

Utkast till lagrådsremiss

Ny lag om källskatt på utdelning

Utkastets huvudsakliga innehåll

I utkastet föreslås att regelverket avseende källskatt på utdelning till personer som inte är obegränsat skattskyldiga i Sverige moderniseras genom att kupongskattelagen upphävs och ersätts av en ny lag om källskatt på utdelning. Enligt förslaget ska källskatt tas ut med 30 procent på utdelning från svenskt aktiebolag, europabolag med säte i Sverige, svensk värdepappersfond, svensk specialfond och svensk ideell förening. Vidare föreslås den vara skattskyldig som inte är obegränsat skattskyldig i Sverige och som har rätt till utdelningen vid utdelningstillfället.

Det föreslås som utgångspunkt att skatteförfarandelagen ska gälla för källskatt på utdelning. I syfte att upprätthålla kravet på uppgifter på individnivå, men ändå möjliggöra direktnedsättningar, föreslås det vidare att ett system med s.k. godkända mellanhänder ska införas. Det föreslås också som huvudregel att utdelande bolag, utdelande ideell förening eller godkänd mellanhand som betalar ut skattepliktig utdelning ska göra skatteavdrag för källskatt. Skatteavdraget ska redovisas i en särskild skattedeklaration senast fyra månader efter utdelningstillfället. Beslut om källskatt ska fattas för varje utdelningstillfälle för sig.

Skatteflyktslagens tillämpningsområde föreslås utvidgas till att omfatta källskatt på utdelning.

Förslagen föreslås i huvudsak träda i kraft den 1 juli 2023 och tillämpas från och med den 1 januari 2024.

Innehållsförteckning

1	Beslut	9
2	Lagförslag	10
2.1	Förslag till lag om källskatt på utdelning	10
2.2	Förslag till lag om ändring i skattebrottslagen (1971:69).....	17
2.3	Förslag till lag om ändring i lagen (1990:313) om Europaråds- och OECD-konventionen om ömsesidig handräckning i skatteärenden	18
2.4	Förslag till lag om ändring i lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel	22
2.5	Förslag till lag om ändring i lagen (1995:575) mot skatteflykt.....	24
2.6	Förslag till lag om ändring i lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor.....	25
2.7	Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).....	26
2.8	Förslag till lag om ändring i lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet.....	29
2.9	Förslag till lag om ändring i offentlighets- och sekretesslagen (2009:400).....	31
2.10	Förslag till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244).....	32
3	Ärendet och dess beredning	57
4	En moderniserad källskatt på utdelningar till utländska personer.....	57
4.1	Utgångspunkter för källskatt på utdelningar	57
4.1.1	Kupongskattelagen upphävs och ersätts med en ny lag	57
4.1.2	Skatten benämns källskatt på utdelning.....	58
4.1.3	Materiella bestämmelser.....	58
4.2	Utgångspunkter för förfarandet	59
5	Den nya lagen om källskatt på utdelning	62
5.1	Källskatt på utdelning betalas till staten	62
5.2	Ord och uttryck i lagen om källskatt på utdelning.....	63
5.3	Skattskyldighet.....	64
5.3.1	Gällande rätt	64
5.3.2	Huvudregel om skattskyldighet	65
5.3.3	Skattskyldighet vid kringgåendesituationer	73
5.3.4	Skattskyldighetens inträde.....	74
5.4	Undantag från skattskyldighet.....	79
5.4.1	Gällande rätt	79
5.4.2	Utdelning till utländska motsvarigheter till svenska skattebefriade subjekt.....	81
5.4.3	Utdelning som ska tas upp av delägare	83

5.4.4	Utdelning som är hänförlig till ett fast driftställe.....	86
5.4.5	Undantag från skattskyldighet på grund av aktieinnehavets storlek.....	87
5.4.6	Undantagen för utländska diplomater tas bort.....	91
5.4.7	Värdepappersfonder och specialfonder	92
5.4.8	Utländska juridiska personer som tillhandahåller försäkring eller avtal om tjänstepension i Sverige	98
5.5	Skattepliktig utdelning.....	101
5.5.1	Definition av utdelning	101
5.5.2	Vem som kan lämna skattepliktig utdelning	108
5.5.3	Utdelning som inte har betalats ut	109
5.5.4	Avdrag för aktiernas omkostnadsbelopp i vissa fall.....	111
5.5.5	Utdelning som inte är skattepliktig.....	115
5.6	Skattesats	116
5.7	Direktnedsättning	118
5.8	Avdrag för kostnader	120
5.9	Utdelning av annat än svenska kronor.....	122
5.10	Anstånd med betalning av källskatt på utdelning i vissa fall.....	124
5.10.1	Ett anståndssystem införs i den nya lagen om källskatt på utdelning.....	124
5.10.2	Anståndsbeloppets storlek	126
5.10.3	Förutsättningar för anstånd	127
5.10.4	Beräkning av anståndsutrymmet.....	131
5.10.5	Beräkning av den skattskyldiges resultat.....	137
5.10.6	Tillgodoräknande av källskatt på utdelning när anstånd beviljats	140
5.10.7	Anståndstiden	140
5.10.8	Nytt anstånd.....	142
5.10.9	Ansökan om anstånd.....	144
5.10.10	Betalning av källskatt när anstånd upphör	145
5.10.11	Exempel.....	146
6	Förfarandet för källskatt på utdelning	149
6.1	Definitioner och förklaringar.....	149
6.2	Vem ska göra skatteavdrag för källskatt på utdelning?.....	151
6.2.1	Gällande rätt	151
6.2.2	Huvudregel	151
6.2.3	Utdelande bolag för avstämningsbolag i vissa fall.....	158
6.2.4	Utdelande bolag för andelar i en värdepappersfond eller specialfond	159
6.2.5	Utdelande bolag vid förvaltarregistrering.....	161

6.2.6	Utdelning som betalas ut till vissa utdelande bolag eller till en godkänd mellanhand	162
6.3	Underlag för skatteavdrag för källskatt på utdelning	164
6.4	Godkänd mellanhand.....	166
6.4.1	Förutsättningar för godkännande.....	166
6.4.2	Vem får godkännas som mellanhand?.....	169
6.4.3	Ändrade förhållanden ska meddelas Skatteverket.....	172
6.4.4	Återkallelse av godkännande.....	173
6.5	Åtagande att göra skatteavdrag m.m.	175
6.6	Uppgiftsskyldighet	177
6.6.1	Uppgiftsskyldighet för den som gör skatteavdrag för källskatt på utdelning	177
6.6.2	Uppgiftsskyldighet för vissa utdelande bolag.....	177
6.7	Övriga bestämmelser om skatteavdrag.....	178
6.7.1	När tillräckliga uppgifter saknas för att avgöra utdelningsmottagarens skattskyldighet.....	178
6.7.2	Återbetalning och föreläggande i vissa fall	179
6.8	Skyldigheten att lämna kontrolluppgift om avkastning på delägarätter för begränsat skattskyldiga.....	180
6.9	Redovisning av källskatt på utdelning.....	181
6.9.1	Redovisning ska ske i särskild skattedeklaration.....	181
6.9.2	Grundläggande uppgifter som ska lämnas i en särskild skattedeklaration	183
6.9.3	Uppgifter som ska lämnas för varje utdelningsmottagare	186
6.9.4	När ska skattedeklarationen lämnas?.....	192
6.9.5	Uppgifter till den som ska lämna särskild skattedeklaration för källskatt på utdelning.....	193
6.9.6	Anstånd med att lämna skattedeklaration	195
6.9.7	Föreläggande	195
6.10	Dokumentationsskyldighet.....	196
6.11	Skatteverkets utrednings- och kontrollverksamhet.....	197
6.11.1	Skatteverkets skyldighet att utreda och kommunicera.....	197
6.11.2	Revision.....	198
6.11.3	Vitesföreläggande.....	200
6.11.4	Bevis- och betalningssäkring samt handlingar som ska undantas från kontroll....	200
6.11.5	Ersättning för kostnader	201
6.12	Särskilda avgifter.....	201
6.13	Beslut om källskatt på utdelning	204
6.13.1	Beslut med anledning av särskild skattedeklaration.....	204

6.13.2	Beslut om ansvar när skatteavdrag inte har gjorts med rätt belopp	206
6.13.3	Beslut om ansvar för den skattskyldige	207
6.13.4	Ansökan om tillgodoräknande eller omprövning.....	209
6.13.5	Slutskatteberäkning i vissa fall	212
6.13.6	Skönmässiga beslut om källskatt	212
6.14	Betalning av källskatt	213
6.14.1	Skattekonton	213
6.14.2	Betalning av källskatt på utdelning och deklarationsanstånd	214
6.14.3	Återbetalning av källskatt på utdelning	215
6.14.4	Ränta.....	216
6.15	Omprövning och överklagande	220
6.15.1	Omprövning.....	220
6.15.2	Överklagande.....	222
6.16	Förhandsbesked om källskatt på utdelning.....	224
7	Sekretess	225
7.1	Sekretess för uppgift i ärenden om källskatt på utdelning och ärenden om godkända mellanhänder	225
7.2	Undantag från sekretess för vissa uppgifter.....	227
8	Personuppgiftsbehandling	229
9	Åtgärder för att motverka skattebortfall och kringgåenden.....	233
9.1	Gällande rätt	233
9.1.1	Skatteflyktslagen	233
9.1.2	Skatteflyktsregeln i kupongskattelagen	233
9.1.3	Moder- och dotterbolagsdirektivets bestämmelser för att förhindra missbruk	234
9.1.4	Skatteflyktsdirektivets bestämmelser för att förhindra missbruk.....	235
9.2	En skatteflyktsregel införs i den nya lagen om källskatt på utdelning.....	235
9.3	Utvidgning av skatteflyktslagens tillämpningsområde	246
9.4	Skattebrott	252
10	Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser.....	253
11	Konsekvenser av förslagen	257
11.1	Syfte och alternativa lösningar	257
11.2	Offentligfinansiella effekter	258
11.3	Konsekvenser för mottagare av utdelning	260
11.3.1	Särskilda konsekvenser för mottagare som är fysiska personer	261
11.3.2	Särskilda konsekvenser för mottagare som är företag.....	262
11.4	Konsekvenser för bolag och fonder som fattar beslut om utdelning.....	263
11.5	Konsekvenser för mellanhänder	264
11.5.1	Företag som i dag hanterar kupongskatt.....	265

