet X2 ska, med tillämpning av förevarande stycke, A anses ha ett anståndsbelopp vid utgången av beskattningsåret med 25 (den del av källskatten hänförlig till utdelningen som ryms inom anståndsutrymmet för X1). Anståndsutrymmet för X2 uppgår således till 20 (anståndsbeloppet (25) minus det positiva resultatet (5)=20). Vid beräkningen av anståndsutrymmet X3 anses A ha ett anståndsbelopp vid utgången av beskattningsåret med 20 (den del av anståndsbeloppet hänförligt till utdelningen som ryms inom anståndsutrymmet för X2). Anståndsutrymmet för X3 uppgår således till 15 (anståndsbeloppet (20) minus det positiva resultatet (5)=15). Vid beräkningen av anståndsutrymmet X4 anses A ha ett anståndsbelopp vid utgången av beskattningsåret med 15 (den del av anståndsbeloppet hänförligt till utdelningen som ryms inom anståndsutrymmet för X3). Anståndsutrymmet för X4 uppgår således till 10 (anståndsbeloppet (15) minus det positiva resultatet (5)=10). A beviljas anstånd med betalning av 10 av källskatten på 30.

Förslaget behandlas i avsnitt 5.8.4.

23 §

Paragrafen innehåller bestämmelser om hur den skattskyldiges resultat ska beräknas. Det följer av 21 § att detta resultat, om det är positivt, har betydelse för beräkningen av anståndsutrymmet. Även resultat som inte är positiva har vid tillämpning av 24 §, som reglerar beräkningen av anståndsutrymmet när den skattskyldige ingår i en företagsgrupp som är föremål för konsoliderad inkomstbeskattning i sin hemstat, betydelse för denna beräkning.

Som huvudregel vid beräkningen av om det har uppkommit ett underskott gäller att bestämmelserna i 39 a kap. 10–12 §§ inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, ska tillämpas. Den utländska juridiska personens resultat ska således beräknas på motsvarande sätt som vid inkomstbeskattningen när det ska göras en beräkning av lågbeskattad inkomst i en utländsk juridisk person. Vid beräkningen gäller att den utländska juridiska personen ska behandlas som ett svenskt aktiebolag som har motsvarande inkomster och utgifter i Sverige och som inte är ett investmentföretag. Bestämmelser som uppställer krav på skattskyldighet i Sverige ska dock inte tillämpas. Reglerna om koncernbidrag eller underprisöverlåtelser kan exempelvis inte appliceras på ett skattskyldigt bolag i detta fall (se avsnitt 5.8.5). Inkomstberäkningen ska ske med utgångspunkt i den utländska juridiska personens resultat- och balansräkning omräknat till svenska förhållanden och svenska kronor. Som beskattningsår gäller den period för vilken inkomstbeskattning sker enligt lagstiftningen i den stat där den utländska juridiska personen hör hemma. Om beskattningsår saknas i det land där den juridiska personen hör hemma ska räkenskapsåret räknas som beskattningsår. Vid beräkningen gäller härutöver följande. Enligt *första punkten* ska sådan utländsk allmän skatt som avses i 16 kap. 19 § andra stycket IL inte dras av. Av *andra punkten* framgår att de förutsättningar för räkenskapsenlig avskrivning som anges i 18 kap. 14 § första stycket IL inte ska tillämpas. Det innebär att den utländska juridiska personen alltid får göra räkenskapsenlig avskrivning vid beräkningen av om ett underskott har uppkommit, utan beaktande av hur avskrivningarna gjorts i bokslutet. Enligt *tredje punkten* gäller att bestämmelserna om avsättning till periodiseringsfond i 30 kap. IL inte ska tillämpas.

Förslaget behandlas i avsnitt 5.8.5.

24 §

I paragrafen finns bestämmelser om beräkningen av anståndsutrymmet när den skattskyldige ingår i en företagsgrupp som är föremål för konsoliderad inkomstbeskattning i sin hemstat.

Med konsoliderad inkomstbeskattning avses den situationen att resultatet i alla företag i en företagsgrupp läggs samman och inkomstbeskattas enbart hos ett av företagen. I dessa fall får den

definition av koncern som används vid den svenska inkomstbeskattningen inte någon betydelse för beräkningen (jfr 2 kap. 5 § IL). De företag som ska ingå i beräkningen av om det har uppkommit ett underskott är de företag som faktiskt ingår i konsolideringen i den skattskyldiges hemstat.

När den skattskyldiges resultat räknas samman med andra företag i en företagsgrupp och tas upp till beskattning av ett av dessa företag, ska anståndsutrymmet beräknas med beaktande av samtliga företag som ingår i konsolideringen. Posterna enligt 21 § ska beräknas för varje företag och sedan summeras. Det innebär till exempel att om ett annat företag i företagsgruppen än det som har ansökt om anstånd har fått en utdelning ska källskatten som har tagits ut och som är hänförlig till utdelningen bara ingå i beräkningen av anståndsutrymmet om företaget i fråga har ansökt om anstånd med betalning av källskatten (21 § första punkten). Vidare ska anståndsbelopp vid utgången av beskattningsåret för samtliga företag i företagsgruppen beaktas (21 § andra punkten). När det gäller resultatet ska det beräknas för varje företag med tillämpning av 21 §. Såvitt avser de andra företagen som ingår i samma konsolidering som den skattskyldige tillämpas inte förevarande paragraf eller 25 § vid denna beräkning. Även resultat som inte är positiva ska beaktas vid summeringen av posten enligt 21 § tredje punkten. Summan av respektive post ska ligga till grund för beräkningen av anståndsutrymmet. Det är skattesatsen för det företag i företagsgruppen som har ansökt om anstånd som vid tillämpning av 25 § ska multipliceras med summan av resultaten för företagen i företagsgruppen.

Förslaget behandlas i avsnitt 5.8.4.

25 §

I paragrafen finns bestämmelser om beräkningen av anståndsutrymmet.

Av paragrafen framgår att den skattskyldiges resultat enligt 21 § tredje punkten ska multipliceras med källskattesatsen innan det dras av ifrån summan av posterna enligt 21 § första och andra punkterna. Om ansökan om anstånd avser en utdelning vars utdelningstillfälle inträffat under det aktuella beskattningsåret följer av *första meningen* att resultatet ska multipliceras med den skattesats med vilken källskatt har tagits ut på utdelningen. Om den skattskyldige har

ansökt om ett nytt anstånd för ett tidigare beviljat anstånd följer av *andra meningen* att det är den skattesats som skulle ha tagits ut på en utdelning om utdelningstillfället hade inträffat vid tiden för ansökan som resultatet ska multipliceras med. Låt säga att den skattskyldige får en utdelning år X1 med 100. Källskattesatsen vid utdelningstillfället är 15 procent och den skattskyldige ansöker år X2 om, och beviljas, anstånd med betalning av källskatten på 15. Innan anståndstiden löper ut år X3 ansöker den skattskyldige om ett nytt anstånd med att betala denna skatt. Den 1 januari X3 ändras skatteavtalet mellan Sverige och den stat i vilken den skattskyldige hör hemma på så sätt att källskatt bara ska tas ut med 10 procent på utdelningar från Sverige till det andra landet. I detta exempel ska således den skattskyldiges resultat, om det är positivt, multipliceras med 10 procent vid beräkningen av anståndsutrymmet för år X2.

Förslaget behandlas närmare i avsnitt 5.8.4.

Anståndsbeloppets storlek

26 §

I paragrafen regleras med vilket belopp anstånd ska beviljas.

Enligt huvudregeln i *första stycket* beviljas anstånd med ett belopp som motsvarar anståndsutrymmet.

Om ansökan om anstånd avser anstånd med betalning av källskatt som har betalats vid en sådan tidpunkt som avses i 20 § beviljas, enligt *andra stycket*, anstånd med ett belopp som motsvarar det anståndsutrymme som är lägst för de beskattningsår som det ska finnas ett anståndsutrymme för enligt 19 och 20 §§.

Tredje stycket reglerar situationen då en skattskyldig har rätt till återbetalning av källskatt som omfattas av ett beviljat anstånd. Om en ansökan om återbetalning enligt 54 kap. 3 § skatteförfarandelagen kommer in till Skatteverket efter att anstånd har beviljats avseende samma källskatt och återbetalning skett på grund av anståndsbeslutet ska återbetalning inte ske. I stället ska beviljat anstånd sättas ned i motsvarande utsträckning.

Förslaget behandlas närmare i avsnitt 5.8.6.

Återbetalning av källskatt på utdelning

27 §

Paragrafen innehåller bestämmelser om återbetalning av källskatt när den skattskyldige har beviljats anstånd enligt 19 § första stycket, dvs. när källskatt har tagits ut för en utdelning för första gången. Paragrafen tillämpas inte när den skattskyldige har beviljats nytt anstånd enligt 19 § andra stycket.

Enligt paragrafen har den skattskyldige rätt till återbetalning av källskatt motsvarande anståndsbeloppet.

Förslaget behandlas närmare i avsnitt 5.8.7.

Anståndstiden

28 §

I paragrafen regleras hur lång tid anståndet ska gälla.

Av *första stycket* framgår att anståndet som huvudregel gäller till och med fyra månader efter utgången av det beskattningsår som följer närmast efter det beskattningsår vars anståndsutrymme ligger till grund för anstånd.

För en utländsk juridisk person med kalenderår som beskattningsår innebär bestämmelsen följande. Anta att en utdelning lämnas den 1 maj 2023. Vid en ansökan om anstånd är det anståndsutrymmet avseende beskattningsåret 2023 som ska bedömas. Om anstånd beviljas gäller anståndet till och med fyra månader efter utgången av det beskattningsår som följer på 2023, dvs. fyra månader efter utgången av 2024, vilket blir till och med den 30 april 2025.

Saknas det tillförlitliga uppgifter om det efterföljande beskattningsårets längd, ska det anses vara lika långt som det beskattningsår som underskottet avser. Det innebär till exempel att om den skattskyldige påstår att det efterföljande beskattningsåret är längre än det beskattningsår vars anståndsutrymme ligger till grund för anstånd, och det inte finns tillförlitliga uppgifter som stödjer detta, ska det efterföljande beskattningsåret i stället anses vara lika långt som det beskattningsår som anståndsutrymmet avser.

I *andra stycket* behandlas anståndstiden när det gäller ansökningar om anstånd med betalning av källskatt som har betalats i efterhand vid en sådan tidpunkt som avses i 20 §. I dessa fall ska anståndstiden

gälla fram till och med fyra månader efter utgången av det beskattningsår då källskatten betalades. Saknas det tillförlitliga uppgifter om längden på det beskattningsår då källskatten betalades, ska det anses vara lika långt som det beskattningsår som det senaste beskattningsår vars anståndsutrymme ligger till grund för anståndet.

När anståndet löper ut upphör anståndet och kupongskatten ska betalas (32 §).

Förslaget behandlas närmare i avsnitt 5.8.8.

29 §

I paragrafen anges att om den skattskyldige ansöker om ett nytt anstånd innan anståndstiden enligt 28 § första stycket löper ut gäller anståndet fram till dess att Skatteverket har meddelat beslut i fråga om anstånd. Anståndstiden löper alltså ut när Skatteverket genom ett meddelat beslut har tagit ställning till ansökan om ett nytt anstånd. Detta gäller dock bara om Skatteverket meddelar beslutet efter det att anståndstiden enligt 28 § har löpt ut.

Detta innebär att om den utländska juridiska personen i exemplet under 28 § ovan till exempel den 1 februari 2025 ansöker om ett nytt anstånd på grund av ett, enligt personen, befintligt anståndsutrymme under 2024, gäller anståndet fram till dess att Skatteverket har meddelat beslut med anledning av ansökan, om Skatteverket meddelar beslut efter den 30 april 2025. Om Skatteverket avslår ansökan exempelvis redan den 1 april 2025 löper anståndet vidare enligt huvudregel i 28 § första stycket, dvs. månaden ut.

Förslaget behandlas närmare i avsnitt 5.8.9.

30 §

Enligt paragrafen ska ett anstånd upphöra om den skattskyldige begär det.

Förslagen behandlas närmare i avsnitt 5.8.8.

Ansökan om anstånd

31 §

Paragrafen innehåller bestämmelser om ansökan om anstånd.

Enligt *första stycket* ska en sådan ansökan vara skriftlig och ha kommit in till Skatteverket senast vid utgången av det beskattningsår

som följer närmast efter det beskattningsår när utdelningstillfället inträffade. Om utdelningstillfället infaller den 1 maj 2023 blir således den sista dagen för att ansöka om anstånd den 31 december 2024. Paragrafen är bara tillämplig när den skattskyldige ansöker om anstånd med betalning av källskatt för en viss utdelning den första gången. Om den skattskyldige sedan tidigare har beviljats anstånd och vill ha ett nytt anstånd avseende samma utdelning gäller inte den i paragrafen angivna tidsfristen. I det fallet gäller att den skattskyldige ska ansöka om ett nytt anstånd innan anståndstiden löper ut (28 §).

I *andra stycket* finns särskilda bestämmelser som gäller för ansökningar om anstånd med betalning av kupongskatt som har betalats i efterhand vid en sådan tidpunkt som avses i 20 §. I dessa fall ska ansökan om anstånd senast ha kommit in till Skatteverket vid utgången av det beskattningsår när källskatten betalades. Om källskatten betalades när mindre än fyra månader återstår av detta beskattningsår ska dock ansökan ha kommit in fyra månader efter betalningen. Innebörden av denna reglering är att den skattskyldige alltid har minst fyra månader på sig från betalningen med att ge in ansökan.

Förslaget behandlas närmare i avsnitt 5.8.10.

Betalning av källskatt

32 §

Paragrafen innehåller bestämmelser om betalning av källskatt när anståndet upphör. Paragrafen omfattar både när anståndet upphör på grund av att anståndstiden löper ut (28 §) och att den skattskyldige begär det (30 §).