	11.5.2	Nya godkända mellanhänder	266
11.6		Effekter för investeringsklimatet.....	266
11.7		Särskilda konsekvenser för små företag	267
11.8		Konsekvenser för kommuner och regioner	268
11.9		Konsekvenser för myndigheter.....	268
	11.9.1	Skatteverket.....	268
	11.9.2	Sveriges domstolar	268
11.10		Förslagets förenlighet med EU-rätten.....	269
11.11		Konsekvenser för brottslighet och brottsförebyggande arbete	269
11.12		Konsekvenser för jämställdheten mellan kvinnor och män.....	269
12		Författningskommentarer.....	269
	12.1	Förslaget till lag om källskatt på utdelning	269
	12.2	Förslag till lag om ändring i skattebrottslagen (1971:69).....	292
	12.3	Förslag till lag om ändring i lagen (1990:313) om Europaråds- och OECD-konventionen om ömsesidig handräckning i skatteärenden	292
	12.4	Förslag till lag om ändring i lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel	292
	12.5	Förslag till lag om ändring i lagen (1995:575) mot skatteflykt.....	293
	12.6	Förslag till lag om ändring i lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor.....	293
	12.7	Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).....	294
	12.8	Förslag till lag om ändring i lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet.....	297
	12.9	Förslag till lag om ändring i offentlighets- och sekretesslagen (2009:400).....	298
	12.10	Förslag till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244).....	298
Bilaga 1		Sammanfattning av promemorian.....	315
Bilaga 2		Promemorians författningsförslag	323
Bilaga 3		Förteckning över remissinstanserna	360

Förkortningar

A-SINK	lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.
ABL	aktiebolagslagen (2005:551)
AIFM-direktivet	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
ATAD, skatteflyktsdirektivet	Rådets direktiv (EU) 2016/1164 av den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknadens funktion
AvpL	lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel
EES	Europeiska ekonomiska samarbetsområdet
EU	Europeiska unionen
EU:s dataskyddsförordning	Europaparlamentets och rådets förordning (EU) 2016/679 av den 27 april 2016 om skydd för fysiska personer med avseende på behandling av personuppgifter och om det fria flödet av sådana uppgifter och om upphävande av direktiv 95/46/EG (allmän dataskyddsförordning)
EUF-fördraget	fördraget om Europeiska unionens funktionsätt
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
IDKAL	lagen (2015:911) om identifiering av rapporteringspliktiga konton vid automatiskt utbyte av upplysningar om finansiella konton
IDKL	lagen (2015:62) om identifiering av rapporteringspliktiga konton med anledning av FATCA-avtalet
IL	inkomstskattelagen (1999:1229)
KupL	kupongskattelagen (1970:264)
LAIF	lagen (2013:561) om förvaltare av alternativa investeringsfonder
LKF	lagen (1998:1479) om värdepapperscentraler och kontoföring av finansiella instrument
LVF	lagen (2004:46) om värdepappersfonder
Moder- och dotterbolagsdirektivet	Rådets direktiv 2011/96/EU av den 30 november 2011 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
OSL	offentlighets- och sekretesslagen (2009:400)

promemorian	departementspromemorian Ny lag om källskatt på utdelning (Ds 2020:10)
SFF	skatteförfarandeförordningen (2011:1261)
SFL	skatteförfarandelagen (2011:1244)
SINK	lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta
UCITS-direktivet	Europaparlamentets och rådets direktiv 2009/65/EG om samordning av lagar och andra författningar som avser företag för kollektiva investeringar i överlåtbara värdepapper
Ändringsdirektivet	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

1 Beslut

[---] har beslutat att inhämta Lagrådets yttrande över förslag till

1. lag (2023:000) om källskatt på utdelning,
2. lag om ändring i skattebrottslagen (1971:69),
3. lag om ändring i lagen (1990:313) om Europaråds- och OECD-konventionen om ömsesidig handräckning i skatteärenden,
4. lag om ändring i lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel,
5. lag om ändring i lagen (1995:575) mot skatteflykt,
6. lag om ändring i lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor,
7. lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229),
8. lag om ändring i lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet,
9. lag om ändring i offentlighets- och sekretesslagen (2009:400),
10. lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244).

2 Lagförslag

[---] har följande förslag till lagtext.

2.1 Förslag till lag om källskatt på utdelning

Härigenom föreskrivs följande.

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

Ord och uttryck i lagen

2 § Ord och uttryck som används i denna lag har samma betydelse och tillämpningsområde som i inkomstskattelagen (1999:1229), om inte annat anges.

3 § Med *utdelning* avses i denna lag vad som behandlas som utdelning vid tillämpning av inkomstskattelagen (1999:1229) med tillägg av

1. utbetalning till aktieägare vid minskning av aktiekapitalet 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 vederlag vid fusion enligt 23 kap. 1 § aktiebolagslagen (2005:551) eller delning enligt 24 kap. 1 § samma lag, till den del vederlaget utgörs av annat än aktier i det övertagande bolaget eller bolagen, och

5. utbetalning av fusionsvederlag till andelsägare i värdepappersfond eller specialfond vid fusion enligt 8 kap 1 § lagen (2004:46) om värdepappersfonder eller 12 kap. 16 § lagen (2013:561) om förvaltare av alternativa investeringsfonder, till den del vederlaget utgörs av annat än andelar i den övertagande fonden.

Vid utdelning som avses i första stycket 1–3 uppgår utdelningen till ett belopp som motsvarar skillnaden mellan utbetalt eller utskiftat belopp och det omkostnadsbelopp som skulle ha beräknats för aktierna om den skattskyldige hade varit obegränsat skattskyldig.

Skattskyldighet

Huvudregel

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

För utdelning från ett avstämningsbolag inträffar utdelningstillfället 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 juridiska personer och fonder är utdelningstillfället när utdelningen kan disponeras.

Särskild skattskyldighet

5 § Skattskyldig är den som är obegränsat skattskyldig och som har rätt till utdelningen vid utdelningstillfället, om denna rätt är en följd av ett förfarande som till övervägande del syftar till att uppnå en obehörig skatteförmån avseende källskatt på utdelning.

De undantag från skattskyldighet som anges i 6–12 §§ gäller inte om rätten till utdelningen är en följd av ett sådant förfarande som anges i första stycket.

Undantag från skattskyldighet

6 § 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, 15 eller 16 § inkomstskattelagen (1999:1229) om den utländska motsvarigheten hade varit obegränsat skattskyldig.

7 § Ett utländskt bolag som motsvarar något sådant svenskt företag som anges i 24 kap. 32 § 1–4 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 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 § Ett handelsbolag, ett kommanditbolag, en europeisk ekonomisk intressegruppering eller en i utlandet delägarbeskattad juridisk person är inte skattskyldig 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.

Ett handelsbolag, ett kommanditbolag, en europeisk ekonomisk intressegruppering eller en i utlandet delägarbeskattad juridisk person är inte heller skattskyldig för utdelning som inte ska tas upp enligt 24 kap. 37 § inkomstskattelagen (1999:1229).

9 § Ett svenskt handelsbolag, en europeisk ekonomisk intressegruppering, en i utlandet delägarbeskattad juridisk person eller en lågbeskattad utländsk juridisk person är inte skattskyldig för utdelning till den del utdelningen ska tas upp till beskattning av en delägare enligt 5 kap. 1–2 a §§ eller 39 a kap. 13 § inkomstskattelagen (1999:1229).

10 § En utländsk juridisk person är inte skattskyldig för utdelning som är hänförlig till verksamhet som bedrivs från ett fast driftställe i Sverige.

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

12 § 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 för avkastningsskatt enligt lagen (1990:661) om avkastning på pensionsmedel.

Skattepliktig utdelning

Huvudregel

13 § Utdelning från följande juridiska personer och fonder är skattepliktig:

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

Utdelning som är undantagen från skatteplikt

14 § Utdelning som inte ska tas upp enligt 42 kap. 16 § inkomstskattelagen (1999:1229) är inte skattepliktig.

Skattesats

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

16 § Källskatt på utdelning till en fysisk person ska tas ut med 25 procent av den skattepliktiga utdelningen om utdelningen skulle ha tagits upp till fem sjättedelar enligt 42 kap. 15 a § inkomstskattelagen (1999:1229) av en obegränsat skattskyldig fysisk person.

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 15 eller 16 §, ska källskatt på utdelning 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 fysisk eller juridisk person som är skattskyldig får från den skattepliktiga utdelningen dra av kostnader som har ett direkt samband med erhållandet av denna utdelning.

Utdelning av annat än svenska kronor

19 § Utdelning som lämnas i annan form än i svenska kronor ska värderas till marknadsvärdet vid utdelningstillfället.

Anstånd med betalning av källskatt på utdelning

Förutsättningar för anstånd

20 § Skatteverket ska bevilja en utländsk juridisk person anstånd med betalning av källskatt på utdelning 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 på utdelning 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 på utdelning 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.

21 § Om en ansökan om anstånd med betalning av källskatt på utdelning 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 20 § 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

22 § Anståndsutrymmet ett visst beskattningsår utgörs av

1. källskatt på utdelning hänförlig till utdelning under beskattningsåret som skatteavdrag har gjorts för 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 24–26 §§, om det är positivt, och

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

23 § För en ansökan om anstånd som gäller källskatt på utdelning som har betalats vid en sådan tidpunkt som avses i 21 § gäller följande vid beräkning av anståndsutrymmet enligt 22 § 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 22 § 2. Detsamma gäller för efterföljande beskattningsår till den del anståndsbeloppet hänförligt till utdelningen ryms inom föregående års anståndsutrymme.

24 § 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.

25 § 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 22 och 24 §§ tillämpas på varje företag i konsolideringen. Även resultat som inte är positiva ska beaktas vid beräkningen. Summan av respektive post enligt 22 § ska ligga till grund för beräkningen av anståndsutrymmet.

26 § Den skattskyldiges resultat ska multipliceras med den skattesats med vilken källskatt på utdelning har tagits ut på utdelningen. Om den skattskyldige har ett tidigare beviljat anstånd med betalning av källskatt på utdelning 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

27 § Anstånd beviljas med ett belopp som motsvarar anståndsutrymmet.

Om ansökan om anstånd gäller källskatt på utdelning som har betalats vid en sådan tidpunkt som avses i 21 §, beviljas anstånd med ett belopp som motsvarar det anståndsutrymme som är lägst för de beskattningsår som det ska finnas ett anståndsutrymme för enligt 20 och 21 §§.