När anståndstiden löper ut eller anståndet upphör ska Skatteverket förelägga den skattskyldige att inom två månader från den dag då denne fick del av föreläggandet betala källskatten. Detta gäller dock inte till den del den skattskyldige beviljas ett nytt anstånd. Om den skattskyldige har anstånd med 100 och beviljas ett nytt anstånd med 50 ska Skatteverket således förelägga den skattskyldige att betala källskatt om 50. Om den skattskyldige ansöker om ett nytt anstånd och anståndet förlängs enligt 29 § ska

Skatteverket, till den del ansökan avslås, förelägga den skattskyldige att betala källskatten först när det förlängda anståndet upphör.

Förslaget behandlas närmare i avsnitt 5.8.11.

Utdelning av annat än pengar

33 §

I paragrafen anges att utdelning som lämnas i annan form än pengar ska värderas till marknadsvärdet vid utdelningstillfället.

Med pengar avses både utdelning i svenska kronor och i utländsk valuta. Bestämmelser om marknadsvärde finns i 61 kap. 2 § IL. Vad som avses med utdelningstillfället anges i 5 § andra stycket.

Förslaget behandlas i avsnitt 5.10.2.

34 §

Paragrafen innehåller en särskild bestämmelse om när utdelningstillfället inträffar vid utdelning av inköpsrätter. En inköpsrätt är en rätt att under en viss period köpa aktier i ett annat bolag än det utdelande till ett bestämt pris. Bestämmelsen utgör ett undantag från huvudregeln om utdelningstillfället i 5 § andra stycket. Vid utdelning av inköpsrätt inträffar utdelningstillfället när inköpsrätten utnyttjas eller avyttras.

Förslaget behandlas i avsnitt 5.10.3.

Godkänd mellanhand

Definition

35 §

I paragrafen finns en definition av vad som avses med en godkänd mellanhand.

En godkänd mellanhand är en juridisk person som är godkänd enligt bestämmelserna i 36–41 §§. Bestämmelser om ansökan att bli godkänd mellanhand, om beslut om godkännande och återkallelse av godkännande samt omprövning och överklagan av sådana beslut finns i de hänvisade paragraferna. Konsekvensen av ett godkännande är att den juridiska personen ska göra skatteavdrag och lämna

skattedeklaration avseende källskatt på utdelning. Förfarandet i övrigt, när det gäller skatteavdrag och skattedeklaration, regleras i skatteförfarandelagen.

Förslaget behandlas i avsnitt 6.5.1.

Ansökan om godkännande

36 §

Paragrafen innehåller bestämmelser om hur en ansökan om godkännande ska vara utformad.

En ansökan om att bli godkänd mellanhand ska ges in på fastställt formulär. Det är Skatteverket som bestämmer hur formuläret ska vara utformat och vilka uppgifter som ska lämnas i ansökan. En ansökan ska dock innehålla ett åtagande om att göra skatteavdrag för källskatt på utdelning. Motsvarande bestämmelser om åtagande finns till exempel i 10 kap. 22 § SFL.

Förslaget behandlas i avsnitt 6.5.2.

Beslut om godkännande

37 §

I paragrafen finns en uppräkning av vilka juridiska personer som kan bli godkänd mellanhand.

Enligt *första punkten* kan en värdepapperscentral som hör hemma i en stat inom EES ges ett sådant godkännande. Vad som avses med värdepapperscentral framgår av 1 kap. 3 § lagen (1998:1479) om värdepapperscentraler och kontoföring av finansiella instrument.

I *andra punkten* anges att godkännande kan ges även till en juridisk person hör hemma i en stat inom EES och som har registrerats som förvaltare enligt 3 kap. 7 § lagen om värdepapperscentraler och kontoföring av finansiella instrument, eller som skulle kunna medges en sådan registrering. Med juridisk person avses såväl svenska som utländska juridiska personer. I punkten regleras de som av värdepapperscentralen (Euroclear Sweden AB) har medgivits registrering som förvaltare i Sverige. Godkännande kan även ges till en juridisk person som skulle kunna medges en sådan registrering, dvs. som kan vara kontoförande institut enligt 3 kap. 2 § lagen om värdepapperscentraler och kontoföring av finansiella instrument. I

den gruppen ingår bland annat fondbolag och förvaltningsbolag enligt lagen om värdepappersfonder samt sådana AIF-förvaltare som avses i 3 kap. 1 § lagen om förvaltare av alternativa investeringsfonder. Fondbolag, förvaltningsbolag och AIF-förvaltare kan således bli godkända mellanhänder med stöd av denna punkt, även om de inte är registrerade som förvaltare.

Enligt *tredje punkten* kan godkännande också beviljas en utländsk juridisk person som hör hemma i en stat inom EES och som i den staten har en motsvarande registrering som anges i andra punkten. Registrering som förvaltare får medges samtliga juridiska personer som kan vara kontoförande institut. Vilka dessa är framgår av 3 kap. 2 § lagen om värdepapperscentraler och kontoföring av finansiella instrument.

I *fjärde punkten* ges också möjligheten för utländska juridiska personer utanför EES att bli godkända mellanhänder. En sådan utländsk juridisk person ska motsvara någon av de juridiska personer som avses i punkterna 1–3, dvs. en värdepapperscentral, en juridisk person som kan medges registrering som förvaltare i Sverige eller som har en motsvarande registrering i en annan stat. Den juridiska personen ska dessutom höra hemma i en stat utanför EES som med Sverige har ingått ett skatteavtal som innehåller artiklar om informationsutbyte och bistånd med indrivning av skattefordringar. Biståndet ska motsvara det som följer av indrivningsdirektivet, jfr 19 § första stycket 1 c) samt tredje stycket.

Förslaget behandlas i avsnitt 6.5.3.

38 §

Paragrafen innehåller bestämmelser om Skatteverkets beslut om godkännande.

Av *första stycket* framgår att Skatteverket ska besluta om godkännande som mellanhand om vissa krav är uppfyllda. Enligt första punkten måste den som ansökan avser vara en sådan juridisk person som anges i 37 §, dvs. en sådan juridisk person som kan godkännas som mellanhand. Av andra punkten följer att villkoren i 36 § måste vara uppfyllda. Därmed avses att ansökan har getts in på fastställt formulär samt innehåller ett åtagande om att uppfylla skyldigheten att göra skatteavdrag för källskatt på utdelning. Det tredje och sista kravet som ska vara uppfyllt är att den som ansökan avser med hänsyn till sina ekonomiska förhållanden och

omständigheterna i övrigt ska vara lämplig att godkännas. Skatteverket ska därvid göra en samlad bedömning av lämpligheten i att företaget blir en godkänd mellanhand. Ledande för den slutliga bedömningen bör vara huruvida företaget i fråga kan antas kunna hantera svensk skatt på ett korrekt och förtroendefullt sätt. Är samtliga krav uppfyllda ska Skatteverket besluta om att bevilja sökanden godkännande som mellanhand.

I *andra stycket* anges att om den som ansökan avser är en sådan juridisk person som anges i 37 § 3 eller 4 bör Skatteverket rådgöra med skattemyndighet i den juridiska personens hemviststat innan beslut fattas. Bestämmelserna gäller således bara när sökanden är en utländsk juridisk person som inte är registrerad som förvaltare i Sverige.

Förslaget behandlas i avsnitt 6.5.3.

Återkallelse av beslut om godkännande

39 §

Paragrafen innehåller bestämmelser om när ett godkännande som mellanhand ska återkallas. Det finns tre grunder för återkallelse.

Av *första punken* framgår att ett godkännande som mellanhand ska återkallas om förutsättningarna för godkännande inte längre finns. Därmed avses att sökanden inte skulle ha beviljats godkännande som mellanhand om ansökan hade bedömts vid den nuvarande tidpunkten och med beaktande av nu kända omständigheter. Den andra grunden för återkallelse är om mellanhanden inte fullgör sitt åtagande *(andra punkten)*. Ett godkännande som mellanhand kan således återkallas om mellanhanden inte fullgör skyldigheten att göra skatteavdrag för källskatt på utdelning eller inte sköter någon av de andra uppgifter som sammanhänger med åtagandet. Den tredje grunden för återkallelse av ett godkännande som mellanhand är om mellanhanden begär det *(tredje punkten)*.

Förslaget behandlas i avsnitt 6.5.4.

Omprövning och överklagande

40 §
I paragrafen finns bestämmelser om omprövning av beslut om godkännande respektive återkallelse av godkännande. Bestämmelsen innebär att vissa hänvisade lagrum i 66 kap. skatteförfarandelagen ska tillämpas vid omprövning. Här kan särskilt framhållas att en sådan begäran om omprövning som nu är i fråga ska ha kommit in till Skatteverket inom två månader från den dag då sökande fick del av beslutet. Det gäller även hinder mot omprövning till den sökandes nackdel eftersom det finns möjlighet att återkalla beslutet.

Förslaget behandlas i avsnitt 6.5.5.

41 §
I paragrafen finns bestämmelser om överklagande av beslut om godkännande respektive återkallelse av godkännande. Bestämmelsen innebär att vissa hänvisade lagrum i 67 kap. skatteförfarandelagen ska tillämpas. Här kan särskilt framhållas att ett sådant överklagande som nu är i fråga ska ha kommit in till Skatteverket inom två månader från den dag då sökande fick del av beslutet. Det gäller även prövningstillstånd vid överklagande till kammarrätt.

Förslaget behandlas i avsnitt 6.5.5.

Förfarandet

42 §
Bestämmelser om förfarandet vid uttag av skatt enligt den nya lagen om källskatt på utdelning finns i skatteförfarandelagen.

Ikraftträdandebestämmelser

Lagen om källskatt på utdelning träder enligt *första punkten* i kraft den 1 januari 2022 i fråga om 35–41 §§ och i övrigt den 1 juli 2022.

Av *andra punkten* framgår att lagen ska tillämpas på utdelningar där utdelningstillfället inträffar efter den 30 juni 2022.

I *tredje punkten* anges att kupongskattelagen upphävs i och med ikraftträdandet av den nya lagen. Den upphävda lagen tillämpas

fortfarande på utdelningar där utdelningstillfället inträffar före den 1 juli 2022.

Vad som avses med utdelningstillfället framgår av 5 § andra stycket.

Förslaget behandlas i avsnitt 5.11.

9.2 Förslaget till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)

1 kap.

1 §

Den innehållsförteckning som finns i paragrafen kompletteras med ett nytt kapitel, 13 b kap. Skatteavdrag för källskatt på utdelning. Två ändringar görs även med anledning av att rubriken till avdelning V och till 54 kap. ändras.

2 kap.

1 §

I paragrafen anges vilka skatter som skatteförfarandelagen inte ska tillämpas på. Av *första punkten* framgår att skatt enligt kupongskattelagen (1970:624) är en sådan skatt. Punkten tas bort och övriga punkter i paragrafen numreras därmed om. Genom att den nya lagen om källskatt på utdelning inte tas in i uppräkningen blir skatteförfarandelagen tillämplig på skatt enligt den lagen.

Förslaget behandlas i avsnitt 4.1.2.

3 kap.

4 §

Paragrafen innehåller bestämmelser om vad som avses med beskattningsår för olika skatter. *Tredje punkten*, som innehåller bestämmelser om beskattningsår för källskatt på arbetsinkomst, kompletteras med källskatt på utdelning. För lagarna i punkten införs en numrerad lista i bokstavsordning.

För skatt enligt lagen om källskatt på utdelning avses med beskattningsår det år då utdelningstillfället inträffar. Vad som avses med utdelningstillfället framgår av 5 § andra stycket lagen om källskatt på utdelning.

Förslaget behandlas i avsnitt 6.1.1.

13 b kap. Skatteavdrag för källskatt på utdelning

Kapitlet är nytt och innehåller bestämmelser om skatteavdrag för källskatt på utdelning.

Vem ska göra skatteavdrag för källskatt på utdelning?

Huvudregel

1 §

I paragrafen finns huvudregeln om vem som ska göra skatteavdrag för källskatt på utdelning.

Det är den som är utdelande bolag, ideell förening eller godkänd mellanhand och som betalar ut utdelning som är skattepliktig enligt lagen om källskatt på utdelning som ska göra skatteavdrag. Skyldigheten att göra skatteavdrag vilar således i första hand på det utdelande bolaget. Därmed avses det bolag som initialt betalar ut utdelningen. Med utdelande bolag avses även det förvaltningsbolag som ombesörjer utdelning från en svensk värdepappersfond eller svensk specialfond. En utdelande ideell förening är en ideell förening som lämnar skattepliktig utdelning enligt lagen om källskatt på utdelning, dvs. sådan utdelning som avses i 42 kap. 18 § IL. Vad som avses med godkänd mellanhand framgår av 35 § lagen om källskatt på utdelning.

Skatteavdrag ska inte göras om utdelningen betalas ut till en godkänd mellanhand, vilket följer av 2 §. Då är det i stället den godkända mellanhanden som ska göra skatteavdrag när denne i sin tur betalar ut utdelningen. Även en godkänd mellanhand ska dock betala ut utdelning utan att göra skatteavdrag, om den betalas till en annan godkänd mellanhand.

Att skatteavdrag ska göras för ”sådan skatt” innebär att skatteavdraget ska göras i enlighet med de skattesatser som anges i den nya lagen om källskatt på utdelning.

Sådan utdelning som är skattepliktig enligt 13 § 1 lagen om källskatt på utdelning anses också som utbetalad. Det som avses är utdelning som av någon anledning inte har kunnat betalats ut.

Förslaget behandlas i avsnitt 6.4.1.

Utdelning som betalas ut till godkänd mellanhand

2 §

Paragrafen innehåller undantag från huvudregeln i 1 § om vem som ska göra skatteavdrag.

Om utdelning betalas ut till en godkänd mellanhand ska skatteavdrag inte göras. Godkänd mellanhand definieras i 35 § lagen om källskatt på utdelning. Undantaget gäller såväl när utdelningen betalas från utdelande bolag till godkänd mellanhand som när den betalas från en godkänd mellanhand till en annan godkänd mellanhand.

Förslaget behandlas i avsnitt 6.4.1.

3 §

Paragrafen innehåller undantag från huvudregeln i 1 § om vem som ska göra skatteavdrag.

Enligt huvudregeln ska skatteavdrag göras av utdelande bolag, ideell förening eller godkänd mellanhand som betalar ut utdelning. En godkänd mellanhand ska emellertid i vissa fall göra skatteavdrag även för skattepliktig utdelning som inte betalas ut, när utdelningen avser dennes egna aktieinnehav. Utdelning som betalas till en godkänd mellanhand ska inte föranleda skatteavdrag enligt 2 §. Det innebär att skatteavdrag inte görs på utdelning avseende mellanhandens egna aktier, även om denne inte är obegränsat skattskyldig i Sverige och således skattskyldig för källskatt på utdelning. I dessa fall ska mellanhanden göra skatteavdrag från mottagen utdelning med tillämplig skattesats.

Förslaget behandlas i avsnitt 6.4.1.

Underlag för skatteavdrag för källskatt på utdelning

4 §

Paragrafen innehåller bestämmelser om vilket underlag som ska användas vid skatteavdrag för källskatt på utdelning.

Enligt huvudregeln är underlaget för skatteavdrag den skattepliktiga utdelningen enligt lagen om källskatt på utdelning. Om den som ska göra skatteavdrag inte har tillräckliga uppgifter för att beräkna den skattepliktiga utdelningen är underlaget dock utdelningens bruttobelopp. De uppgifter som avses är till exempel om undantag från skattskyldighet eller från skatteplikt föreligger enligt 6–10 eller 15 §§ lagen om källskatt på utdelning eller om den skattskyldige har rätt till avdrag med ett visst belopp enligt 14 och 18 §§ lagen om källskatt på utdelning. Det sagda innebär att om den skattskyldige inte tillhandahåller tillräckliga uppgifter till den som ska göra skatteavdrag – om till exempel ett omkostnadsbelopp som får dras av vid beräkningen av den skattepliktiga utdelningen – ska skatteavdrag göras från utdelningens bruttobelopp. Det finns därmed lagstöd för att den som ska göra skatteavdrag kan överlåta bedömningen av rätten till undantag eller avdrag till Skatteverket i de fall uppgifterna är bristfälliga eller annars inte tillförlitliga.

Förslaget behandlas i avsnitt 6.4.2.

Uppgiftsskyldighet

5 §

I paragrafen finns en skyldighet för den som gör skatteavdrag att lämna uppgifter om skatteavdragets belopp till den skattskyldige. Uppgiftsskyldigheten kan även fullgöras genom att uppgiften lämnas till någon som ser till att den skattskyldige får del av den. Som exempel på sådana situationer kan nämnas när en mellanhand som inte är godkänd lämnar uppgifter om den skattskyldige så att direktnedsättning (se 17 § lagen om källskatt på utdelning, avsnitt 5.6.2) kan medges. I ett sådant fall kan det vara enklare för den som gör skatteavdraget att lämna uppgift om storleken till den mellanhand som har tillhandahållit uppgifterna.

Förslaget behandlas i avsnitt 6.4.4.

Skatteavdrag vid utdelning av annat än pengar

6 §

I paragrafen finns bestämmelser om skatteavdrag vid utdelning av annat än pengar. Med utdelning av annat än pengar avses utdelning av annat än svensk eller utländsk valuta.

Av *första stycket* följer att vid utdelning av annat än pengar får den som ska göra skatteavdrag betala ut utdelningen till ett särskilt konto i den skattskyldiges namn. Bestämmelsen är således inte tvingande utan ger en möjlighet till den som ska göra skatteavdrag att underlåta att betala ut utdelningen på vanligt sätt. Med särskilt konto avses att tillgångarna ska hållas avskilda så att det är tydligt vilken skattskyldig som äger dem och vilken avkastning som belöper på dessa tillgångar. Även om utdelningen betalas ut till ett särskilt konto anses den kunna disponeras, se 5 § andra stycket lagen om källskatt på utdelning.

Den skattskyldige har ingen rådighet över tillgångar på ett särskilt konto. Rådigheten övergår till den skattskyldige först när kontot upphör. Avkastning på tillgångar på det särskilda kontot ska tillföras kontot och får tas i anspråk av den som ska göra skatteavdrag för att betala källskatt på utdelning eller för att täcka redan betalad sådan skatt.

I *andra stycket* anges när ett särskilt konto ska upphöra. Det kan ske vid två tillfällen. Av *första punkten* framgår att kontot ska upphöra när den skattskyldige betalar ett belopp till den som ska göra skatteavdrag som motsvarar det skatteavdrag som ska göras från utdelningen. Kontot ska enligt *andra punkten* också upphöra om den som ska göra skatteavdrag har tagit avkastning i anspråk med ett belopp som sammanlagt uppgår till det skatteavdrag som ska göras eller som har gjorts. När kontot upphör ska samtliga tillgångar på kontot tillfalla den skattskyldige.

Enligt *tredje stycket* får det i paragrafen angivna förfarandet också tillämpas när en del av utdelningen lämnas i pengar, om den delen inte räcker till för att täcka skatteavdraget.

Förslaget behandlas i avsnitt 6.4.3.

7 §

I paragrafen anges att om en utdelning av annat än pengar avser inköpsrätter ska skatteavdrag göras när inköpsrätten utnyttjas eller

avyttras. Det sammanhänger med att utdelningstillfället, och därmed skattskyldighetens inträde, är framflyttat för inköpsrätter enligt 34 § lagen om källskatt på utdelning.

Förslaget behandlas i avsnitt 6.4.3.

Övriga bestämmelser om skatteavdrag

8 §

Paragrafen innehåller hänvisningar till andra bestämmelser om skatteavdrag som ska tillämpas avseende skatteavdrag för källskatt på utdelning.

Av *första punkten* framgår att bestämmelserna om återbetalning av skatteavdrag i 10 kap. 20 § första stycket ska tillämpas. Det innebär att om avdragen skatt ännu inte betalats in till Skatteverket ska den som har gjort skatteavdrag med för högt belopp betala tillbaka mellanskillnaden till den skattskyldige.

Enligt *andra punkten* ska även bestämmelserna om föreläggande i 10 kap. 21 § tillämpas. Skatteverket får enligt den hänvisade bestämmelsen förelägga den som inte fullgör sin skyldighet att göra skatteavdrag eller lämna uppgifter, i syfte att denne ska fullgöra sin skyldighet.

Förslagen behandlas i avsnitt 6.4.4.

23 kap.

2 §

Paragrafen innehåller den grundläggande skyldigheten att lämna kontrolluppgifter avseende fysiska personer som är begränsat skattskyldiga.

I det *tredje stycket*, som är nytt, införs ett undantag från kontrolluppgiftsskyldigheten avseende kontrolluppgifter enligt första stycket. Sådana kontrolluppgifter ska inte lämnas om sådan utdelning som på grund av skyldigheten att göra skatteavdrag för källskatt på utdelning ska redovisas i en särskild skattedeklaration. Begränsningen i skyldigheten att lämna kontrolluppgifter gäller dock inte uppgifter som ska lämnas enligt 22 a och 22 b kap., dvs. på grund av vissa internationella åtaganden.

Förslaget behandlas i avsnitt 6.6.2.

26 kap.

1 §

I paragrafen anges innehållet i kapitlet. Ändringarna är föranledda av att tre nya paragrafer, 9 a, 25 a och 37 a §§, införs.

9 a §

Paragrafen, som är ny, innehåller bestämmelser om vilken skattedeklaration som ska lämnas för källskatt på utdelning och när sådan skattedeklaration ska lämnas.

Den grundläggande skyldigheten att lämna skattedeklaration finns i 26 kap. 2 § 1, där det anges att skattedeklaration ska lämnas av den som är skyldig att göra skatteavdrag. Den som är skyldig att göra skatteavdrag för källskatt på utdelning enligt bestämmelserna i 13 b kap. ska lämna en särskild skattedeklaration för varje utdelningstillfälle. Vad som avses med utdelningstillfället framgår av 5 § andra stycket lagen om källskatt på utdelning.

Förslaget behandlas i avsnitt 6.7.1.

19 §

I paragrafen finns bestämmelser om vilka uppgifter som ska lämnas i en arbetsgivardeklaration.

I det nya *andra stycket* finns ett undantag från uppgiftskravet i första stycket 3. En arbetsgivardeklaration ska inte innehålla en sådan uppgift som också redovisas i en särskild skattedeklaration avseende källskatt på utdelning.

Förslaget behandlas i avsnitt 6.7.1.

25 a §

I paragrafen, som är ny, finns bestämmelser om vilka uppgifter som ska lämnas i en särskild skattedeklaration avseende källskatt på utdelning. Att nödvändiga identifikationsuppgifter ska lämnas för samtliga som ska identifieras i skattedeklaration framgår av 18 §. Med nödvändiga identifikationsuppgifter avses i detta fall även utländskt skatteregistreringsnummer eller motsvarande, när den som ska identifieras inte är obegränsat skattskyldig. Det följer av den föreslagna 6 kap. 4 a § första stycket skatteförfarandeförordningen.

Första stycket innehåller en uppräkning av vad en särskild skattedeklaration avseende källskatt på utdelning ska innehålla.

Av *första punkten* framgår att identifikationsuppgifter för den andel som utdelningen härrör från ska anges. Därmed avses i första hand ISIN-nummer, se 6 kap. 4 a § andra stycket skatteförfarandeförordningen. Om sådant nummer saknas ska andelens beteckning anges.

Enligt *andra punkten* ska uppgift lämnas om tidpunkten för utdelningstillfället, dvs. det datum då utdelningstillfället inträffade.

I *tredje punkten* anges att uppgift ska lämnas om den del av den skattepliktiga utdelningen som avser utdelning som inte har betalats ut. Det som avses är det samlade beloppet av utdelning som enligt 13 § 1 lagen om källskatt på utdelning är skattepliktig trots att den inte har betalats ut.

Uppgift ska enligt *fjärde punkten* också lämnas om det sammanlagda skattebeloppet. Det är summan av gjorde skatteavdrag som avses, vilken ska motsvara inbetalningen av källskatt.

Av *femte punkten* framgår att uppgift om utdelningsbelopp, skattebelopp och skatterättslig hemvist ska lämnas för varje skattskyldig för vilken skatt tagits ut med en lägre skattesats än 30 procent. Det är alltså uppgifter för sådana skattskyldiga som medgivits direktnedsättning vid utdelningstillfället, med stöd av tillämpligt skatteavtal. Att information finns om identitet och skatterättslig hemvist är ett krav för direktnedsättning. Enligt *sjätte punkten* ska samma uppgifter lämnas avseende skattskyldiga som har beskattats med 30 procents källskatt, om sådana uppgifter finns tillgängliga. Det kan ju vara bristen på tillförlitliga uppgifter när det till exempel gäller skatterättslig hemvist som medför att skatt tas ut med 30 procent. Om uppgiften saknas kan den inte heller lämnas. Dock ska de uppgifter som finns lämnas. Finns det uppgift om TIN ska den lämnas även om till exempel adressuppgifter eller skatterättslig hemvist saknas. Alla uppgifter som kommer in avseende denna grupp förbättrar Skatteverkets möjligheter till avstämning mot skattedeklarationen om det inkommer en ansökan om återbetalning.

Av *sjunde punkten* följer att uppgift ska lämnas om det totala utdelningsbeloppet för varje godkänd mellanhand. När utdelning betalas till godkänd mellanhand ska skatteavdrag inte göras enligt 13 b kap. 3 §. För att Skatteverket ska kunna kontrollera utdelningen ska uppgift dock lämnas om identitet och utdelningsbolag för godkända mellanhänder.

Slutligen ska enligt *åttonde punkten* uppgift lämnas om utdelningsbelopp och skattebelopp för varje annan mottagare som varken är skattskyldig eller godkänd mellanhand. Det kan till exempel vara en betalning till någon som agerar som mellanhand men som inte är godkänd av Skatteverket, t.ex. en utländsk bank. I ett sådant fall ska skatteavdrag göras med 30 procent och redovisning ska ske av såväl skattebeloppet som utdelningsbeloppet och mottagarens identitet.

Av *andra stycket* framgår att en godkänd mellanhand som ska göra skatteavdrag på mottagen utdelning enligt 13 b kap. 3 §, också ska lämna uppgift om utdelningsbelopp och skattebelopp för den utdelningen. När det är mottagaren själv som ska redovisa källskatten är det klarlagt vilket skatteavtal som ska tillämpas på utdelningen. Direktnedsättning kan därför alltid tillämpas på sådan utdelning, om det är möjligt enligt skatteavtalet i fråga.

I det *tredje stycket* anges att uppgifter som avses i första stycket 5 inte behöver lämnas om det av tillämpligt skatteavtal följer att källskatt på utdelning inte får tas ut. Bestämmelsen är ett undantag från uppgiftsskyldigheten avseende skattskyldiga som medgetts direktnedsättning. Undantaget innebär att identifikationsuppgifter, uppgift om utdelningsbelopp och skatterättslig hemvist inte behöver lämnas om skatteavtalet anger att Sverige inte får ta ut någon källskatt.

Förslaget behandlas i avsnitt 6.7.2.

35 §

Paragrafen innehåller bestämmelser om när särskilda skattedeklarationer ska lämnas. Särskild skattedeklaration avseende källskatt på utdelning ska lämnas senast två månader efter utdelningstillfället. Vad som avses med utdelningstillfället framgår av 5 § andra stycket lagen om källskatt på utdelning.

Förslaget behandlas i 6.7.3.

34 kap.

1 §

I paragrafen anges innehållet i kapitlet. Ändringen är föranledd av att en ny paragraf, 12 §, införs.

12 §

Den nya paragrafen innehåller en uppgiftsskyldighet för den som är skattskyldig för källskatt på utdelning.