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

Tillgodoräknande av källskatt på utdelning när anstånd har beviljats

28 § Om anstånd har beviljats enligt 20 § första stycket ska Skatteverket besluta att den skattskyldige ska tillgodoräknas källskatt på utdelning motsvarande anståndsbeloppet.

Anståndstiden

29 § Anståndstiden ska gälla 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 på utdelning som har betalats vid en sådan tidpunkt som avses i 21 §, ska anståndstiden gälla 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.

30 § Om den skattskyldige ansöker om ett nytt anstånd innan anståndstiden enligt 29 § 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 29 § löper ut.

31 § Anståndet ska upphöra om den skattskyldige begär det.

Ansökan om anstånd

32 § 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 på utdelning har betalats efter utgången av det beskattningsår när utdelningstillfället inträffade 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 återstod av beskattningsåret ska dock ansökan ha kommit in senast fyra månader efter betalningen.

Betalning av källskatt när anståndet upphör

33 § Den skattskyldige ska betala källskatten på utdelning senast den förfalldag enligt 62 kap. 9 § första stycket skatteförfarandelagen (2011:1244) som infaller närmast efter det att 30 dagar har gått från det att anståndstiden upphörde. Detta gäller dock inte till den del den skattskyldige beviljas ett nytt anstånd.

Förfarandet vid beskattningen

34 § I fråga om förfarandet vid beskattningen gäller skatteförfarandelagen (2011:1244). Bestämmelserna i 63 kap. samma lag ska dock inte tillämpas, med undantag för 2 § första meningen och 3 § första stycket i det kapitlet.

Vid skattskyldighet enligt 5 § ska 49 kap. 9 § och 59 kap. skatteförfarandelagen bara tillämpas om den som är skyldig att göra skatteavdrag har anledning att känna till de omständigheter som motiverar den särskilda skattskyldigheten.

Anstånd med betalning av källskatt på utdelning

35 § Bestämmelserna i 65 kap. 7 § och 66 kap. skatteförfarandelagen (2011:1244) ska inte tillämpas på beslut om anstånd enligt denna lag.

36 § Ett överklagande av Skatteverkets beslut om anstånd enligt denna lag ska ha kommit in inom två månader från den dag då den som beslutet gäller fick del av det.

-
1. Denna lag träder i kraft den 1 juli 2023.
 2. Genom lagen upphävs kupongskattelagen (1970:624).
 3. Den upphävda lagen gäller dock fortfarande för utdelningar där utdelningstillfället inträffar före den 1 januari 2024.
 4. Lagen tillämpas första gången på utdelningar där utdelningstillfället inträffar efter den 31 december 2023.

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

Härigenom föreskrivs att det i skattebrottslagen (1971:69) 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 den 1 januari 2024.

2.3 Förslag till lag om ändring i lagen (1990:313) om Europaråds- och OECD-konventionen om ömsesidig handräckning i skatteärenden

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

-
1. Denna lag träder i kraft den 1 juli 2023.
 2. Äldre föreskrifter gäller fortfarande i fråga om skatter som utgår enligt kupongskattelagen (1970:624).

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:

- i) *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).
- ii) Lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel.
- iii) Lagen (1997:323) om statlig förmögenhetsskatt.

Artikel 2 punkt 1 b:

- i) Begravningslagen (1990:1144), lagen (1999:291) om avgift till registrerat trossamfund.
- ii) Lagen (1994:1920) om allmän löneavgift, lagen (1994:1744) om allmän pensionsavgift, socialavgiftslagen (2000:980).
- iii) 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, bilskrottningslagen (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.

¹ Senaste lydelse 2014:1491.

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:

- i) 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 (2023:000) om källskatt på utdelning*.
- ii) Lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel.
- iii) Lagen (1997:323) om statlig förmögenhetsskatt.

Artikel 2 punkt 1 b:

- i) Begravningslagen (1990:1144), lagen (1999:291) om avgift till registrerat trossamfund.
- ii) Lagen (1994:1920) om allmän löneavgift, lagen (1994:1744) om allmän pensionsavgift, socialavgiftslagen (2000:980).
- iii) 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, bilskrotninglagen (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.

2.4 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.

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.

1. Denna lag träder i kraft den 1 juli 2023.

2. Äldre föreskrifter gäller fortfarande i fråga om skatt enligt kupongskattelagen (1970:624).

3. Om en försäkringsgivare, ett tjänstepensionsinstitut eller en skattskyldig har betalat skatt enligt kupongskattelagen och det finns kvarstående outnyttjad avräkningsbar kupongskatt, ska detta belopp föras över till kommande beskattningsår. Den kvarstående kupongskatten får räknas av mot avkastningsskatt som avser samma försäkring eller tjänste-

pensionsavtal under senare år. Om avkastningsskatten understiger kvarstående kupongskatt, ska skillnaden föras vidare som sparad kupongskatt till nästa beskattningsår.

2.5 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

Denna lag gäller vid fastställande av underlag för att ta ut kommunal och statlig inkomstskatt.

1 §¹
Denna lag gäller vid fastställande av underlag för att ta ut kommunal och statlig inkomstskatt *samt källskatt på utdelning.*

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2024.

2.6 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 § skatteförordningen (2011:1244),
3. skatt enligt mervärdesskattelagen (1994:200),
4. taxering enligt fastighetstaxeringslagen (1979:1152), och
5. skatt enligt *kupongskattelagen* (1970:624) och 5. skatt enligt *lagen (2023:000) om källskatt på utdelning*.

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

-
1. Denna lag träder i kraft den 1 juli 2023.
 2. Äldre föreskrifter gäller fortfarande i fråga om skatt enligt kupongskattelagen (1970:624).

¹ Senaste lydelse 2015:885.

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

Härigenom föreskrivs att 1 kap. 17 §, 3 kap. 18 och 21 §§, 6 kap. 18 §, 9 kap. 4 §, 41 kap. 8 § 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 (2023:000) om källskatt på utdelning.*

3 kap.

18 §²

Den som är begränsat skattskyldig är skattskyldig i

1. inkomstslaget tjänst för inkomster som anges i 5 § lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta med undantag för inkomster som anges i 6 § 3 och 4 samt 6 a § den lagen, om en begäran har gjorts enligt 4 § den lagen,
2. inkomstslaget tjänst eller näringsverksamhet för inkomster som anges i 7 § första stycket lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl., om Skatteverket har meddelat beslut enligt 5 a § tredje stycket den lagen,
3. inkomstslaget näringsverksamhet för inkomst från ett fast driftställe eller en fastighet i Sverige,
4. inkomstslaget näringsverksamhet för återförda avdrag på grund av att en näringsbostadsrätt som innefattar nyttjanderätt till ett hus eller en del av ett hus i Sverige avyttras eller blir privatbostadsrätt,
5. inkomstslaget näringsverksamhet för återförda avdrag för egenavgifter,
6. inkomstslaget näringsverksamhet för återförda avdrag för periodiseringsfond och expansionsfond, samt inkomstslaget näringsverksamhet eller kapital för återförda avdrag för ersättningsfond,
7. inkomstslaget näringsverksamhet för uttag eller utbetalning från ett skogskonto eller skogsskadekonto som avses i 21 kap.,
8. inkomstslaget kapital för ett positivt räntefördelningsbelopp som avser ett fast driftställe, en näringsfastighet i Sverige eller artistisk eller idrottslig verksamhet i Sverige,
9. inkomstslaget kapital för löpande inkomster av en privatbostadsfastighet eller en privatbostadsrätt i Sverige,

¹ Lagen omtryckt 2008:803.

² Senaste lydelse 2020:1071.

10. inkomstslaget kapital för kapitalvinst på en fastighet i Sverige eller på en privat- eller näringsbostadsrätt som innefattar nyttjanderätt till ett hus eller en del av ett hus i Sverige,

11. inkomstslaget kapital för återfört uppskovsbelopp enligt 47 kap.,

12. inkomstslaget näringsverksamhet eller kapital för utdelning på andelar i svenska ekonomiska föreningar, och

13. inkomstslaget kapital för återfört investeraravdrag enligt 43 kap.

Ersättning i form av sådan royalty eller periodvis utgående avgift för att materiella eller immateriella tillgångar utnyttjas som ska räknas till inkomstslaget näringsverksamhet ska anses som inkomst från ett fast driftställe i Sverige, om ersättningen kommer från en näringsverksamhet med ett fast driftställe här.

Skattskyldighet för inkomster som avses i första stycket 12 gäller inte för sådana begränsat skattskyldiga personer som avses i 17 § 2–4.

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 (2023:000) 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
- *kupongskattelagen (1970:624).* – *lagen (2023:000) 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.*

41 kap.

8 §³

Inkomster ska tas upp som intäkt det beskattningsår då de kan disponeras.

³ Senaste lydelse 2020:1034.

Sådana räntor på tillgodohavanden i kreditinstitut och som tillgodoräknas insättaren per den 31 december anses disponibla den dagen.

Utdelning från ett avstämningsbolag enligt 1 kap. 10 § aktiebolagslagen (2005:551) anses disponibel på den avstämningsdag som avses i 4 kap. 39 § samma lag.

För utdelning från svenska värdepappersfonder och specialfonder gäller att om fondbestämmelserna innehåller en särskilt angiven dag som kan anses motsvara avstämningsdagen för ett avstämningsbolag, anses utdelning disponibel den dagen.

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 omkostnadsbeloppet har dragits av vid beräkningen av utdelning hänförlig till värdepappret enligt 3 § andra stycket lagen (2023:000) om källskatt på utdelning och som avser utskiftning vid likvidation enligt första stycket 2 samma paragraf 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.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2024 i fråga om 3 kap. 18 §, 9 kap. 4 §, 41 kap. 8 § och 44 kap. 33 § och i övrigt den 1 juli 2023.

2. Äldre föreskrifter gäller fortfarande i fråga om skatt enligt kupongskattelagen (1970:624).

2.8 Förslag till lag om ändring i lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet

Härigenom föreskrivs att 2 kap. 12 § lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet¹ ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

2 kap.

12 §²

Uppgifter och handlingar som avser

1. revision ska gallras tio år efter utgången av det kalenderår då revisionen avslutades, och

2. fastighetstaxering ska gallras tolv år efter utgången av det taxeringsår som uppgifterna eller handlingarna kan hänföras till.