Av *första stycket* framgår att den som är skattskyldig enligt lagen om källskatt på utdelning ska till den som är skyldig att lämna uppgifter om den skattskyldige i en särskild skattedeklaration lämna de uppgifter som behövs för att uppgiftsskyldigheten ska kunna fullgöras. Det är den som inte är obegränsat skattskyldig och som har rätt till utdelningen vid utdelningstillfället som är skattskyldig, se 5 § första stycket lagen om källskatt på utdelning samt avsnitt 5.4.1. Uppgifterna behöver inte lämnas direkt från den skattskyldige till den som ska lämna skattedeklaration, utan kan förmedlas till denne av andra som inte är skyldiga att lämna sådan deklaration. För att uppgiftsskyldigheten ska kunna fullgöras behöver det utdelande bolaget eller godkänd mellanhand ha tillgång till de uppgifter som anges i 26 kap. 25 a §.

Enligt *andra stycket* ska uppgifterna lämnas när den som är skyldig att lämna särskild skattedeklaration begär det. Den som ska lämna skattedeklaration har således möjlighet att i god tid inhämta de uppgifter som behövs. Om sådana uppgifter har lämnats tidigare, t.ex. inför utdelning året innan, ska uppgifter om ändrade förhållanden lämnas genast.

Förslaget behandlas i avsnitt 6.7.4.

41 kap.

3 §

I paragrafen finns bestämmelser om vem som får revideras.

Enligt den nya *tolfte punkten* får revision göras hos den som har ansökt om godkännande som mellanhand enligt 36 § lagen om källskatt på utdelning eller som har ett sådant godkännande. Även om bestämmelsens lydelse öppnar för att revision ska kunna göras hos ett utländskt företag är den praktiska möjligheten till ett sådant förfarande beroende av huruvida det finns internationella överenskommelser om detta.

Förslaget behandlas i avsnitt 6.9.2.

54 kap.

1 §

Paragrafen innehåller bestämmelser om beslut avseende särskild inkomstskatt i de fall när den skattskyldige redovisar skatten.

I det nya *andra stycket* anges hur beslut ska fattas när det gäller de uppgifter som redovisas i en särskild skattedeklaration avseende källskatt på utdelning. Om källskatt på utdelning ska redovisas för varje utdelningstillfälle, ska beslut om skatten fattas för varje utdelningstillfälle för sig med ledning av innehållet i en sådan särskild skattedeklaration som avses i 26 kap. 9 a § och andra tillgängliga uppgifter. Beslutet omfattar samtliga uppgifter i den lämnade skattedeklarationen, men har ingen formell rättsverkan avseende de skattskyldiga. I stället reglerar beslutet förhållandet mellan den som är skyldig att göra skatteavdrag och Skatteverket.

Av *tredje stycket* framgår att bestämmelserna i 53 kap. 2 § första stycket och 4 § också ska tillämpas. Innebörden av detta är att om en särskild skattedeklaration avseende källskatt på utdelning har lämnats i rätt tid och på rätt sätt, anses ett beslut om skatten ha fattats i enlighet med deklarationen. Om en sådan skattedeklaration inte har lämnats i rätt tid eller på rätt sätt eller om skatten inte har redovisats i deklarationen, ska varje oredovisad skatt anses ha beslutats till noll kronor. Redovisas skatten senare, anses ett beslut i stället ha fattats i enlighet med redovisningen, om inte ett beslut om omprövning har meddelats dessförinnan.

Förslaget behandlas i avsnitt 6.11.1.

2 §

I paragrafen regleras möjligheten att ta ut källskatt på utdelning från den skattskyldige i efterhand. Skatteverket får inom den tid och på det sätt som gäller för omprövning besluta att den som är skattskyldig enligt lagen om källskatt på utdelning ska betala skatt.

När det gäller källskatt på utdelning finns det ingen grundläggande möjlighet för den skattskyldige att själv göra skatteavdrag eller redovisa skatten. Utgångspunkten är i stället att den som betalar ut utdelning till någon som är skattskyldig alltid ska göra skatteavdrag för källskatt. Avdragen skatt ska redovisas i en särskild skattedeklaration och vara inbetald senast två månader efter utdelningstillfället.

Om en utbetalare inte gör skatteavdrag med rätt belopp, får Skatteverket enligt 59 kap. 2 § besluta att utbetalaren ska betala det belopp som skulle ha dragits av. Av 59 kap. 3 § framgår att om utbetalaren görs ansvarig ska ett beslut om betalningsskyldighet som huvudregel även fattas för mottagaren.

Mottagarens skattskyldighet påverkas inte av utbetalarens skyldighet att göra skatteavdrag och ansvar när skatteavdrag inte görs med rätt belopp. Mottagaren har nämligen i egenskap av skattskyldig alltid ett ansvar för att skatten betalas. En annan sak är att om utbetalaren gör ett korrekt skatteavdrag behöver mottagaren aldrig betala in någon skatt. Det sagda innebär att om utbetalaren inte gör något skatteavdrag, är mottagaren skyldig att betala skatten. Skatteverket får i sådana fall besluta att även mottagaren ska betala skatten, dvs. göra mottagaren och utbetalaren solidariskt betalningsansvariga.

Förslaget behandlas i avsnitt 6.11.2.

3 §

Paragrafen innehåller bestämmelser om att den skattskyldige efter ansökan kan tillgodoräknas för högt avdragen skatt.

Om skatteavdrag för källskatt på utdelning har gjorts med för högt belopp ska Skatteverket efter ansökan besluta att den skattskyldige ska tillgodoräknas det överskjutande beloppet. Detta är således det förfarande som närmast kan liknas vid omprövning på den skattskyldiges initiativ, även om det ges en annan benämning. Samma lagstiftningsteknik används som avseende särskild inkomstskatt för utomlands bosatta och utomlands bosatta artister.

Kravet på bevisning för att få återbetalning av för högt avdragen skatt är i princip detsamma som gäller för att få skatteavtalsrättsliga förmåner direkt vid utdelningstillfället. Den skattskyldige som påstår att förutsättningar föreligger för en lägre skatt än vad som tagits ut ska också visa att så är fallet. Bevisbördan vilar på den skattskyldige i dessa fall. Det ska till exempel vara klarlagt vilket skatteavtal som ska tillämpas på utdelningen för att återbetalning ska medges när skatt har dragits av med för hög procentsats. Det är även den skattskyldige som till exempel ska visa att denne är en sådan utländsk specialfond som är undantagen från källskatt på utdelning.

Om individualiserade uppgifter inte har lämnats för den skattskyldige i skattedeklarationen ankommer det även på den

skattskyldige att visa att denne har fått den ifrågavarande utdelningen och att det påstådda skatteavdraget har gjorts.

Förslaget behandlas i avsnitt 6.11.3.

56 kap.

9 §

Paragrafen innehåller bestämmelser om slutskatteberäkning. I *andra stycket* anges vilken skatt som ska dras av från den skattskyldiges slutliga skatt. Källskatt på utdelning som har betalats ska dras av, om den skattskyldige var obegränsat skattskyldig vid utdelningstillfället. Sådan felaktigt avdragen källskatt kan därmed användas vid beräkningen av om den skattskyldige ska betala eller tillgodoräknas inkomstskatt.

Förslaget behandlas i avsnitt 6.11.4.

62 kap.

8 §

I paragrafen finns bestämmelser om betalningstidpunkten för vissa skatter och avgifter. Av *andra stycket 3* följer att särskild inkomstskatt och källskatt på utdelning som har beslutats enligt 54 kap. 2 § senast ska betalas den förfallodag som infaller närmast efter det att 30 dagar har gått från den dag beslut fattades. Förfallodagarna anges i 62 kap. 9 §.

Förslaget behandlas i avsnitt 6.12.2.

65 kap.

16 §

I paragrafen finns bestämmelser om intäktsränta. Ett beslut om tillgodoräknande av källskatt på utdelning enligt 54 kap. 3 §, dvs. ett bifall till den skattskyldiges ansökan om återbetalning, ska också innebära att intäktsränta ska beräknas på det därigenom uppkomna överskottet.

Förslaget behandlas i avsnitt 6.12.4.

66 kap.

27 §

Paragrafen innehåller bestämmelser om under vilka förutsättningar ett beslut till nackdel för den skattskyldige får meddelas även efter den ordinarie tidsfristens utgång, s.k. efterbeskattning.

Enligt *fjärde punkten e)* får ett sådant beslut fattas om det föranleds av ett beslut i ett ärende eller mål om huruvida en inkomst ska beskattas enligt inkomstskattelagen eller enligt lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta, lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl., eller lagen om källskatt på utdelning. Det finns således en möjlighet att inom sexårsfristen ompröva beskattningen om det beslutas att en utdelning som föranlett källskatt i stället ska tas upp enligt inkomstskattelagen eller tvärtom.

Förslaget behandlas i avsnitt 6.13.1.

Ikraftträdandebestämmelser

Av *första punkten* framgår att de föreslagna lagändringarna ska träda i kraft den 1 juli 2022.

Enligt *andra punkten* ska lagen i dess nya lydelse tillämpas på utdelningar där utdelningstillfället inträffar efter den 30 juni 2022 2022. Vad som avses med utdelningstillfället framgår av 5 § andra stycket lagen om källskatt på utdelning.

9.3 Förslag till lag om ändring i skattebrottslagen (1971:69)

18 §

I paragrafen, som är ny, anges att vid tillämpningen av skattebrottslagen ska uppgift som ska lämnas enligt 34 kap. 12 § SFL likställas med uppgift som ska lämnas till myndighet. Bestämmelsen ersätter 25 § kupongskattelagen.

Förslaget behandlas i avsnitt 7.6.

9.4 Förslag till lag om ändring i lagen (1990:313) om Europarårds- och OECD-konventionen om ömsesidig handräckning i skatteärenden

Bilaga 2
I bilagan ändras hänvisningen till kupongskattelagen till att i stället avse den nya lagen om källskatt på utdelning.

9.5 Förslag till lag om ändring i lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel

10 a §
I paragrafen tas hänvisningen till kupongskattelagen bort.

Förslaget behandlas i avsnitt 5.4.8.

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

1 §
I paragrafen anges tillämpningsområdet för lagen (1995:575) mot skatteflykt, förkortad skatteflyktslagen. Lagen ska även tillämpas vid fastställande av underlag för att ta ut källskatt på utdelning.

Förslaget behandlas i avsnitt 7.2.2.

3 a §
I paragrafen, som är ny, finns bestämmelser om särskild skattskyldighet i vissa fall.

Om skatteflyktslagen tillämpas för att fastställa underlag för källskatt på utdelning, ska den som tagit emot utdelningen anses som skattskyldig. Det innebär att källskatt på utdelning i vissa fall ska tas ut av utdelningsmottagaren, trots att så inte skulle bli fallet vid tillämpning av skatteflyktslagens rättsföljdsregler i 3 §. När det gäller källskatt på utdelning har således 3 a § företräde framför den normala rättsföljden enligt 3 §, om förutsättningarna för tillämpning är uppfyllda. Även en person som är obegränsat skattskyldig i Sverige kan bli skattskyldig för källskatt på utdelning enligt denna paragraf.

Om Skatteverket vill tillämpa den särskilda skattskyldigheten i det enskilda fallet ska myndigheten begära detta i den framställning som enligt 4 § ska göras till förvaltningsrätten.

Bestämmelsen om särskild skattskyldighet gäller dock bara om tillämpning av de vanliga rättsföljdsreglerna i 5 § skulle innebära att det inte blir någon nettobeskattning av utdelningen i Sverige. Därmed avses att utdelningen vid en samlad bedömning av alla relevanta steg i ett förfarande, inte träffas av svensk andraledsbeskattning. Det förfarande som har medfört att mottagaren av utdelningen inte är den som har rätt till densamma måste också medföra att utdelningen sammantaget inte beskattas i Sverige. Genom användningen av termen nettobeskattning tydliggörs att det inte är tillräckligt att en utdelning tas upp. Om inkomstbeskattningen av utdelningen neutraliseras genom en direkt sammanhängande betalning som får dras av har någon nettobeskattning inte skett.

Förslaget behandlas i avsnitt 7.3.6.

9.7 Förslag till lag om ändring i lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor

1 §

I paragrafen ändras hänvisningen till kupongskattelagen till att i stället avse den nya lagen om källskatt på utdelning.

Förslaget behandlas i avsnitt 6.14.

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

1 kap. 17 §, 3 kap. 21 § och 6 kap. 18 §

I paragraferna ändras hänvisningarna till kupongskattelagen till att i stället avse den nya lagen om källskatt på utdelning.

9 kap. 4 §

Paragrafen innehåller en uppräkning av svenska skatter som inte får dras av. Ändringen innebär att kupongskatt ändras till källskatt på utdelning.

44 kap. 33 §

I paragrafen finns bestämmelser om omkostnadsbeloppet i vissa fall när det företag som gett ut ett värdepapper har trätt i likvidation.

Enligt *första stycket* ska vid en avyttring av ett värdepapper hänsyn tas till omkostnadsbelopp som har dragits av tidigare på grund av likvidation. Det omkostnadsbelopp som dragits av tidigare får inte dras av en gång till. Ändringen innebär att det också gäller för omkostnadsbelopp som dragits av enligt 14 § lagen om källskatt på utdelning. När det gäller källskatt får omkostnadsbeloppet beaktas vid en eventuell utskiftning i likvidation. Om företaget inte upplöses, den skattskyldige blir obegränsat skattskyldig i Sverige och sedan avyttrar värdepappret ska den delen av omkostnadsbeloppet som dragits av i samband med utskiftningen inte beaktas vid kapitalvinstberäkningen. Detsamma gäller om likvidationen avslutas enligt bestämmelserna i andra stycket.

Förslaget behandlas i avsnitt 5.5.6.

9.9 Förslag till förordning om ändring i förordningen (1977:937) om allmänna förvaltningsdomstolars behörighet m.m.

7 a §

Paragrafen innehåller en uppräkning av vilka beslut av Skatteverket som ska tas upp av Förvaltningsrätten i Falun.

Ändringen av *tredje punkten* innebär att hänvisningen till ärenden enligt kupongskattelagen byts ut till att avse ärenden enligt lagen om källskatt på utdelning eller skatteförfarandelagen i fråga om källskatt på utdelning. Alla beslut i ärenden avseende källskatt på utdelning, oavsett om de fattas med stöd i den materiella lagen eller i skatteförfarandelagen, ska således tas upp av Förvaltningsrätten i Falun om de överklagas. Även en framställan om tillämpning av lagen mot skatteflykt avseende källskatt på utdelning ska göras vid den förvaltningsrätten.

Förslaget behandlas i avsnitt 6.13.2.

Ikraftträdandebestämmelser

Förordningen träder i kraft den 1 januari 2022. Paragraferna i lagen om källskatt på utdelning träder dock i kraft vid olika datum. De bestämmelser som gäller ansökan och beslut om status som godkänd mellanhand träder i kraft vid samma tidpunkt som förordningen. Dessa beslut kan också överklagas. Efter ikraftträdandet kan det emellertid fortfarande förekomma ärenden enligt kupongskattelagen, eftersom den lagen upphör att gälla först den 1 juli 2022. Förordningen i dess äldre lydelse ska därför tillämpas även efter ikraftträdandet i fråga om ärenden enligt kupongskattelagen.

9.10 Förslag till förordning om ändring i skatteförfarandeförordningen (2011:1261)

4 kap.

1 §

I paragrafen finns bestämmelser om att uppgift om skatteavdragets belopp ska anges i utländsk valuta när ersättning som är skattepliktig inkomst enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt förutomlands bosatta eller lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. har betalats ut i utländsk valuta.

Enligt det nya *andra stycket* ska detsamma gälla för uppgift om skatteavdragets belopp avseende källskatt på utdelning som ska lämnas till följd av 13 b kap. 5 § skatteförfarandelagen (2011:1244), när utdelningen har betalats ut i utländsk valuta.

Förslaget behandlas i avsnitt 6.4.4.

2 §

Paragrafen innehåller bestämmelser om omräkning till svenska kronor när skatteavdrag enligt 1 § har gjorts i utländsk valuta. Ändringen av den befintliga bestämmelsen görs med anledning av att det införs ett nytt andra stycke i 1 §.

Det görs även ett tillägg när uppgifter lämnas enligt den nya bestämmelsen i 1 § andra stycket, dvs. när skatteavdrag för källskatt på utdelning görs från en utdelning i utländsk valuta. I ett sådant fall

ska skatteavdraget räknas om till svenska kronor enligt valutakursen vid utdelningstillfället.

Förslaget behandlas i avsnitt 6.4.4.

6 kap.

4 a §

I paragrafen, som är ny, finns kompletterande bestämmelser till 26 kap. 18 och 25 a § SFL, där det anges vilka uppgifter som ska finnas i en särskild självdeklaration avseende källskatt på utdelning.

Av *första stycket* framgår att en sådan särskild skattedeklaration ska innehålla uppgift om utländskt skatteregistreringsnummer, s.k. TIN (tax identification number), för de som inte är obegränsat skattskyldiga. Bestämmelsen förtydligar i detta avseende vad som avses med nödvändiga identifikationsuppgifter enligt 26 kap. 18 § 1 SFL.

I *andra stycket* anges att med identifikationsuppgifter i 26 kap. 25 a § första stycket 1 SFL avses ISIN-nummer om sådant finns. Saknas sådant nummer ska andelens beteckning eller motsvarande namn anges. Denna bestämmelse förtydligar vad som avses med identifikationsuppgifter för den andel som utdelningen härrör från.

Förslaget behandlas i avsnitt 6.7.2.

13 kap.

1 §

Paragrafen innehåller bestämmelser om vad som ska bifogas en ansökan enligt 54 kap. 3 eller 4 § skatteförfarandelagen (2011:1244) om att få tillgodoräknas särskild inkomstskatt.

I det nya *andra stycket* anges vad som ska finnas i en motsvarande ansökan avseende källskatt på utdelning. En sådan ansökan ska innehålla uppgift om utländskt skatteregistreringsnummer eller motsvarande för den som ansökan avser. Den som ansöker som sådant tillgodoräknande på grund av anstånd med betalning av källskatt enligt 19 eller 20 § lagen om källskatt på utdelning ska tillsammans med ansökan ge in underlag som visar att förutsättningarna för anstånd är uppfyllda. Av underlaget ska det också framgå hur beräkningen enligt 21–25 §§ samma lag har gjorts.

Förslaget behandlas i avsnitt 6.11.3.

Ikraftträdandebestämmelser

Förordningsändringarna träder i kraft den 1 juli 2022. Genom förordningen upphävs också kupongskatteförordningen. Den upphävda förordningen tillämpas fortfarande på utdelningar där utdelningstillfället inträffar före den 1 juli 2022. Vad som avses med utdelningstillfället framgår av 5 § andra stycket lagen om källskatt på utdelning.

Utredningens uppdrag

Uppdraget beslutat 2017-11-02, dnr Fi2017/04226/PE

Uppdrag att göra en översyn av den kupongskatterättsliga regleringen

Sammanfattning

Den kupongskatterättsliga regleringen är föråldrad och i behov av en översyn. En utredare ska därför göra en översyn av den kupongskatterättsliga regleringen i syfte att ta fram förslag till ett effektivt, modernt och förutsägbart regelverk som är förenligt med EU-rätten. Uppdraget ska redovisas senast den 15 december 2018.

Bakgrund

Kupongskatten är en definitiv källskatt som ersätter den statliga inkomstskatten för de som omfattas av den. Kupongskattelagen (1970:624) och kupongskatteförordningen (1971:49) trädde i kraft den 1 januari 1971 och huvuddragen i regleringen har legat fast sedan dess.

Kupongskatt tas ut på utdelning på andelar i svenska aktiebolag och europabolag med säte i Sverige samt svenska värdepappersfonder och specialfonder. Med utdelning avses även vissa andra betalningar, t.ex. utskiftning vid bolagets likvidation. Skattskyldig till kupongskatt är som utgångspunkt utländska andelsägare som är utdelningsberättigade. Kupongskatt tas ut med 30 procent av utdelningen. Sverige har emellertid i flera skatteavtal reducerat sitt skatteanspråk.

Skatteförfarandelagen (2011:1244), som trädde i kraft den 1 januari 2012, innehåller bestämmelser om förfarandet vid uttag av skatter och avgifter och ska i stort sett gälla för hela skatteförfarandet. Bestämmelserna i skatteförfarandelagen blir endast tillämpliga på skatter och avgifter som tas ut enligt lagen, om inte något annat särskilt anges.

Skatteförfarandelagen gäller inte för skatt som tas ut enligt kupongskattelagen. Vissa bestämmelser i skatteförfarandelagen gäller dock även för kupongskatt, eftersom det finns hänvisningar i kupongskattelagen till vissa bestämmelser i skatteförfarandelagen.

Uppdraget

Den kupongskatterättsliga regleringen är föråldrad och i behov av en översyn. Det gäller såväl den redaktionella och språkliga utformningen av kupongskattelagen och kupongskatteförordningen som regelverkets tekniska utformning.

Den ökande internationaliseringen ställer nya krav på regleringens utformning. En viktig princip för skattepolitiken är att skattelagstiftningen ska vara förenlig med EU-rätten. Bestämmelserna i kupongskattelagen behöver anpassas till EU-rätten i flera avseenden. Svenska domstolar har exempelvis i flera fall funnit att kupongskatt inte kan tas ut med hänvisning till EU-rätten. Högsta förvaltningsdomstolen har även med hänvisning till EU-domstolens praxis funnit att ränta ska utgå på återbetalning av kupongskatt som har tagits ut i strid med EU-rätten, även om det i kupongskattelagen saknas bestämmelser om ränta vid återbetalning (HFD 2016 ref. 47). Fråga om förutsättningarna för rätt till ränta när kupongskatt återbetalas av annan orsak än att skatten har tagits ut i strid med EU-rätten är föremål för prövning i Högsta förvaltnings-domstolen (mål nr 109-17).

Förfarandet för att innehålla och återbetala källskatt har diskuterats inom både OECD och EU i syfte att underlätta för skattskyldiga och för att förbättra skattemyndigheternas kontrollmöjligheter. Källskatteförfarandet ingår också i Europeiska kommissionens handlingsplan för skapandet av en kapitalmarknadsunion. I syfte att undanröja hinder för gränsöverskridande investeringar kommer kommissionen inom

ramen för kapitalmarknadsunionen att ta initiativ till en uppförandekod för källskatteförfarandet.

Det är angeläget att den kupongskatterättsliga regleringen inte kan kringgås. Av betydelse i detta sammanhang är bl.a. utformningen av den s.k. bulvanregeln i 4 § tredje stycket kupongskattelagen och hur den utdelningsberättigade ska kunna identifieras och kontrolleras.

Det saknas i stor utsträckning bestämmelser om förfarande i kupongskattelagen. Det finns exempelvis inga bestämmelser om omprövning och tidsgränser för olika krav och rättelser. Vissa bestämmelser är ålderdomliga och inte anpassade efter dagens moderna IT-miljö. Proceduren att påföra kupongskatt i efterhand med uppförande i särskild längd är särskilt ålderdomlig och avviker från hur andra skattebeslut hanteras.

Mot denna bakgrund ska utredaren se över den kupongskatterättsliga regleringen i syfte att ta fram förslag till ett effektivt, modernt och förutsägbart regelverk som är förenligt med EU-rätten. I uppdraget ingår att

– se över den redaktionella, språkliga och tekniska utformningen av kupongskatteregleringen,

– analysera och ta ställning till vilka som ska vara skattskyldiga för kupongskatt,

– undersöka om utformningen av kupongskatten leder till skattebortfall eller kringgåenden och ta ställning till hur det bör åtgärdas,

– analysera förhållandet mellan kupongskatten och EU-rätten och vid behov ta ställning till hur kupongskatten bör anpassas till EU-rätten,

– se över förhållandet mellan

1. kupongskattelagen och skatteförfarandelagen och ta ställning till om den nuvarande ordningen med egna förfarandebestämmelser och hänvisningar till skatteförfarandelagen ska behållas och kompletteras eller om kupongskatt ska omfattas av skatteförfarandelagens tillämpningsområde,
2. kupongskatten och processen i de allmänna förvaltningsdomstolarna och ta ställning till om beslut av Skatteverket som enligt nuvarande ordning

överklagas till en förvaltningsrätt bör kunna tas upp av samtliga förvaltningsrätter,

3. kupongskattelagen och lagen (1995:575) mot skatteflykt och ta ställning till om 4 § tredje stycket kupongskattelagen bör anpassas till eller ersättas av lagen mot skatteflykt, och
4. kupongskattelagen och skattebrottslagen (1971:69) och ta ställning till om 25 § kupongskattelagen ska behållas eller tas in i skattebrottslagen.

Utredaren ska redogöra för fördelar och nackdelar med olika alternativ och med utgångspunkt i den genomförda översynen lämna förslag till en ny kupongskattelag samt förslag på övriga författningsändringar som bedöms som nödvändiga.

Den redaktionella och språkliga utformningen av den kupongskatterättsliga regleringen bör vara överskådlig och lättillgänglig samt innehålla ett modernt språk.

Konsekvensbeskrivningar

Utredaren ska redovisa offentligfinansiella konsekvenser och andra konsekvenser av förslagen i enlighet med 14 och 15 §§ kommittéförordningen (1998:1474). Även förslagens påverkan på den administrativa bördan för företag och effekter för Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna ska redovisas.

Uppdragets genomförande

Utredaren ska följa och beakta utvecklingen av det pågående internationella arbetet. Vid genomförandet av uppdraget ska samråd ske med Skatteverket, Sveriges domstolar och övriga berörda myndigheter samt värdepapperscentraler och andra relevanta aktörer.

Redovisning av uppdraget

Uppdraget ska redovisas senast den 15 december 2018.

Referensgrupp

Följande personer har deltagit i utredningens referensgrupp eller annars varit utredningen behjälplig genom att svara på frågor eller tillhandahålla information.

Marcus Andersson	*Skatterättsnämnden*
Tomas Andersson	*Skatteverket*
Stig von Bahr	*f.d. domare vid EU-domstolen*
Torbjörn Bernebrant	*Skatteverket*
Thomas Byström	*Domstolsverket*
Christina Eng	*Skatterättsnämnden*
Lena Eriksson	*Skatteverket*
Isabella de Feudis	*SVCA*
Ella Grundell	*Swedbank*
Mats Gunnarsson	*Euroclear Sweden AB*
Roland Gustavsson	*Skatteverket*
Ulrika Hansson	*Svenska Bankföreningen*
Harri Joiniemi	*Finnish Ministry of Finance*
Lars Jonsson	*SVCA*
Hans Levén	*SEB*
Merja Lohela	*Skatteverket*
Magnus Lundberg	*Skatteverket*
Linda Löfgren	*Finansinspektionen*
Ingrid Melbi	*PWC*
Peter Melz	*Stockholms Universitet*
Peter Nilsson	*KPMG*
Fredrik Nordling	*Skatteverket*
Satu Pentikäinen	*Finnish Tax Administration*
Birgitta Pettersson	*Skatterättsnämnden*
Katja Pussila	*Finnish Tax Administration*
Ylva Rhenman	*Euroclear Sweden AB*

Charlotte Rydin	*Finansinspektionen*
Karin Sköld Berzelius	*Skatteverket*
Vigg Troedsson	*Fondhandlareföreningen*
Sten Tärnbro	*SVCA*
Ulrika Vretendahl	*Skatteverket*
Helene Wall	*Fondbolagens förening*
Jakob Ulrik Wassard Schou	*Danish Ministry of Taxation*
Annica Woods	*Handelsbanken*
Madeleine Åkerman	*Nordea*

Internationell utblick

Skatteavtalen och utdelningsbegreppet

OECD:s modellavtal

OECD (Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling) antog det första modellavtalet för skatt 1963 och sedan dess har det uppdaterats och modifierats flera gånger. Senast modellavtalet uppdaterades var 2017 med anledning av resultatet av OECD:s projekt att motverka skattebaserodering och vinstförflyttning.[1] Sverige har, liksom de flesta andra stater, valt att följa modellavtalet vid utformningen av skatteavtal. Sverige har hittills ingått skatteavtal med 106 stater med modellavtalet som grund. Därutöver har Sverige ingått 16 avtal om skattskyldighet i vissa specificerade fall samt 28 avtal om informationsutbyte.