Uppgifter och handlingar om godkända upplagshavare, registrerade varumottagare, tillfälligt registrerade varumottagare, registrerade avsändare, godkända skatteupplag, certifierade mottagare, tillfälligt certifierade mottagare, certifierade avsändare, tillfälligt certifierade avsändare, registrerade distansförsäljare och tillfälligt registrerade distansförsäljare enligt lagen (1994:1776) om skatt på energi, lagen (2022:155) om tobaksskatt samt lagen (2022:156) om alkoholskatt ska gallras sju år efter utgången av det kalenderår då aktören avregistrerades.

Uppgifter och handlingar om godkända lagerhållare enligt lagen om skatt på energi, lagen (2016:1067) om skatt på kemikalier i viss elektronik, lagen (2018:696) om skatt på vissa nikotinhaltiga produkter, lagen (2020:32) om skatt på plastbärkassar och lagen om tobaksskatt samt uppgifter och handlingar om registrerade mottagare och registrerade EU-handlare enligt lagen om skatt på kemikalier i viss elektronik och registrerade distansförsäljare av tuggtobak och övrig tobak enligt lagen om tobaksskatt ska gallras sju år efter utgången av det kalenderår då godkännandet blev återkallat.

Uppgifter och handlingar ska gallras sju år efter utgången av det kalenderår då godkännandet blev återkallat om de avser

1. godkända lagerhållare enligt lagen om skatt på energi, lagen (2016:1067) om skatt på kemikalier i viss elektronik, lagen (2018:696) om skatt på vissa nikotinhaltiga produkter, lagen (2020:32) om skatt på plastbärkassar eller lagen om tobaksskatt,

2. registrerade mottagare och registrerade EU-handlare enligt lagen om skatt på kemikalier i viss elektronik,

3. registrerade distansförsäljare av tuggtobak och övrig tobak enligt lagen om tobaksskatt, eller

4. godkända mellanhänder enligt skatteförfarandelagen (2011:1244).

¹ Senaste lydelse av lagens rubrik 2003:670.

² Senaste lydelse 2022:169.

Uppgifter och handlingar som avses i 4 a § ska gallras tio år efter utgången av det kalenderår då de meddelanden som är kopplade till den administrativa referenskoden enligt 4 b kap. 4 § tredje stycket lagen om skatt på energi, 5 kap. 4 § tredje stycket lagen om tobaksskatt eller 5 kap. 4 § tredje stycket lagen om alkoholskatt, den förenklade administrativa referenskoden enligt 4 e kap. 3 § tredje stycket lagen om skatt på energi, 8 kap. 4 § tredje stycket lagen om tobaksskatt eller 8 kap. 4 § tredje stycket lagen om alkoholskatt eller annan sammanhållande identifikationsuppgift senast ändrades.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2023.

2.9 Förslag till lag om ändring i offentlighets- och sekretesslagen (2009:400)

Härigenom föreskrivs att det i offentlighets- och sekretesslagen (2009:400) ska införas en ny paragraf, 27 kap. 6 a §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

27 kap.

6 a §

Sekretessen enligt 1 § gäller inte för uppgift om

- 1. huruvida en juridisk person är godkänd mellanhand enligt skatteförfarandelagen (2011:1244), eller*
- 2. huruvida ett beslut om godkännande eller återkallelse av godkännande som mellanhand har överklagats till allmän förvaltningsdomstol.*

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2023.

2.10 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. 1 och 4 §§, 10 kap. 18 §, 26 kap. 1, 2, 19 och 35 §§, 34 kap. 1 §, 38 kap. 1 och 2 §§, 41 kap. 3 §, 49 kap. 4 §, 54 kap. 2 och 3 §§, 56 kap. 9 §, 62 kap. 8 §, 65 kap. 1 §, 66 kap. 7 och 27 §§, 67 kap. 12 § och 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, sju nya paragrafer, 26 kap. 9 a, 25 a och 25 b §§, 34 kap. 12 §, 54 kap. 1 a § och 65 kap. 6 a och 17 a §§, och närmast före 34 kap. 12 § och 65 kap. 6 a och 17 a §§ nya rubriker 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.

12 kap. – Skattetabeller

AVDELNING V. SÄRSKILD
INKOMSTSKATT OCH GOD-
KÄNNANDE FÖR TONNAGE-
BESKATTNING

AVDELNING V. SÄRSKILD
INKOMSTSKATT, GOD-
KÄNNANDE FÖR TONNAGE-
BESKATTNING OCH
KÄLLSKATT PÅ UTDELNING

13 kap. – Redovisning och betalning av särskild inkomstskatt

13 a kap. – Godkännande för tonnagebeskattning

13 b kap. – Skatteavdrag för
källskatt på utdelning

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 och besked om
särskild inkomstskatt och beslut om
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 stämpel-skatt vid inskrivningsmyndigheter,

3. lagen (1990:676) om skatt på ränta på skogskontomedel m.m.,

4. tullagen (2016:253),

5. lagen (2004:629) om trängsel-skatt,

6. vägtrafikskattelagen (2006:227), och

7. 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).

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

1. lagen (1984:404) om stämpel-skatt vid inskrivningsmyndigheter,

2. lagen (1990:676) om skatt på ränta på skogskontomedel m.m.,

3. tullagen (2016:253),

4. lagen (2004:629) om trängsel-skatt,

5. vägtrafikskattelagen (2006:227), och

6. lagen (2014:1470) om beskattning av viss privatinförsel av cigaretter.

3 kap.

1 §³

I detta kapitel finns definitioner av vissa begrepp samt förklaringar till hur vissa termer och uttryck används i lagen. Det finns definitioner och förklaringar också i andra kapitel.

Bestämmelser om betydelsen av följande begrepp, termer och uttryck samt förklaringar finns i nedan angivna paragrafer:

arbetsgivaravgifter i 3 §

arbetsgivardeklaration i 26 kap. 3 §

beskattningsår i 4 och 5 §§

beslut om debitering av preliminär skatt i 55 kap. 2 §

beslut om preliminär A-skatt i 55 kap. 6 §

beslut om särskild inkomstskatteredovisning i 13 kap. 1 §

byggarbetsplats i 39 kap. 2 §

byggverksamhet i 39 kap. 2 §

deklarationsombud i 6 kap. 4 §

europiska ekonomiska intressegrupperingar (EEIG) i 6 §

europiska grupperingar för territoriellt samarbete (EGTS) i 7 §

europiska politiska partier i 7 a §

europiska politiska stiftelser i 7 a §

felaktigt debiterad mervärdesskatt i 12 §

fordonsserviceverksamhet i 39 kap. 2 §

förenklad arbetsgivardeklaration i 26 kap. 4 §

² Senaste lydelse 2016:286.

³ Senaste lydelse 2018:243.

granskningsledare i 8 §
handling i 9 §
hemortskommun i 10 §
huvudinkomst i 11 kap. 3 §
journalminne i 42 kap. 2 §
juridisk person i 11 §
kassaregister i 39 kap. 2 §
konsortier för europeisk forskningsinfrastruktur (Eric-konsortier) i 7 §
kontrollremsa i 42 kap. 2 §
kroppps- och skönhetsvårdsverksamhet i 39 kap. 2 §
livsmedels- och tobaksgrossistverksamhet i 39 kap. 2 §
näringsverksamhet i 14 §
partihandel i 39 kap. 2 §
punktskatt i 15 §
regelbunden ersättning i 11 kap. 2 §
restaurangverksamhet i 39 kap. 2 §
skönsbeskattning i 57 kap. 1 §
slutlig skatt i 56 kap. 2–7 §§
särskilda avgifter i 17 §
torg- och marknadshandel i 39 kap. 2 §
tvätteriverksamhet i 39 kap. 2 §
verksamhetslokal i 18 §
överskjutande ingående mervärdesskatt i 13 §
överskjutande punktskatt i 16 §

Nuvarande lydelse

3 kap.

4 §⁴

Vad som avses med beskattningsår framgår av följande uppställning:

<i>För</i>	<i>avses med beskattningsår</i>
1. skatt eller avgift enligt a) inkomstskattelagen (1999:1229), b) lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt, c) lagen (1990:661) om avkast- ningsskatt på pensionsmedel i fall som avses i 2 § första stycket 1–4, d) lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader, e) lagen (2021:1256) om risk- skatt för kreditinstitut, och f) lagen (2007:1398) om kommu- nal fastighetsavgift	beskattningsår enligt 1 kap. 13– 15 §§ inkomstskattelagen eller, för svenska handelsbolag, räkenskaps- året

- | | |
|--|---|
| 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 |
| 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 <ul style="list-style-type: none"> a) beslut som avses i 53 kap. 5 §, b) 5 kap. 22–25 och 27 §§ lagen (1994:1776) om skatt på energi, c) 8 a § lagen (2016:1067) om skatt på kemikalier i viss elektronik, d) 9 kap. 25–28 och 30 §§ lagen (2022:155) om tobaksskatt, eller e) 9 kap. 25–28 och 30 §§ lagen (2022:156) om alkoholskatt | det kalenderår under vilket beslutet om återbetalning eller kompensation, beslutet om beskattning vid oegentlighet eller felaktiga uppgifter, 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 §

Vad som avses med beskattningsår framgår av följande uppställning:

<i>För</i>	<i>avses med beskattningsår</i>
1. skatt eller avgift 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, d) lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader, e) lagen (2021:1256) om riskskatt för kreditinstitut, och f) 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 utomlands bosatta artister m.fl., och c) lagen (2023:000) om källskatt på utdelning	det kalenderår då ersättningen betalas ut <i>eller då utdelningstillfället inträffar</i>
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

<p>7. punktskatt enligt</p> <p>a) beslut som avses i 53 kap. 5 §, b) 5 kap. 22–25 och 27 §§ lagen (1994:1776) om skatt på energi, c) 8 a § lagen (2016:1067) om skatt på kemikalier i viss elektronik, d) 9 kap. 25–28 och 30 §§ lagen (2022:155) om tobaksskatt, eller e) 9 kap. 25–28 och 30 §§ lagen (2022:156) om alkoholskatt</p> <p>8. annan punktskatt</p> <p>9. övriga skatter</p> <p>10. arbetsgivaravgifter och avgifter som ingår i slutlig skatt</p> <p>Med beskattningsår för fysisk person avses dock i fråga om preliminär skatt alltid kalenderår.</p>	<p>det kalenderår under vilket beslutet om återbetalning eller kompensation, beslutet om beskattning vid oegentlighet eller felaktiga uppgifter, eller beslutet om beskattning vid oegentlighet, har meddelats</p> <p>det kalenderår då den händelse som medför skattskyldighet har inträffat</p> <p>det kalenderår som skatten ska betalas för</p> <p>och det kalenderår som avgiften ska betalas för.</p>
--	---

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

10 kap.