Med skatteavtal avses i 2 kap. 35 § inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, ett avtal för undvikande av dubbelbeskattning på inkomst och i förekommande fall, på förmögenhet som ingåtts av Sverige med en annan stat eller utländsk jurisdiktion, om inte annat anges eller framgår av sammanhanget. Skatteavtal inkorporeras i svensk rätt genom lag i vilken det föreskrivs att avtalet ska gälla som lag här i landet.

Syftet med skatteavtal är att undanröja eller lindra dubbelbeskattning som kan uppstå när två skattesystem har beskattningsanspråk på samma inkomst. Skatteavtalen kan därmed inte utvidga en stats skatteanspråk. För att undanröja eventuell dubbelbeskattning i den stat där mottagaren hör hemma finns två metoder som får tillämpas, exempt och avräkning. Exempt innebär att utdelningsinkomsten helt och hållet undantas från beskattning och

[1] Base Erosion and Profit Shifting, BEPS.

avräkning innebär att den utländska skatten avräknas från den inhemska. Sverige tillämpar avräkningsmetoden i majoriteten av de ingångna avtalen.

Följer det av intern rätt att en inkomst ska vara skattefri kan inkomsten inte beskattas i enlighet med skatteavtal. I vissa skatteavtal som Sverige har ingått, t.ex. i skatteavtalet med USA, finns bestämmelser om skattefrihet för utdelning som svenska företag mottar. Skatteavtalen ska inte heller utnyttjas för skatteundandragande eller s.k. treaty shopping, dvs att en person etablerar sig i en stat enbart för att komma i åtnjutande av skattelättnader som följer av den statens skatteavtal.

Modellavtalet består av tre delar; introduktionsavsnitt, avtalsdel och kommentarer till avtalsdelen. Introduktionsavsnittet inleder avtalet och ger en bakgrund till modellavtalet. Därefter följer avtalsdelen som består av 32 artiklar som är indelade i sex kapitel. De två första kapitlen behandlar avtalets omfattning och definitioner. Här framgår bl.a. att avtalet omfattar personer som har hemvist i en eller båda avtalsstaterna. Med att ha hemvist i en avtalsslutande stat menas att personen även ska vara skattskyldig i den staten. Tredje och fjärde kapitlen tar upp de olika inkomstslagen och hur de ska hanteras. Det femte kapitlet handlar om hur och på vilket sätt som dubbelbeskattningen kan elimineras. Sjätte kapitlet innehåller särskilda bestämmelser om bland annat icke-diskriminering och utbyte av information. Kommentarerna som är den sista delen i avtalet, och som utgör den största delen av avtalet, förtydligar och tolkar artiklarna.

Utdelningsartikeln i modellavtalet

Utdelningsartikeln (artikel 10 i modellavtalet) gäller när ett bolag med hemvist i en avtalsslutande stat lämnar utdelning till en person med hemvist i en annan avtalsslutande stat. I artikel 10.1 anges att den grundläggande beskattningsrätten över en sådan utdelning tillfaller den stat där mottagaren har hemvist. Källstaten (där det utdelande bolaget hör hemma) ges emellertid också rätt att beskatta utdelningen (artikel 10.2). Källstatens beskattningsrätt begränsas i modellavtalet till 5 eller 15 procent av utdelningens bruttobelopp.

Det anges inte i modellavtalet på vilket sätt som källstaten får beskatta utdelningen. Det står därför källstaten fritt att beskatta utdelningen genom en särskild källskatt eller med en inkomstskatt. Det står också källstaten fritt att avgöra på vilket sätt avtalsförmåner ska ges, vilket kan ske antingen genom direktnedsättning eller efter ansökan om återbetalning. När det gäller skatteavtalet med Schweiz har dock staterna ingått en särskild överenskommelse om att fördelarna enligt avtalet bara ska medges genom återbetalning.[2]

För att källstaten ska tillämpa skattesatsen enligt avtalet ska utdelningsmottagaren – utöver att ha hemvist i avtalsstaten – även vara den som har rätt till utdelningen (engelska beneficial owner). Det innebär att källstaten inte behöver sätta ned källskatten enbart för att utdelningen mottas av någon som har hemvist i den avtalsslutande staten, vilket kan vara fallet när inkomsten mottas av en mellanhand. Någon definition om vad som krävs för att vara den som har rätt till utdelningen ges inte i modellavtalet. Begreppet ska dock tolkas inom ramen för utdelningsartikeln och utifrån syftet att motverka skatteflykt och skatteundandraganden. Viss vägledning om vad det innebär att vara den som har rätt till utdelningen ges i kommentaren till artikel 1 och artikel 10. Enligt kommentarerna ska källskatten inte sättas ned om mottagaren är agent eller företrädare och enbart agerar som mellanhand. Enligt kommentarerna ska källskatten inte heller sättas ned om mottagaren är ett genomströmningsföretag (engelska conduit company) och utdelningen i slutändan mottas av en annan person som åtnjuter utdelningsinkomsten. I OECD:s rapport ”Double Taxation and the Use of Conduit Companies” konstateras att ett genomströmningsföretag inte kan anses vara den som har rätt till utdelningen när företaget i praktiken inte råder över utdelningsinkomsten. Den gemensamma nämnaren för en agent eller en företrädare som agerar som mellanhand och för ett genomströmningsföretag är att dessa ska skicka vidare utdelningsinkomsten och inte på något sätt kan förfoga eller bestämma över inkomsten. Skyldigheten att skicka vidare inkomsten och inte bestämma över inkomsten framgår av avtal eller av omständigheterna i det enskilda fallet.

[2] Riksskatteverkets information om överenskommelse den 17 augusti 1993 mellan Sverige och Schweiz för att genomföra artiklarna 10 och 11 i det svensk-schweiziska avtalet den 7 maj 1965 för undvikande av dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och förmögenhet, RSFS 1998:8.

När det gäller kollektiva investeringsfonder och huruvida dessa kan anses vara den som har rätt till utdelningen har OECD i rapporten ”The Granting of Treaty Benefits with the Respect to the Income of Collective Investment Vehicles” gjort bedömningen att en kollektiv investeringsfond ska anses vara den som har rätt till utdelningen under förutsättning att vissa kriterier är uppfyllda. Enligt kriterierna i rapporten ska en investeringsfond som har ett spritt ägande mellan flera personer och ett diversifierat innehav samt lyder under särskild reglering för investerarskydd anses vara den som har rätt till utdelningen. Enligt rapporten är inte en investerare som innehar en investeringsfond och en investerare som innehar andelar direkt i ett företag jämförbara. En investerare i en investeringsfond har inga direkta rättigheter gentemot tillgångarna i investeringsfonden och kan inte avgöra om en tillgång ska köpas eller säljas. I stället har dessa funktioner överlåtits åt en förvaltare. Därutöver skiljer sig skattereglerna åt jämfört med ägande i en investeringsfond och att äga aktierna direkt. Med hänvisning till den speciella ställning som en investeringsfond som uppfyller nämnda kriterier har, ska fonden anses vara den som har rätt till utdelningen, enligt rapporten.

OECD:s arbete med källskatteförfarandet

TRACE

OECD:s arbete med källskatteförfarande sker inom ramen för TRACE[3]. Syftet med TRACE är att ta fram ett enhälligt system för källskatteförfarande där nedsättning av skatten sker vid källan. Om samtliga stater inför TRACE behöver finansiella sektorn endast känna till ett system för källskatteförfarandet i stället för ett system för varje land.

Arbetet med TRACE påbörjades 2006 med målsättningen att förbättra systemet för innehållande av källskatt. En grupp bestående av experter från både myndigheter och näringsliv inrättades för att ta fram ett effektivt källskatteförfarande som samtidigt skulle vara

[3] Treaty Relief and Compliance Enhancement.

robust och säkerställa att rätt skatt togs ut. Gruppens arbete mynnade ut i två tongivande rapporter.[4] Den första rapporten från 2009 innehåller rekommendationer för själva källskatteförfarandet. Denna rapport rekommenderar bland annat att s.k. auktoriserade intermediärer ska ges möjlighet att begära nedsättning av källskatten på poolad basis. Med poolad basis menas att informationen om de som har rätt till utdelningen är samlad gruppvis utan att de individer och företag som ingår i varje grupp behöver vara identifierade. De auktoriserade intermediärerna behöver således endast ange antalet personer som begär avtalsfördelar och vilken stat de tillhör. Den andra rapporten från 2010 innehåller rekommendationer för när en investeringsfond ska anses ha en självständig rätt till avtalsförmåner enligt skatteavtalen. Dessa rekommendationer har arbetats in i OECD:s modell för skatteavtal.

Rapporten ”The Implementation Package for the Adoption of the Authorised Intermediary System”, består av avtalsformulär och blanketter som behövs för att genomföra TRACE-systemet. I rapporten finns bland annat ansökningsformulär för en finansiell institution att bli auktoriserad, avtal mellan källstat och auktoriserad intermediär, beskrivning av procedurer för implementeringen av TRACE-systemet samt de blanketter i övrigt som behövs för att systemet ska fungera. Under 2013 gav OECD sitt stöd till rapporten och godkände fortsatt arbete med att effektivisera källskatteförfarandet och uppmuntrade fortsatt arbete och stöd till de länder som avser att införa systemet. För närvarande bedrivs arbetet med källskatteförfarandet som en del av OECD:s arbetsgrupp Working Party 10. Under 2018 har OECD återupptagit arbetet med TRACE efter att det har legat vilande en tid.

Auktoriserade intermediärer

Med TRACE sker nedsättning av källskatten direkt vid källan genom att auktoriserade intermediärer ges möjlighet att begära nedsättning av källskatt på poolad basis för deras investerares räkning. Fördelen med att begära nedsättning på poolad basis är att informationen om den verklige ägaren kan behållas hos den

[4] ”Possible Improvements to Procedures for Tax Relief for Cross-Border Investors”, 2009, och “Granting of treaty benefits with respect to the income of Collective Investment Vehicles”, 2010.

institution som befinner sig närmast kunden. Kunduppgifter är en del av en institutions verksamhet och inte något som den vill lämna ut till en annan institution. Innehav av andelar i noterade bolag förvaltas ofta genom en kedja av finansiella institutioner i olika länder. Det innebär att den institution som är överst i kedjan (närmast källstaten) inte känner till vem som är den verklige ägaren av andelen. Genom att den auktoriserade intermediär som är närmast källstaten i kedjan kan begära nedsättning på poolad basis kan den institution som är längst ned i kedjan behålla sina kunduppgifter.

Auktorisation ges till den finansiella institution som ingår avtal om detta med källstaten. Detaljerad information om innehavarna till de noterade företagen ska årligen lämnas till källstaten. Källstaten förväntas därefter genom informationsutbyte lämna information om utdelat belopp m.m. till staten där personen har sitt hemvist. Därutöver ska en utomstående institution eller revisor ges möjlighet att granska de institutioner som är auktoriserade och därmed säkerställa att dessa följer sina åtaganden.

EU:s uppförandekod för källskatteförfarandet

Kapitalmarknadsunionen

Kapitalmarknadsunionen ska göra EU mer konkurrenskraftigt och attraktivt för investeringar samt främja tillväxt och sysselsättning. Samtidigt ska kapitalmarknadsunionen värna om finansiell stabilitet och investerarskydd. Målet är att ta bort hinder för gränsöverskridande investeringar och underlätta företagens finansieringsmöjligheter. Kommissionen la fram initiativet till kapitalmarknadsunionen under 2015 som planeras vara helt och hållet implementerad 2019.

Kommissionen har inom ramen för arbetet med kapitalmarknadsunionen identifierat medlemsstaternas förfarande för nedsättning och återbetalning av källskatt som ett hinder för gränsöverskridande investeringar. Förfarandet är i många fall administrativt betungande och tidskrävande vilket medför att investeringar inte allokeras på bästa sätt. Det finns risk att investerare på grund av detta inte begär återbetalning av källskatt

vilket i sin tur leda till att investerare väljer att inte investera i en viss stat. Med anledning av detta föreslogs att en uppförandekod för källskatteförfarande skulle tas fram och ingå som ett led i att verka för en kapitalmarknadsunion.

Uppförandekoden för källskatteförfarandet

Kommissionen har med synpunkter från medlemsstaterna tagit fram en uppförandekod för källskatteförfarandet. Uppförandekoden har inte antagits av medlemsstaterna och är därför inte bindande. Koden inleds därför med en friskrivning att innehållet i koden inte nödvändigtvis speglar den offentliga hållningen hos EU, kommissionen eller medlemsstaterna.

Uppförandekoden består av åtta olika tillvägagångssätt för att effektivisera källskatteförfarandet. Koden behandlar i huvudsak förfarandet för återbetalning men även frågan om direktnedsättning berörs. Under varje tillvägagångssätt finns en problembeskrivning samt förslag på åtgärder för att uppnå det beskrivna tillvägagångssättet. Vid vissa tillvägagångssätt finns det även idéer på ytterligare åtgärder som medlemsstaterna kan vidta.