18 §

Skatteavdrag ska inte göras från utdelning

1. på aktier i ett svenskt aktiebolag som inte är ett avstämningsbolag enligt 1 kap. 10 § aktiebolagslagen (2005:551), *eller*

2. på andelar i en svensk ekonomisk förening.

Skatteavdrag ska inte göras från utdelning

1. på aktier i ett svenskt aktiebolag som inte är ett avstämningsbolag enligt 1 kap. 10 § aktiebolagslagen (2005:551),

2. på andelar i en svensk ekonomisk förening, *eller*

3. från vilken skatteavdrag för källskatt på utdelning har gjorts.

13 b kap. Skatteavdrag för källskatt på utdelning

Vem ska göra skatteavdrag för källskatt på utdelning?

Huvudregel

1 §

Utdelande bolag, utdelande ideell förening eller godkänd mellanhand som betalar ut skattepliktig utdelning enligt lagen

(2023:000) om källskatt på utdelning till någon som är skattskyldig enligt samma lag, ska göra skatteavdrag för sådan skatt.

Detsamma gäller i fråga om utdelande bolag, utdelande ideell förening eller godkänd mellanhand som hanterar skattepliktig utdelning som inte har betalats ut, om ett belopp som motsvarar skatteavdraget har kunnat tas i anspråk.

Utdelande bolag för vissa avstämningsbolag

2 §

Med utdelande bolag avses för avstämningsbolag i stället värdepapperscentralen, om bolaget har uppdragit åt

1. en värdepapperscentral som hör hemma i Sverige eller en värdepapperscentral som hör hemma i en annan stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) än Sverige och som bedriver verksamhet från ett fast driftställe här att betala ut utdelningen, eller

2. en värdepapperscentral som hör hemma i en annan stat inom EES än Sverige och som inte bedriver verksamhet från ett fast driftställe här att betala ut utdelningen och värdepapperscentralen har gett in ett åtagande enligt 14 § till Skatteverket om att göra skatteavdrag och att lämna skattedeklaration för källskatt på utdelning.

Utdelande bolag för andelar i en värdepappersfond eller specialfond

3 §

Vad som avses med utdelande bolag för en andel i en värdepappersfond eller i en specialfond framgår av följande uppställning:

<u>För</u>	<u>avses med utdelande bolag</u>
1. andel i en värdepappersfond som förvaltas av ett fondbolag	fondbolaget

2. andel i en värdepappersfond som förvaltas av ett förvaltningsbolag förvaringsinstitutet

3. andel i en specialfond som förvaltas av en svensk AIF-förvaltare AIF-förvaltaren

4. andel i en specialfond som förvaltas av en utländsk AIF-förvaltare förvaringsinstitutet

I denna paragraf förstås med

AIF-förvaltare: en juridisk person som är AIF-förvaltare enligt 1 kap. 3 § lagen (2013:561) om förvaltare av alternativa investeringsfonder, fondbolag: ett aktiebolag som driver fondverksamhet enligt lagen (2004:46) om värdepappersfonder, förvaltningsbolag: ett utländskt företag som förvaltar en värdepappersfond i Sverige,

förvaringsinstitut: ett företag som är förvaringsinstitut enligt 1 kap. 1 § första stycket 15 lagen om värdepappersfonder eller 9 kap. 4, 5 eller 7 § lagen om förvaltare av alternativa investeringsfonder.

Utdelande bolag vid förvaltarregistrering

4 §

Som utdelande bolag avses i stället för vad som anges i 2 och 3 §§ förvaltaren vid förvaltarregistrering enligt

1. 5 kap. 14 § aktiebolagslagen (2005:551), om förvaltaren har fått medgivande till registrering som förvaltare av en värdepapperscentral som hör hemma i Sverige,

2. 4 kap. 12 § lagen (2004:46) om värdepappersfonder eller 12 kap. 5 § lagen (2013:561) om förvaltare av alternativa investeringsfonder, eller

3. 3 kap. 7 § lagen (1998:1479) om värdepapperscentraler och kontoföring av finansiella instrument.

Utdelning som betalas ut till vissa utdelande bolag eller till en godkänd mellanhand

5 §

Om utdelning betalas ut till ett utdelande bolag enligt 2–4 §§ eller

till en godkänd mellanhand ska skatteavdrag inte göras.

Underlag för skatteavdrag för källskatt på utdelning

6 §

Underlaget för skatteavdrag för källskatt på utdelning är den skattepliktiga utdelningen enligt lagen (2023:000) om källskatt på utdelning. Om den som ska göra skatteavdrag inte har tillräckliga uppgifter för att beräkna den skattepliktiga utdelningen är underlaget utdelningens bruttobelopp.

Godkänd mellanhand

Definition

7 §

En godkänd mellanhand är en juridisk person som är godkänd enligt 8 § och som därmed ska göra skatteavdrag och lämna skattedeklaration för källskatt på utdelning.

Förutsättningar för godkännande

8 §

Skatteverket ska efter ansökan besluta om godkännande som mellanhand om den som ansökan avser

1. är en sådan juridisk person som anges i 9 §,
2. har gett in ett åtagande enligt 14 §, och
3. med hänsyn till sina ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt är lämplig att godkännas.

Vem får godkännas som mellanhand?

9 §

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 20 § första stycket 1 c och tredje stycket lagen (2023:000) om källskatt på utdelning.

Ändrade förhållanden

10 §

Om förhållanden som legat till grund för ett beslut om godkännande som mellanhand ändras, ska den godkända mellanhanden genast lämna uppgifter om de ändrade förhållandena till Skatteverket.

Återkallelse av godkännande

11 §

Skatteverket ska återkalla ett godkännande som mellanhand, om

1. den godkända mellanhanden begär det,

2. förutsättningarna för godkännande som mellanhand enligt 8 § inte är uppfyllda, eller

3. den godkända mellanhanden inte har fullgjort sitt åtagande.

12 §

Om det finns särskilda skäl, får Skatteverket avstå från att återkalla ett godkännande som mellanhand enligt 11 § 2 eller 3.

13 §

En godkänd mellanhands skyldigheter gäller även om godkännandet återkallas, i fråga om utdelning som har betalats ut eller tagits emot av den godkända mellanhanden före Skatteverkets beslut om återkallelse.

Åtagande att göra skatteavdrag

14 §

En utländsk juridisk person som är utdelande bolag enligt 2–4 §§ eller som ansöker om godkännande enligt 8 § ska ge in ett åtagande till Skatteverket om att göra skatteavdrag enligt 1 § och att lämna skattedeklaration enligt 26 kap. 2 §. En utländsk juridisk person som ansöker om godkännande som mellanhand ska även ge in ett åtagande till Skatteverket om att lämna kontrolluppgifter enligt 17, 19–22 kap. och 23 kap. 2 §.

Ett åtagande enligt första stycket ska innehålla nödvändiga identifikationsuppgifter för utdelande bolag.

Uppgiftsskyldighet

15 §

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.

16 §

Utdelande bolag enligt 2 eller 3 § ska löpande lämna uppgift till

Skatteverket om förvaltning enligt 4 §.

Övriga bestämmelser om skatteavdrag

17 §

Om utdelande bolag, utdelande ideell förening eller godkänd mellanhand som betalar ut eller hanterar utdelning inte har tillräckliga uppgifter för att avgöra om den som tar emot utdelningen är skattskyldig enligt lagen (2023:000) om källskatt på utdelning, ska skatteavdrag för källskatt på utdelning göras.

18 §

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 §.

26 kap.

1 §⁵

I detta kapitel finns bestämmelser om

- vem som ska lämna en skattedeklaration (2 §),
- vilken sorts skattedeklaration som ska lämnas (3–9 §§),
- 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 §§).

2 §⁶

En skattedeklaration ska lämnas av

1. den som är skyldig att göra skatteavdrag eller betala arbetsgivaravgifter eller som har gjort ett skatteavdrag utan att vara skyldig att göra det,
2. den som är skattskyldig enligt mervärdesskattelagen (1994:200),
3. den som ska registreras enligt 7 kap. 1 § första stycket 4, 5 eller 6,

⁵ Senaste lydelse 2017:387.

⁶ Senaste lydelse 2017:387.

4. den som är skyldig att jämka ingående mervärdesskatt enligt 8 a kap. eller 9 kap. 9–13 §§ mervärdesskattelagen,

5. den som är skattskyldig för punktskatt enligt någon av de lagar som anges i 3 kap. 15 §,

6. 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. och som ska redovisa och betala skatt enligt 13 kap. 6 och 7 §§,

7. den som begär återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 11 a § mervärdesskattelagen, *och*

8. den som betalar ut ersättning som är underlag för statlig ålderspensionsavgift enligt lagen (1998:676) om statlig ålderspensionsavgift.

7. den som begär återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 11 a § mervärdesskattelagen,

8. den som betalar ut ersättning som är underlag för statlig ålderspensionsavgift enligt lagen (1998:676) om statlig ålderspensionsavgift, *och*

9. den som hanterar skattepliktig utdelning enligt 13 b kap. 1 § andra stycket.

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.

Det som sägs i första stycket gäller även den som enligt 2 § 9 ska lämna skattedeklaration.

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 1 och 3 om uppgiften redovisas i en sådan särskild skattedeklaration som avses i 9 a §.

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, och
3. det sammanlagda beloppet avseende skatteavdrag för källskatt på utdelning.

25 b §

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

1. utdelningsbelopp, skatteavdragets belopp och skatterättslig hemvist för varje skattskyldig när 17 § lagen (2023:000) om källskatt på utdelning tillämpas,
2. utdelningsbelopp, skatteavdragets belopp och skatterättslig hemvist i den utsträckning sådana uppgifter finns, för varje skattskyldig när 15 eller 16 § lagen om källskatt på utdelning tillämpas,
3. utdelningsbelopp för varje godkänd mellanhand och utdelande bolag, och
4. utdelningsbelopp och skatteavdragets belopp för varje annan mottagare som varken är skattskyldig, godkänd mellanhand eller utdelande bolag.

Om utdelning inte har betalats ut och skatteavdrag inte har gjorts, ska uppgift om det beräknade skatteavdragets belopp lämnas i stället för uppgift om skatteavdragets belopp.

Om skattepliktig utdelning enligt lagen om källskatt på utdelning har beräknats enligt 3 § andra stycket samma lag, ska uppgift även lämnas om det beräknade omkostnadsbeloppet.

Nuvarande lydelse

35 §⁸

Särskilda skattedeclarationer ska, om inte annat följer av 37 §, lämnas enligt följande uppställning:

<i>Deklaration som avses i</i>	<i>ska ha kommit in till Skatteverket senast</i>
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 §	fem 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 skattedeclarationer ska, om inte annat följer av 37 §, lämnas enligt följande uppställning:

<i>Deklaration som avses i</i>	<i>ska ha kommit in till Skatteverket senast</i>
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 §	fem 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 §	<i>fyra månader efter utdelnings-tillfället</i>

34 kap.1 §⁹

I detta kapitel finns bestämmelser om

– syftet med informationsuppgifter (2 §),

– uppgifter till den deklarations-
skyldige (3–5 §§), *och*

– uppgifter till den kontroll-
uppgiftsskyldige eller den som är
skyldig att lämna uppgifter om
betalningsmottagare i en arbets-
givardeklaration (6–11 §§).

– uppgifter till den deklarations-
skyldige (3–5 §§),

– uppgifter till den kontroll-
uppgiftsskyldige eller den som är
skyldig att lämna uppgifter om
betalningsmottagare i en arbets-
givardeklaration (6–11 §§), *och*

– uppgifter till den som ska
lämna särskild skattedeklaration
för källskatt på utdelning (12 §).

***Uppgifter till den som ska lämna
särskild skattedeklaration för
källskatt på utdelning***

12 §

Den som är skattskyldig enligt lagen (2023:000) om källskatt på utdelning ska till den som är skyldig att lämna uppgifter om den skattskyldige i en särskild skattedeklaration enligt 26 kap. 9 a § lämna de uppgifter som behövs för att uppgiftsskyldigheten ska kunna fullgöras.

Uppgifterna 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 den som är skattskyldig genast lämna uppgifter om ändrade förhållanden till den som är skyldig att lämna särskild skattedeklaration.

38 kap.1 §¹⁰

Fastställda formulär ska användas för att lämna

1. kontrolluppgifter,

2. ansökan om godkännande som
mellanhand enligt 13 b kap. 8 §,

⁹ Senaste lydelse 2017:387.

¹⁰ Senaste lydelse 2020:437.

2. åtagande
 - a) enligt 10 kap. 22 § om att göra skatteavdrag,
 - b) enligt 23 kap. 6 § om att lämna kontrolluppgifter om pensionsförsäkringar och sådana avtal om tjänstepension som är jämförbara med en pensionsförsäkring,
 - c) enligt 23 kap. 7 § om att lämna kontrolluppgifter om gåvor, och
 - d) enligt 23 kap. 8 § om att lämna vissa kontrolluppgifter,
3. deklarationer,
4. land-för-land-rapporter,
5. uppgifter om rapporteringspliktiga arrangemang,
6. särskilda uppgifter, och
7. periodiska sammanställningar.

3. åtagande
 - a) enligt 10 kap. 22 § om att göra skatteavdrag,
 - b) enligt 13 b kap. 14 § om att göra skatteavdrag, att lämna skattedeklaration och att lämna kontrolluppgifter,
 - c) enligt 23 kap. 6 § om att lämna kontrolluppgifter om pensionsförsäkringar och sådana avtal om tjänstepension som är jämförbara med en pensionsförsäkring,
 - d) enligt 23 kap. 7 § om att lämna kontrolluppgifter om gåvor, och
 - e) enligt 23 kap. 8 § om att lämna vissa kontrolluppgifter,
4. uppgifter enligt 13 b kap. 16 § om förvaltarregistrering,
5. deklarationer,
6. land-för-land-rapporter,
7. uppgifter om rapporteringspliktiga arrangemang,
8. särskilda uppgifter, och
9. periodiska sammanställningar.

2 §¹¹

Följande uppgifter ska undertecknas:

1. uppgifter i deklaration, och
2. särskilda uppgifter som ska lämnas av
 - a) stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund enligt 33 kap. 3 §,
 - b) en fysisk eller juridisk person enligt 33 kap. 6 a §,
 - c) ägare av en ersättningsbostad i utlandet enligt 33 kap. 7 §, och
 - d) uppgiftsskyldiga enligt 33 kap. 7 a § för avsättning till periodiseringsfond eller ersättningsfond.

1. uppgifter i ansökan enligt 13 b kap. 8 §,
2. uppgifter i deklaration, och
3. särskilda uppgifter som ska lämnas av
 - a) stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund enligt 33 kap. 3 §,
 - b) en fysisk eller juridisk person enligt 33 kap. 6 a §,
 - c) ägare av en ersättningsbostad i utlandet enligt 33 kap. 7 §, och
 - d) uppgiftsskyldiga enligt 33 kap. 7 a § för avsättning till periodiseringsfond eller ersättningsfond.

41 kap.

3 §¹²

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 §,

6. den som har ansökt om godkännande som upplagshavare enligt lagen (1994:1776) om skatt på energi, lagen (2022:155) om tobaksskatt, eller lagen (2022:156) om alkoholskatt,

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

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

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

10. den som har ansökt om godkännande som lagerhållare enligt lagen om skatt på energi, lagen (2016:1067) om skatt på kemikalier i viss elektronik, lagen (2018:696) om skatt på vissa nikotinhaltiga produkter, lagen (2020:32) om skatt på plastbärkassar eller lagen om tobaksskatt,

11. den som har ansökt om godkännande som registrerad mottagare eller registrerad EU-handlare enligt lagen om skatt på kemikalier i viss elektronik, *och*

12. den som har ansökt om godkännande som registrerad distansförsäljare av tuggtobak och övrig tobak enligt lagen om tobaksskatt.

11. den som har ansökt om godkännande som registrerad mottagare eller registrerad EU-handlare enligt lagen om skatt på kemikalier i viss elektronik,

12. den som har ansökt om godkännande som registrerad distansförsäljare av tuggtobak och övrig tobak enligt lagen om tobaksskatt, *och*

13. den som har ansökt om godkännande som mellanhand enligt 13 b kap. 8 §.

49 kap.

4 §

Skattetillägg ska tas ut av den som på något annat sätt än muntligen

1. under förfarandet har lämnat en oriktig uppgift till ledning för egen beskattning, *eller*

2. har lämnat en oriktig uppgift i ett mål om egen beskattning.

1. under förfarandet har lämnat en oriktig uppgift till ledning för egen beskattning,

2. har lämnat en oriktig uppgift i ett mål om egen beskattning, *eller*

¹² Senaste lydelse 2022:174.

3. har lämnat en oriktig uppgift i uppgifter som ska lämnas enligt 34 kap. 12 §.

Skattetillägg enligt första stycket 2 får dock tas ut bara om uppgiften inte har godtagits efter prövning i sak.

54 kap. Beslut och besked om särskild inkomstskatt

54 kap. Beslut och besked om särskild inkomstskatt och beslut om källskatt på utdelning

1 a §

Om skatt enligt lagen (2023:000) om källskatt på utdelning har redovisats i en sådan särskild skattedeklaration som avses i 26 kap. 9 a §, ska beslut om skatten fattas för varje utdelningstillfälle för sig med ledning av innehållet i den särskilda skattedeklarationen 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 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 eller lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. ska betala sådan skatt i andra fall än som avses i 1 §.

Skatteverket får även inom den tid och på det sätt som gäller för omprövning besluta att den som är skattskyldig enligt lagen (2023:000) om källskatt på utdelning ska betala sådan skatt.

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

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 (2023:000) om källskatt på utdelning har gjorts

ansökan besluta att den skattskyldige ska tillgodoräknas det överskjutande beloppet.

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 §¹³

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 betalats, om en begäran har gjorts enligt 4 § den lagen, *och*

6. skatt enligt lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta som har betalats, om en begäran har gjorts enligt 4 § 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*

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 (2023:000) 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. preliminär skattereduktion enligt 16 § lagen (2020:1066) om förfarandet vid skattereduktion för installation av grön teknik,
5. skatt tillägg som har beslutats med anledning av beslut om slutlig skatt, *och*

¹³ Senaste lydelse 2020:1070.

6. förseningsavgift som har beslutats för att en inkomstdeklaration inte har kommit in i rätt tid.

62 kap.

8 §¹⁴

Slutlig skatt beräknad enligt 56 kap. 9 § ska betalas senast den förfallogdag 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 förfallogdag 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,

2. förseningsavgift och skattetillägg som har bestämts genom ett omprövningsbeslut eller efter ett beslut av domstol samt återkallelseavgift, dokumentationsavgift, rapporteringsavgift 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 förfallogdag som anges i första stycket.

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

Detsamma gäller källskatt på utdelning enligt andra stycket 3, om skatteavdrag enligt 10 kap. 2 och 15 §§ har gjorts för samma utdelning som källskatten avser.

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 förfallogdag som anges i 3 §.

65 kap.

1 §¹⁵

I detta kapitel finns bestämmelser om

– grunder för ränteberäkningen (2–4 §§),

– kostnadsränta på sent debiterad preliminär skatt (5 §),

– kostnadsränta på slutlig skatt (6 §),

– kostnadsränta på källskatt på utdelning (6 a §),

– kostnadsränta vid anstånd (7 §),

– kostnadsränta vid omprövning och överklagande (8–11 §§),

– kostnadsränta vid för sen betalning (13 §),

– minskning av och befrielse från kostnadsränta (14 och 15 §§),

– intäktsränta (16–17 §§),

– intäktsränta (16–17 a §§),

¹⁴ Senaste lydelse 2020:437.

¹⁵ Senaste lydelse 2016:1077.

- en annan startdag för ränteberäkningen på grund av helg (18 §), och
- ränteberäkning utanför skattekontot.

Kostnadsränta på källskatt på utdelning

6 a §

Om Skatteverket har beslutat om källskatt på utdelning enligt 54 kap. 2 §, ska kostnadsränta beräknas från och med dagen efter den dag som infaller fyra månader efter utdelningstillfället. Kostnadsränta ska beräknas till och med den dag då betalning senast ska ske.