Det är framförallt förfarandet med återbetalning som behandlas i koden. Förutom den skattskyldige själv ska exempelvis banker kunna ansöka om återbetalning för sina kunders räkning. Därutöver behandlar koden hur återbetalning ska kunna effektiviseras genom digitalisering. Skattemyndigheterna ska utforma sina system så att det ska vara lätt för den som begär återbetalning att komma i kontakt med berörd myndighet. Formulär kan göras tillgängliga online och portaler för återbetalning bör vara enkla att använda. Enligt koden ska återbetalning ske inom sex månader räknat från det att en komplett ansökan erhålles.

Källbeskattning och den fria rörligheten för kapital

Enligt fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (EUF-fördraget) ska hinder för den fria rörligheten för varor, kapital, tjänster och personer inklusive etableringsfriheten avskaffas. I artikel 30 i fördraget som rör fri rörlighet för varor anges att tullar av fiskal karaktär ska förbjudas. Någon sådan referens till

skatteregler finns dock inte för de övriga fördragsfriheterna. EU-domstolen har emellertid slagit fast att samtliga skatteregler som hindrar den fria rörligheten för de övriga friheterna också ska avskaffas, se bl.a. mål 270/83 *Avoir fiscal*.

När det gäller den fria rörligheten för kapital framgår det av artikel 63.1 i fördraget att alla restriktioner för kapitalrörelser mellan medlemsstater och tredje land ska vara förbjudna. Denna tredjelandsdimension innebär att den fria rörligheten för kapital har ett vidare tillämpningsområde än vad som gäller för de övriga friheterna. Tredjelandsdimensionen innebär dels att den fria rörligheten gäller även i förhållande till stater som inte är med i EU, dels att det inte finns någon begränsning i fördraget om vem som kan åberopa fördragsfriheten. De övriga friheterna har en begränsning om vem som kan åberopa friheten, t.ex. krav på medborgarskap inom EU. Därutöver är den EU-rättsliga definitionen av kapitalrörelser mycket vid och omfattar utöver finansiella investeringar även exempelvis investeringar i fastigheter och etablering i filial.[5] På grund av den vida definitionen kan det vara så att transaktionen i fråga faller under mer än en frihet. I EU-domstolens avgörande C-452/04 *Fidium Finanz* slogs det fast att om en annan fördragsfrihet dominerar över den fria rörligheten för kapital så ska den förstnämnda friheten åberopas. Det måste därför fastställas vilken av fördragsfriheterna som anses vara överordnad. Praxis ger viss vägledning om hur detta ska fastställas, t.ex. ska nationella regler som kräver ett kontrollerande inflytande endast prövas mot etableringsfriheten.

Av praxis från EU-domstolen framgår att källskatt på utdelning kan utgöra hinder mot den fria rörligheten för kapital. Av målen C-170/05 *Denkavit* och C-379/05 *Amurta* framgår t.ex. att skatteavtal mellan utdelarstaten och mottagarstaten ska anses neutralisera hindret som källskatten utgör om skatten kan avräknas i mottagarstaten. I det senare målet fastslog dock domstolen att en intern bestämmelse i mottagarstaten som innebär att källskatten neutraliseras genom avräkning inte ska anses undanröja ett hinder för den fria rörligheten för utbetalarstaten. Skälet bakom detta är att en medlemsstat inte ska kunna undgå sina unionsrättsliga

[5] Se Rådets direktiv 88/361/EEG av den 24 juni 1988 för genomförandet av artikel 67 i fördraget.

förpliktelser genom att hänvisa till en intern bestämmelse i en annan stat.

När det gäller skillnader i uppbördsmetod för att ta ut källskatt på utdelning till person utan hemvist jämfört med beskattningen av personer med hemvist i en stat betraktas metoden i sig inte utgöra hinder mot den fria rörligheten (se bl.a. mål C-282/07 *Truck Center*). Det står därmed medlemsstaterna fritt att välja uppbördsmetod för källskatt.

En fråga som EU-domstolen har behövt ta ställning till är huruvida källstaten ska bevilja avdrag för kostnader för intäktens förvärvande. Enligt dom i de förenade målen C-10/14, C-14/14 och C-17/14, *Miljoen m.fl.* ska avdrag för kostnader i samband med källbeskattning begränsas till sådana kostnader som har ett direkt samband med intäktens förvärvande. Det är således kostnader som har ett direkt samband med själva utdelningen som källstaten ska bevilja avdrag för.

Även målet C-575/17 *Sofina m.fl.* avser källskatt på utdelning. I avgörandet fastslår domstolen att det strider mot den fria rörligheten för kapital att ta ut källskatt på utdelning till ett bolag utan hemvist i landet, när beskattning av bolag som har hemvist i landet sker enligt den allmänna bolagsskatteordningen och den anger att beskattning bara sker om bolaget uppvisar ett överskott. I ett sådant fall är det också möjligt att beskattning aldrig sker i hemviststaten, om bolaget upphör med sin verksamhet innan det uppvisar ett överskott. Vid utformningen av en källskatt måste således källstaten tillse att utdelningsmottagaren ges en möjlighet till uppskov med källskatten på utdelning när det har ett underskott, om motsvarande möjlighet finns för inhemska bolag.

Mål C-252/14 *Pensioenfonds Metaal en Techniek* är särskilt intressant för svensk del. Högsta förvaltningsdomstolen (HFD 2017 ref. 9) hade begärt förhandsavgörande från EU-domstolen och frågat om det strider mot den fria rörligheten för kapital att ta ut kupongskatt på utdelningar till utländsk pensionsfond medan inhemska pensionsstiftelser schablonbeskattas med avkastningsskatt. Både avkastningsskatten och kupongskatten i det aktuella fallet är 15 procent. Skillnaden består i hur skatteunderlaget bestäms. Skatteunderlaget för avkastningsskatt består av en schablonmässigt beräknad avkastning på stiftelsens tillgångar. Underlaget för kupongskatt är den faktiska utdelningen. Klaganden, en nederländsk

pensionsfond, och kommissionen ansåg att skillnaderna i beskattningstekniker medför att utländska pensionsfonder missgynnas. EU-domstolen fastslog dock att en pensionsfond utan hemvist i landet inte kan anses vara i en jämförbar situation med en pensionsfond med hemvist i landet. Avgörande grundades bland annat på hur avkastningsskattelagen är utformad. Däremot ansågs pensionsfonden i fråga befinna sig i en jämförbar situation med de svenska pensionsstiftelserna i fråga om kostnader som har en direkt koppling till intäkternas förvärvande. EU-domstolen uttalade att det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera om avkastningsskattelagen ger utrymme för att beakta eventuella kostnader som har ett direkt samband med utdelning på aktier. HFD uttalade i RÅ 2017 ref. 9 att det inte kan anses strida mot den fria rörligheten för kapital att den aktuella pensionsfonden betalar kupongskatt på erhållen utdelning. Fonden i fråga och de svenska pensionsstiftelserna befinner sig inte i objektivt jämförbara situationer. När det gäller kostnader som har en direkt koppling till intäkternas förvärvande konstaterade HFD att varken kostnader för förvärvet, finansieringen eller förvaltningen av aktierna kan anses ha ett direkt samband med erhållandet av utdelningen. Det kan dock inte uteslutas att det i undantagsfall kan finnas kostnader som uppfyller kravet på direkt samband med utdelningen. HFD uttalade därför att fonden ska ges möjlighet att yrka avdrag för kostnader som har ett direkt samband med utdelningen och lämnade över den fortsatta prövningen av detta till Skatteverket.

Domen i de förenade målen C-116/16 och C-117/16, *Skatteministeriet mot T Danmark och Y Denmark Aps*, behandlar frågan om missbruk av den skattefrihet för utdelning som följer av moder- och dotterbolagsdirektivet. Av domen, som avgjorts i stor avdelning, framgår att principen om förbud mot rättighetsmissbruk ska tillämpas av medlemsstaterna även om det saknas nationella regler för att stävja ett sådant missbruk. Det framgår även att om rättighetsmissbruk konstateras, och en enskild därför inte medges de förmåner av skattefri utdelning som följer av moder- och dotterbolagsdirektivet, kan den enskilde inte undkomma beskattning av utdelningen genom att åberopa friheterna i EUF-fördraget.

Källskatt i andra länder

De flesta länder har regler om källskatt på utdelningar till utlandet. Det finns vissa undantag som t.ex. Storbritannien som inte tar ut källskatt på utdelning till utlandet. Nedan följer en översiktlig beskrivning över hur källbeskattningen ser ut i ett antal länder. Beskrivningen omfattar några EU-länder (Belgien, Danmark, Finland, Irland, Luxemburg och Nederländerna) samt Norge, Schweiz och USA. Tillämpningen av reglerna om källskatt på utdelning påverkas givetvis av ingångna skatteavtal, utdelningar som omfattas av moder och dotterbolagsdirektivet samt interna regler som medger specifika undantag. Någon fullständig redogörelse över ländernas lagstiftning på området görs därför inte.

Belgien

Källskatten på utdelningar till personer utan hemvist är 30 procent men är oftast lägre enligt skatteavtal. Utdelningar till företag som omfattas av moder- och dotterbolagsdirektivet är skattefria liksom utdelningar till företag i tredje land, om de skulle ha varit befriade från källskatt enligt moder- och dotterbolagsdirektivet om de varit företag inom EU.

Under vissa förutsättningar är källskatten cirka 1,7 procent för utdelningar till företag som innehar mindre än 10 procent av kapitalet med ett anskaffningsvärde om minst 2,5 miljoner euro. För att denna källskattesats ska gälla krävs att innehavet har ägts i minst ett år av ett företag inom EES eller med en stat varmed Belgien har ett skatteavtal. Från och med den 1 januari 2019 kommer dessa innehav att vara helt befriade från källskatt.

Källskatten i Belgien tas primärt ut vid källan. Har fel källskatt tagits ut får den som har rätt till utdelningen själv begära återbetalning. Det finns två olika förfarande för att begära återbetalning. Enligt det ena får utdelningsmottagaren skyndsamt kräva återbetalning hos företaget. Här åligger det företaget som lämnat utdelningen att säkerställa att källskatten blir korrekt. Enligt det andra förfarandet begär utdelningsmottagaren återbetalning hos skattemyndigheten. Enligt detta förfarandet är det skattemyndigheten som kontrollerar att källskatten blir korrekt och rätt belopp återbetalas till utdelningsmottagaren.

Danmark

Källskatten på utdelningar till personer med hemvist i annan stat är 27 procent men är oftast lägre enligt skatteavtal. Förfarandet är att källskatt tas ut direkt och att mottagaren sedan får begära återbetalning.

Inkomstskatten (ej källskatt) på utdelningsinkomst till juridiska personer är 22 procent, med vissa undantag. Utdelningar till företag som omfattas av moder- och dotterbolagsdirektivet är skattefria. Är det fråga om utdelning från portföljinvesteringar och mottagande företag innehar mindre än 10 procent av andelarna i det utdelande bolaget är källskatten 15 procent.

Källskatten för mottagare som är fysiska personer är som huvudregel 27 procent. Om mottagaren har hemvist i vissa särskilt uppräknade länder och utdelningen sker från en bank i Danmark eller en dansk värdepapperscentral är källskatten dock 15 procent.

Det danska förfarandet är att källskatt tas ut direkt och att mottagaren sedan får begära återbetalning enligt gällande skatteregler eller enligt skatteavtal. En särskild blankett ska användas och utdelningsmottagaren ska visa att denne har rätt till utdelningen.

För närvarande håller Danmark på att ta fram ny lagstiftning för källskatten och dess förfarande.

Finland

Källskatten är 30 procent för fysiska personer med hemvist i annan stat och 20 procent för juridiska personer med hemvist i annan stat men är oftast lägre enligt ett skatteavtal. Utdelning till företag som omfattas av moder- och dotterbolagsdirektivet är undantaget från skatt liksom utdelning till företag inom EES som hade varit skattefri om mottagaren hade varit ett finskt företag.

Olika förfarande gäller beroende på skattesatsen. Vid en källskatt om 30 procent (fysiska personer) eller 20 procent (juridiska personer) krävs ingen information eller särskild hantering utan källskatten sätts ned direkt vid källan. Vid en lägre källskatt ska den som kräver rätt till det kunna visa det genom hemvistintyg eller genom ett intyg från finska skattemyndigheten.

För närvarande håller Finland på att ta fram ny lagstiftning för källskatten och dess förfarande.

Irland

Källskatten är 20 procent på utdelningsinkomster till såväl fysiska som juridiska personer som inte har hemvist på Irland men kan vara lägre enligt skatteavtal. Undantag från skatt föreligger för företag som omfattas av moder- och dotterbolagsdirektivet.

Så långt som möjligt ska nedsättning ske vid källan. Irland har infört ett system med kvalificerade intermediärer, vilket bygger på OECD:s TRACE-system och det system som finns i USA. I korthet går det ut på att den kvalificerade intermediären ansvarar för att rätt källskatt ska dras. Den kvalificerade intermediären ska ha uppgifter om vem som är den verklige mottagaren och ska årligen lämna in uppgifter om detta. För att kunna kvalificeras krävs att intermediären (eller dess moderföretag) är registrerade på en börs, har hemvist inom EU eller har hemvist i en stat varmed Irland har ett skatteavtal.

Luxemburg

Källskatten på utdelning till personer med hemvist i annan stat än Luxemburg är 15 procent men kan vara lägre i enlighet med skatteavtal.

Källskatt tas inte ut på utdelning från holdingbolag eller investeringsfonder i Luxemburg (SPF, SICAR, UCITS eller UCI). Investeringsfonderna kan vara bolagsrättsliga, med fast eller rörligt eget kapital, eller kontraktsrättsliga. Utdelningar i form av aktier samt utbetalningar i samband med likvidation är undantagna från källskatt. Därutöver är utdelning undantagen från källskatt om den betalas till ett företag som omfattas av reglerna i moder- och dotterbolagsdirektivet.

Nederländerna

Källskatten är 15 procent på utdelningar till personer som inte har hemvist i Nederländerna, men är oftast lägre enligt skatteavtal. Källskatten innehålls vid källan och den som lämnar utdelningen ansvarar för att källskatten innehålls och betalas in till skattemyndigheten.

Om tillämpligt skatteavtal anger att en lägre skattesats än 15 procent ska tillämpas ska mottagaren ansöka om beslut om detta hos skattemyndigheten. Utdelningsmottagaren kan därefter lämna beslutet till den som innehåller källskatten. Begäran om återbetalning av källskatt görs via skattemyndighetens hemsida.

Sedan den 1 januari 2017 gäller att om utdelningsmottagaren är en juridisk person och i sin hemstat totalt sett får betala mer inkomstskatt än vad motsvarande bolag i Nederländerna skulle fått göra, kan mottagen begära återbetalning av källskatt. Detta gäller dock inte om mottagaren kan räkna av källskatten mot andra inkomster i sitt hemland. En snarlik bestämmelse gäller när utdelningsmottagaren är en fysisk person och i sitt hemland får betala mer i skatt än vad en person med hemvist i Nederländerna skulle göra på samma utdelning. Bestämmelsen tillkom efter EU-domstolens dom i de förenade målen C-10/14 och C-14/17 *Miljoen m.fl.*

Norge

Källskatten i Norge är 25 procent på utdelningar till personer som inte har hemvist i Norge, men är oftast lägre enligt skatteavtal. Norge tar inte ut källskatt på utdelning till företag med hemvist inom EES som uppfyller vissa krav på ekonomisk aktivitet. Någon källskatt tas inte heller ut om mottagaren har hemvist utanför EES och innehar minst 25 procent av utdelande företag och vinsten som utdelningen baseras har beskattats med oljeskatt.

Det utdelande företaget ansvarar för att se till att rätt källskatt betalas in till skattemyndigheten samt lämna in en källskatte-deklaration. Tidsmässigt gäller att utdelande företag har tre månader på sig efter utdelningstillfället att lämna en deklaration. Från och med 1 januari 2018 gäller att om mottagaren vill att en lägre källskatt än 25 procent enligt skatteavtal ska innehållas ska viss dokumentation inlämnas. Dokumentation som ska lämnas är tidigare beslut om nedsatt källskatt. Har för mycket källskatt innehållits får mottagaren begära återbetalning från skatte-myndigheten.

USA

Källskatten på utdelningar från USA är 30 procent, men sätts vanligtvis ned i enlighet med tillämpligt skatteavtal.

Den person som sköter utbetalningen är också den som är ansvarig för att rätt källskatt innehålls när inkomsten är tillgänglig för mottagaren. Med mottagare avses vanligtvis den som tar emot betalningen. Är mottagaren en mellanhand är utgångspunkten att det är den verklige mottagaren av utdelningen. Utbetalaren måste vara säker på den verklige mottagarens hemvist och vilken skattesats som gäller. Har mellanhanden ingått ett särskilt avtal med den amerikanska skattemyndigheten kan utbetalaren förlita sig på den information om hemvist som mellanhanden uppger.

När betalningsmottagaren är en utländsk mellanhand är det den som mellanhanden agerar för (kontohavare eller kund) som anses som den verklige mottagaren. Det gäller dock inte om den utländska mellanhanden är en kvalificerad mellanhand (s.k. qualified intermediary). Då anses den kvalificerade mellanhanden vara betalningsmottagare och utbetalaren kan i dessa fall förlita sig på den information som den kvalificerade mellanhanden tillhandahåller. En mellanhand kan få status som kvalificerad genom att ingå ett särskilt avtal med den amerikanska skattemyndigheten och därigenom ta ansvar för att rätt källskatt innehålls. En kvalificerad mellanhand tar således över ansvaret från utbetalaren.

Systemet med kvalificerade mellanhänder innebär att dessa lämnar poolad information till utbetalaren. Utbetalaren innehåller källskatt med den poolade informationen som underlag. De kvalificerade mellanhänderna lämnar inte ut detaljerad information om de slutliga mottagarna. Deras information granskas genom revision som utförs av externa revisorer. Dessa revisorer rapporterar i sin tur till resultatet av granskningen till den amerikanska skattemyndigheten.

Schweiz

Schweiz har en källskatt på utdelning om 35 procent men källskatten är oftast lägre enligt skatteavtal. Om mottagaren har hemvist i Schweiz och är den som har den slutliga rätten till utdelningen kan källskatten krediteras om han lämnar inkomstdeklaration. För en

schweizisk medborgare blir därmed källskatten som en preliminärskattebetalning. För utlandsbosatta är den dock en slutlig skatt, om inte skatteavtalet medger nedsättning till en lägre skattesats.

Utbetalaren kan också ansöka om undantag från skyldigheten att innehålla källskatt. Om undantag medges kan utdelningen betalas ut brutto, men utbetalaren måste lämna in en särskild rapport. Möjligheten gäller främst utdelningar till schweiziska ägare samt till storägare i andra länder (som är undantagna enligt skatteavtalet eller som äger minst 20 procent av det utdelande företaget).

Schweiz har en särskild överenskommelse med EU som innebär att källskatt inte ska tas ut på utdelningar från schweiziska företag till kvalificerade moderbolag med hemvist i en medlemsstat. Överenskommelsen innebär i princip att Schweiz följer reglerna i moder- och dotterbolagsdirektivet.

Även om det tillämpliga skatteavtalet medger att källskatt tas ut i Schweiz med en lägre skattesats än 35 procent, ska utbetalaren ändå innehålla full källskatt. Mottagaren av utdelningen måste därefter ansöka om återbetalning av den överskjutande källskatten. Den vanligaste skattesatsen enligt skatteavtalen vid utdelning till företag och individer är 15 procent, men i förhållande till vissa länder är det 10 procent som gäller. För kvalificerade innehav är det ofta noll eller 5 procent.

Skatteavtalet mellan Schweiz och Sverige anger att källskatt på utdelning tas ut med 15 procent i Schweiz. Om mottagaren äger minst 10 procent av kapitalet eller röstetalet i det utdelande bolaget är källskatten noll procent.

Jämförelsetabeller

Av den närmast följande uppställningen framgår var motsvarigheter till bestämmelserna i kupongskattelagen (1970:624) och kupongskatteförordningen (1971:49) återfinns i det nu lämnade förslaget. Den därpå följande uppställningen ger motsvarande information fast tvärtom, dvs. det anges var lagförslagets paragrafer återfinns i den nu gällande lagstiftningen. I den uppställningen används förkortningarna KSL för kupongskattelagen och KSF för kupongskatteförordningen.

Paragrafer som anges under lagförslaget utan hänvisning till en viss lag finns i lagen (000:00) om källskatt på utdelning. Med SFL avses skatteförfarandelagen (2011:1244) och med SFF avses skatteförfarandeförordningen (2011:1261). Hänvisningarna till dessa lagar kan avse paragrafer som inte föreslås ändras i lagförslaget.

Kupongskatteregleringen/Lagförslaget

Kupongskattelagen	Lagförslaget
1 §	
Första stycket	1 §, 12 § 1, 15 § 2
Andra stycket	12 § 2–4
Tredje stycket	42 §
2 §	
Första stycket	3 §, 5 § andra stycket
Andra stycket	4 §
3 §	Motsvarighet saknas

4 §	
Första stycket	5 § första stycket, 15 § 1 och 3
Andra stycket	15 § 3
Tredje stycket	11 §, 1 § lagen (1995:575) mot skatteflykt
Fjärde stycket	Motsvarighet saknas
Femte stycket	7 § andra stycket
Sjätte och sjunde stycket	7 § första stycket
Åttonde stycket	8 §
Nionde stycket	3 och 9 §§
4 a §	1 § lagen mot skatteflykt
5 §	16 §
6 §	Följer av SFL
6 a §	4 kap. 1 och 2 §§ SFF
7 §	
Första stycket	12 § 1, 13 b kap. 1 § SFL
Andra stycket	34 kap. 12 § SFL
Tredje stycket	13 b kap. 5 § SFL
8 §	
Första stycket	26 kap. 9 a, 25 a och 35 §§ SFL
Andra och tredje stycket	62 kap. 3 § första stycket SFL
9 §	54 kap. 3 § SFL
9 a §	54 kap. 3 § SFL
10 §	59 kap. 2 och 5 §§ SFL
11 §	Motsvarighet saknas
11 a–12 §§	13 b kap. 1 och 2 §§ SFL

13–17 §§	Motsvarighet saknas
19 §	
Första stycket	62 kap. 2 § SFL
Andra stycket	48 kap. och 65 kap. 13 § SFL
Tredje stycket	51 kap. 1 § och 65 kap. 15 § SFL
20 §	63 kap. SFL
21 §	
Första stycket	33 och 34 §§
Andra stycket	59 kap. 2 och 5 §§ SFL
22 §	
Första stycket	Motsvarighet saknas
Andra och tredje stycket	70 kap. SFL
Fjärde stycket	Motsvarighet saknas
23 §	44 kap. SFL
24 §	41 och 44 kap. SFL
35 §	18 § skattebrottslagen (1971:69)
26 §	54 kap. 2 § SFL
27 §	
Första stycket	17 §, 54 kap. 3 § första stycket SFL
Andra och tredje stycket	14 §
Fjärde stycket	54 kap. 3 § andra stycket SFL
Femte–åttonde stycket	Motsvarighet saknas
29–30 §§	66 och 67 kap. SFL

Kupongskatteförordningen	Lagförslaget
1–2 §§	Motsvarighet saknas
3 §	
Första stycket	17 §
Andra–femte stycket	Motsvarighet saknas
4 §	26 kap. 25 a § SFL
5 §	Motsvarighet saknas
6 §	70 kap. SFL
7, 8 och 10 §§	Motsvarighet saknas

Lagförslaget/Kupongskatteregleringen

Lagen om källskatt på utdelning	Kupongskatteregleringen
1 §	1 § första stycket KSL
2 §	Motsvarighet saknas
3 §	2 § första stycket och 4 § nionde stycket KSL
4 §	2 § andra stycket KSL
5 §	
Första stycket	4 § första stycket KSL
Andra stycket	2 § första stycket KSL
6 §	4 § första stycket KSL

7 §	
Första stycket	4 § sjätte och sjunde stycket KSL
Andra stycket	4 § femte stycket KSL
8 §	4 § åttonde stycket KSL
9 §	4 § nionde stycket KSL
10 §	Motsvarighet saknas
11 §	Motsvarighet saknas
12 §	1 § första och andra stycket KSL
13 §	7 § första stycket KSL
14 §	27 § andra och tredje stycket KSL
15 §	1 § första stycket och 4 § första stycket KSL
16 §	5 § KSL
17 §	27 § första stycket KSL och 3 § första stycket KSF
18 §	Motsvarighet saknas
19 §	28 § KSL
20 §	28 a § KSL
21 §	28 c § KSL
22 §	28 d § KSL

23 §	28 e § KSL
24 §	28 f § KSL
25 §	28 g § KSL
26 §	28 h § KSL
27 §	28 i § KSL
28 §	28 j § KSL
29 §	28 k § KSL
30 §	28 l § KSL
31 §	28 m § KSL
32 §	28 n § KSL
33 §	21 § första stycket KSL
34 §	Motsvarighet saknas
35–42 §§	Motsvarighet saknas

Skatteförfarandelagen	**Kupongskatteregleringen**
1 kap. 1 §, 2 kap. 1 § och 3 kap. 4 §	Motsvarighet saknas
13 b kap. 1 §	7 § första stycket, 11 a–12 §§ KSL
13 b kap. 2 §	11 a–12 §§ KSL
13 b kap. 3–4 §§	Motsvarighet saknas

13 b kap. 5 §	7 § tredje stycket KSL
13 b kap. 6–8 §§	Motsvarighet saknas
23 kap. 2 §	Motsvarighet saknas
26 kap. 9 a §	8 § första stycket KSL
26 kap. 19 §	Motsvarighet saknas
26 kap. 25 a §	8 § första stycket KSL, 4 § KSF
26 kap. 35 §	8 § första stycket KSL
34 kap. 12 §	7 § andra stycket KSL
41 kap. 3 §	Motsvarighet saknas
54 kap. 1 §	Motsvarighet saknas
54 kap. 2 §	26 § KSL
54 kap. 3 §	9 och 9 a § samt 27 § första och fjärde stycket KSL
56 kap. 9 §, 65 kap. 16 § och 66 kap. 27 §	Motsvarighet saknas

Departementsserien 2020

Kronologisk förteckning

1. Ett nytt brott om olovlig befattning med betalningsinstrument. Genomförande av non-cash-direktivet. Ju.
2. Uppenbart ogrundade ansökningar och fastställande av säkra ursprungsländer. Ju.
3. Konkurrensverkets befogenheter. N.
4. Klimatdeklaration för byggnader. Fi.
5. Kompletterande bestämmelser till utträdesavtalet mellan Förenade kungariket och EU i fråga om medborgarnas rättigheter. Ju.
6. Material och produkter avsedda att komma i kontakt med livsmedel. N.
7. Inkomstpensionstillägg. S.
8. En ny växtskyddslag. N.
9. Utökad målgrupp för Allmänna arvsfonden. S.
10. Ny lag om källskatt på utdelning. Fi.

Departementsserien 2020

Systematisk förteckning

Finansdepartementet

Klimatdeklaration för byggnader. [4]

Ny lag om källskatt på utdelning. [10]

Justitiedepartementet

Ett nytt brott om olovlig befattning med betalningsinstrument. Genomförande av non-cash-direktivet. [1]

Uppenbart ogrundade ansökningar och fastställande av säkra ursprungsländer. [2]

Kompletterande bestämmelser till utträdesavtalet mellan Förenade kungariket och EU i fråga om medborgarnas rättigheter. [5]

Näringsdepartementet

Konkurrensverkets befogenheter. [3]

Material och produkter avsedda att komma i kontakt med livsmedel. [6]

En ny växtskyddslag. [8]

Socialdepartementet

Inkomstpensionstillägg. [7]

Utökad målgrupp för Allmänna arvsfonden. [9]