Om skatteavdrag enligt 10 kap. 2 och 15 §§ har gjorts för samma utdelning som källskatten på utdelning avser, ska dock kostnadsräntan beräknas från och med den 13 i andra månaden efter beskattningsåret till och med den dag då betalning senast ska ske.

Intäktsränta på källskatt på utdelning

17 a §

Om källskatt på utdelning ska tillgodoräknas på grund av ett beslut enligt 54 kap. 3 §, ska intäktsränta beräknas från och med dagen efter den dag som infaller fyra månader efter utdelningstillfället. Intäktsränta ska beräknas till och med den dag då tillgodoräkandet registreras på skattekontot.

66 kap.

7 §¹⁶

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

Begäran ska dock ha kommit in inom två månader från den dag då den som beslutet gäller fick del av det om beslutet avser

1. registrering,
2. på vilket sätt preliminär skatt ska betalas,
3. godkännande för tonnageskattning eller återkallelse av godkännande för tonnageskattning,

¹⁶ Senaste lydelse 2020:437.

- | | |
|---|---|
| <p>4. uppgifts- eller dokumentationsskyldighet,
 5. föreläggande,
 6. revision, tillsyn över kassaregister eller kontrollbesök,
 7. tvångsåtgärder,
 8. återkallelseavgift,
 9. dokumentationsavgift,
 10. rapporteringsavgift,
 11. kontrollavgift,
 12. säkerhet för slutlig skatt för skalbolag,
 13. betalning eller återbetalning av skatt eller avgift,
 14. verkställighet, eller
 15. avvisning av en begäran om omprövning eller ett överklagande eller någon annan liknande åtgärd.</p> | <p>4. godkännande som mellanhand eller återkallelse av godkännande som mellanhand,
 5. uppgifts- eller dokumentationsskyldighet,
 6. föreläggande,
 7. revision, tillsyn över kassaregister eller kontrollbesök,
 8. tvångsåtgärder,
 9. återkallelseavgift,
 10. dokumentationsavgift,
 11. rapporteringsavgift,
 12. kontrollavgift,
 13. säkerhet för slutlig skatt för skalbolag,
 14. betalning eller återbetalning av skatt eller avgift,
 15. verkställighet, eller
 16. avvisning av en begäran om omprövning eller ett överklagande eller någon annan liknande åtgärd.</p> |
|---|---|

27 §¹⁷

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 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 begärd 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 (2023:000) 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 tonnageskattnings 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 §.

67 kap.

12 §¹⁸

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

Överklagandet ska dock ha kommit in inom två månader från den dag då den som beslutet gäller fick del av det om beslutet avser

1. registrering,
2. på vilket sätt preliminär skatt ska betalas,
3. godkännande för tonnageskattnings eller återkallelse av godkännande för tonnageskattnings,

4. godkännande som mellanhand eller återkallelse av godkännande som mellanhand,

4. uppgifts- eller dokumentationsskyldighet,

5. uppgifts- eller dokumentationsskyldighet,

5. deklarationsombud,

6. deklarationsombud,

6. tvångsåtgärder,

7. tvångsåtgärder,

7. återkallelseavgift,

8. återkallelseavgift,

8. dokumentationsavgift,

9. dokumentationsavgift,

9. rapporteringsavgift,

10. rapporteringsavgift,

10. kontrollavgift,

11. kontrollavgift,

11. säkerhet för slutlig skatt för skalbolag,

12. säkerhet för slutlig skatt för skalbolag,

12. betalning eller återbetalning av skatt eller avgift,

13. betalning eller återbetalning av skatt eller avgift,

13. verkställighet, eller

14. verkställighet, eller

¹⁸ Senaste lydelse 2020:437.

14. avvisning av en begäran om omprövning eller ett överklagande eller någon annan liknande åtgärd. 15. avvisning av en begäran om omprövning eller ett överklagande eller någon annan liknande åtgärd.

1. Denna lag träder i kraft den 1 juli 2023.
2. Lagen tillämpas första gången för beskattningsåret 2024 i fråga om skatt enligt lagen (2023:000) om källskatt på utdelning.
3. Äldre föreskrifter gäller fortfarande i fråga om skatt enligt kupongskattelagen (1970:624).

3 Ärendet och dess beredning

Chefen för Finansdepartementet beslutade den 2 november 2017 att ge en särskild utredare i uppdrag att göra en översyn av den kupongskatterättsliga regleringen. Uppdraget redovisades i promemorian Ny lag om källskatt på utdelning (Ds 2020:10).

I april 2020 remitterades promemorian. En sammanfattning av promemorian finns i *bilaga 1*. Promemorians lagförslag finns i *bilaga 2*. En förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 3*. Remissyttrandena finns tillgängliga i Finansdepartementet (Fi2020/02014). I detta utkast till lagrådsremiss behandlas promemorians förslag.

4 En moderniserad källskatt på utdelningar till utländska personer

4.1 Utgångspunkter för källskatt på utdelningar

4.1.1 Kupongskattelagen upphävs och ersätts med en ny lag

Utkastets förslag: Den kupongskatterättsliga regleringen är föråldrad och i behov av en modernisering. Kupongskattelagen ska därför upphävas och ersättas med en ny lag.

Promemorians förslag överensstämmer med utkastets.

Remissinstanserna: Flera remissinstanser ser positivt på att kupongskattelagen ersätts med en ny, moderniserad lag, däribland *Juridiska fakultetsnämnden vid Stockholms universitet*, *Skatterättsnämnden*, *Skatteverket*, *Sparbankernas Riksförbund* och *Uppsala universitet*.

Skälen för utkastets förslag: Kupongskatt är en statlig, definitiv källskatt som utgår på utdelningar från svenska aktiebolag, europabolag med säte i Sverige samt svenska värdepappersfonder och specialfonder 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 (1970:624) och i kupongskatteförordningen (1971:49).

Den kupongskatterättsliga regleringen är föråldrad och i behov av en modernisering. Det gäller såväl den redaktionella och språkliga utformningen som regelverkets tekniska utformning. Sedan kupongskattelagens tillkomst i början av 1970-talet har kapitalmarknaderna i hög grad internationaliserats. Digitaliseringen av värdepappershanteringen är en starkt bidragande orsak till detta och det är i dag betydligt enklare att investera i aktier i företag i andra länder än vad som var fallet tidigare. Den ökande internationaliseringen ställer nya krav på regleringens utformning. Dagens kupongskatt är inte anpassad till den digitala miljö som är verklighet i dag. Den är inte heller utformad med hänsyn till de regleringar

och informationskrav som har införts för den finansiella sektorn sedan finanskrisen 2008–2009. Skatteförfarandet och uppbörden av kupongskatt behöver anpassas till de förutsättningar för digitaliserad hantering som finns i dag och som kan förväntas i framtiden.

Dagens regler behöver anpassas till EU-rätten i flera avseenden. Det är vidare angeläget att regleringen inte kan kringgå. Företeelsen med utlåning av aktier i samband med utdelningstillfället i syfte att försöka undvika kupongskatt, s.k. cum-cum, behöver beaktas. En annan utmaning är att återbetalningssystemet är särskilt utsatt för bedrägeriförsök, s.k. cum-ex. Det finns därför behov av att lagstiftningen utformas så att bedrägerier, fusk och fel förebyggs i största möjliga utsträckning.

Mot denna bakgrund föreslås att kupongskattelagen ska upphävas och ersättas med en ny lag. I avsnitt 5 redogörs för hur bestämmelserna i den nya lagen bör utformas. Hur förfarandebestämmelserna bör utformas behandlas i avsnitt 6.

4.1.2 Skatten benämns källskatt på utdelning

Utkastets förslag: Den nya skatten på utdelning till personer som inte är obegränsat skattskyldiga ska benämnas källskatt på utdelning.

Promemorians förslag överensstämmer med utkastets.

Remissinstanserna: *Euroclear Sweden AB*, *Skatterättsnämnden* och *Srf konsulterna* stödjer promemorians strävan att modernisera lagstiftningen kring källskatt på utdelning, bl.a. genom det nya namnet som får anses mer tidsenligt än termen kupongskatt.

Skälen för utkastets förslag: Kupongskatt är ett ålderdomligt uttryck som inte längre har någon koppling till den praktiska hanteringen. De utdelningskuponger som har gett 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”. Bedömningen är därför att kupongskatten bör byta namn till en modernare beteckning som bättre beskriver skattens funktion och syfte, nämligen källskatt på utdelning, vilket överensstämmer med promemorians förslag.

Lagförslag

Förslaget medför följändringar i 1 kap. 17 §, 3 kap. 21 §, 6 kap. 18 § och 9 kap. 4 § inkomstskattelagen (1999:1229) samt i bilaga 2 till lagen (1990:313) om Europaråds- och OECD-konventionen om ömsesidig handräckning i skatteärenden.

4.1.3 Materiella bestämmelser

Utkastets förslag: Den nya lagen ska innehålla de materiella bestämmelserna avseende utdelning till personer som inte är obegränsat skattskyldiga i Sverige, dvs. bestämmelser om skattskyldighet, skattepliktig utdelning och skattesats m.m.

Utkastets bedömning: Den nya skatten bör lagtekniskt utformas på liknande sätt som lagstiftningen om de befintliga källskatterna på arbetsinkomst.

Promemorians förslag och bedömning överensstämmer med utkastets förslag.

Remissinstanserna: Ingen remissinstans har yttrat sig särskilt i denna del.

Skälen för utkastets förslag och bedömning: 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 inkomstskatt för utomlands bosatta, förkortad SINK, och lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl., förkortad A-SINK, utgår på arbetsinkomster för utomlands bosatta som arbetar här i landet. Ord och uttryck i de lagarna har som utgångspunkt samma innebörd som i inkomstskattelagen och förfarandet för uttag av skatt enligt SINK och A-SINK följer av skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL, precis som övrig inkomstbeskattning. I syfte att främja likformighet inom beskattningen bör samma ordning gälla för källskattens utformning. Källskatt på utdelning bör således lagtekniskt utformas på samma sätt som SINK och A-SINK.

När det gäller frågan om var de materiella reglerna om t.ex. skattskyldighet, skattepliktig utdelning och skattesats ska vara placerade görs samma bedömning som i promemorian, dvs. att precis som i dag ha de materiella reglerna i en egen lag. Det överensstämmer med hur källskatterna på arbetsinkomst är reglerade.

Lagförslag

Förslaget innebär att kupongskattelagen upphävs och ersätts med lagen (2023:000) om källskatt på utdelning.

4.2 Utgångspunkter för förfarandet

Utkastets förslag: Skatteförfarandelagen ska gälla för skatt som tas ut enligt lagen om källskatt på utdelning.

Utkastets bedömning: Uppgifter om källskatt på utdelning bör redovisas på individnivå. I syfte att upprätthålla kravet på individualiserade uppgifter, men ändå möjliggöra direktnedläggningar, bör ett system med godkända mellanhänder införas.

Promemorians förslag överensstämmer i huvudsak med utkastets förslag och bedömning.

Remissinstanserna: *Skatteverket, Svenska Bankföreningen och Svensk Värdepappersmarknad* anser att samtliga förfarandebestämmelser bör införlivas i skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL. *Närings-*

livets skattedelegation, till vars yttrande FAR, Finansbolagens förening, Föreningen Svenskt Näringsliv och Volvo Car Corporation ansluter sig, (NSD m.fl.) anför att det är en fördel att skatteförfarandelagen även omfattar källskatt på utdelning. De anför dock att den särskilda karaktären på källskatt på utdelning innebär att en anpassning måste ske av vad som kan krävas av utdelande bolag avseende undersökningsplikt och administration i form av rapporteringskrav. Förvaltningsrätten i Falun välkomnar anpassningen till systematiken och strukturen i skatteförfarandelagen. Juridiska fakultetsnämnden vid Stockholms universitet anför att bestämmelserna om anstånd med betalning av källskatt på utdelning passar i lagen om källskatt på utdelning.

Skälen för utkastets förslag och bedömning

Skatteförfarandelagen ska gälla för källskatt på utdelning

I förarbetena till skatteförfarandelagen anges att skatteförfarandelagen är avsedd att så långt som möjligt vara en heltäckande lag inom skatteförfarandeområdet (prop. 2010/11:165 s. 282). Utgångspunkten är således att alla bestämmelser om skatteförfarandet ska samlas i skatteförfarandelagen. Bara om det finns starka argument mot att införa bestämmelserna i skatteförfarandelagen bör en annan ordning övervägas. I promemorian görs bedömningen att det inte finns några argument mot att ta in förfarandebestämmelserna avseende källskatt på utdelning direkt i skatteförfarandelagen. Tvärtom talar det förhållandet att förfarandereglerna avseende särskild inkomstskatt för utomlands bosatta finns i skatteförfarandelagen för att motsvarande ordning ska gälla för källskatt på utdelning. Denna bedömning görs även i utkastet. Frågan om hur bestämmelserna om förfarandet bör utformas närmare behandlas i avsnitt 6.

Bestämmelser som avser anstånd med betalning av källskatt på utdelning föreslås dock placeras i lagen (2023:000) om källskatt på utdelning (se avsnitt 5.10.1).

Uppgifter ska lämnas på individnivå

Enligt den nu gällande kupongskattelagstiftningen gäller att uppgifter ska lämnas om utdelningsbelopp och skattebelopp för varje skattskyldig, se 8 § första stycket kupongskattelagen (1970:624), förkortad KupL. Det fungerar dock inte på det viset i praktiken. Skatteverket tillåter att värdepapperscentraler och förvaltare redovisar s.k. poolad data, dvs. att de skattskyldiga placeras i grupper efter vilken skattesats som gäller, vilket i sin tur beror på vilket skatteavtal som är tillämpligt. De skattskyldiga som ingår i grupperna identifieras inte på individnivå. Användningen av poolad data har uppkommit på grund av att aktörerna i det finansiella systemet inte vill dela med sig av uppgifter på individnivå om sina kunder till ett konkurrerande företag.

I praktiken går det ofta till så att en utländsk bank ingår en kundrelation med en svensk bank och att 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.

Den nuvarande ordningen där den faktiska hanteringen avviker från vad som anges i kupongskattelagen är naturligtvis inte tillfredställande ur ett rättssäkerhetsperspektiv. Medborgare och företag bör kunna bilda sig en uppfattning om hur förfarandet går till genom att läsa lagtexten. Dessutom finns problem med ett förfarande där poolad data används, eftersom sådana uppgifter inte ger ett tillräckligt underlag för en adekvat kontroll av källskatt på utdelning. Förfarandet med poolad data medför en sårbarhet för att systemet utsätts för fel, fusk och bedrägerier i en omfattning som är svår att kartlägga och på ett sätt som inte är förenligt med strävandet efter en rättssäker och hållbar hantering av källskatt på utdelning. Det kan även konstateras att andra europeiska länder har utsatts för omfattande bedrägerier genom s.k. cum/ex-upplägg. Sådana upplägg syftar till att utnyttja brister i återbetalningssystemen genom att begära återbetalning av skatt som aldrig har betalats. Om krav på uppgifter på individnivå införs, förstärks systemets motståndskraft mot denna typ av bedrägerier.

Genom de krav på uppgiftslämnande som finns redan i dag inom den finansiella sektorn, bl.a. gällande rapportering av finansiella konton inom ramen för CRS, FATCA och de EU-gemensamma åtgärderna mot penningtvätt och för ett ökat aktieägarengagemang, finns det bättre förutsättningar än tidigare för banker och andra mellanled att lämna uppgifter på individnivå om de som är skattskyldiga för gränsöverskridande utdelningar. Det bedöms därför att sådana uppgifter bör vara ett krav för att en skattskyldig ska kunna göra avtalsenliga förmåner gällande och beskattas enligt en lägre skattesats.

Ett system med godkända mellanhänder bör införas

I syfte att upprätthålla kravet på uppgifter på individnivå, men ändå möjliggöra direktnedläggningar, görs bedömningen att kretsen av aktörer som i dagsläget ansvarar för att hantera kupongskatt bör kompletteras genom att ett system med godkända mellanhänder införs.

För att en mellanhand ska kunna ansvara för att göra skatteavdrag, lämna skattedeklaration och betala in skatt bör det ställas särskilda krav på den som åtar sig dessa skyldigheter. En aktör som vill hantera källskatt på utdelning för andras räkning bör därför godkännas av Skatteverket. Det bedöms att ett system med godkända mellanhänder är nödvändigt för att upprätthålla kravet på uppgifter på individnivå, men ändå möjliggöra direktnedläggningar. Detta eftersom de mellanhänder som är närmast den skattskyldige i kedjan av mellanhänder har bäst kännedom om den skattskyldige och därmed bäst förutsättningar att lämna uppgifter på individnivå. I avsnitt 6.4 behandlas förslaget om godkända mellanhänder närmare.

I likhet med det som Skatteverket, Svenska Bankföreningen och Svensk Värdepappersmarknad för fram bör även bestämmelserna om godkända mellanhänder placeras i skatteförfarandelagen. Genom att bestämmelserna förs in i skatteförfarandelagen blir skatteförfarandelagens bestämmelser om bl.a. dokumentation, utredning och kontroll samt omprövning och överklagande tillämpliga på beslut i ärenden om godkännande eller återkallelse av godkännande som mellanhand. Om bestämmelserna i stället,

på det sätt som föreslås i promemorian, förs in i lagen om källskatt på utdelning, behöver bestämmelser i bl.a. dessa delar kompletteras i förhållandevis stor utsträckning. Det framstår därför som en mer ändamålsenlig lösning att införa bestämmelserna i skatteförfarandelagen. I sammanhanget kan det även noteras att andra bestämmelser om godkännande har förts in i skatteförfarandelagen (se 13 a kap. SFL om godkännande för tonnagebeskattning). För att beslut om godkänd mellanhand ska kunna finnas på plats när det nya systemet träder i kraft, föreslås det att bestämmelserna om godkända mellanhänder ska träda i kraft sex månader före övriga bestämmelser om källskatt på utdelning (se avsnitt 10).

Lagförslag

Förslaget medför ändring i 2 kap. 1 § SFL och att 34 § införs i lagen om källskatt på utdelning.

5 Den nya lagen om källskatt på utdelning

5.1 Källskatt på utdelning betalas till staten

Utkastets förslag: Källskatt på utdelning enligt den nya lagen betalas till staten.

Promemorians förslag överensstämmer med utkastets.

Remissinstanserna: Ingen remissinstans har yttrat sig särskilt i denna del.

Skälen för utkastets förslag: Dagens kupongskatt är en statlig, definitiv källskatt som utgår på utdelningar från svenska aktiebolag, europabolag med säte i Sverige samt svenska värdepappersfonder och specialfonder till fysiska och juridiska personer hemmahörande i utlandet. Som anförts ovan under avsnitt 4.1 föreslås att kupongskattelagen (1970:624) ska upphävas och ersättas med en ny lag, benämnd lagen om källskatt på utdelning och att skatten som ska tas ut enligt den nya lagen ska benämnas källskatt på utdelning. Källskatt på utdelning ska betalas till staten enligt bestämmelserna i den nya lagen. Källskatt på utdelning är således en statlig skatt. Det motsvarar vad som gäller i dag enligt 1 § första stycket kupongskattelagen.

Lagförslag

Förslaget medför att 1 § införs i den nya lagen om källskatt på utdelning.

5.2 Ord och uttryck i lagen om källskatt på utdelning

Utkastets förslag: Ord och uttryck i lagen om källskatt på utdelning har samma betydelse som motsvarande ord och uttryck i inkomstskattelagen, om inte annat anges.

Promemorians förslag överensstämmer delvis med utkastets. I promemorian föreslås att kopplingen till inkomstskattelagen (1999:1229) ska gälla om inte annat anges eller framgår av sammanhanget.

Remissinstanserna: Flera remissinstanser, däribland *Juridiska fakultetsnämnden vid Stockholms universitet*, *Näringslivets skatte-delegation*, till vars yttrande *FAR*, *Finansbolagens förening*, *Föreningen Svenskt Näringsliv* och *Volvo Car Corporation* ansluter sig (*NSD m.fl.*), *Skatteverket* och *Sveriges advokatsamfund* riktar invändningar mot förslaget mot bakgrund av att uttrycket den som har rätt till utdelningen används i olika betydelser i den nya lagen och i inkomstskattelagen och att det inte är tillräckligt att låta denna skillnad framgå av sammanhanget i promemorians förslag.

Skälen för utkastets förslag: En utgångspunkt för den nya källskatten bör vara att den ska infogas i och anpassas till det övriga skattesystemet. Inkomstskattelagen är den grundläggande skattelagen för inkomstbeskattningen. Ord och uttryck i den nya lagen bör därför så långt som möjligt ha samma betydelse som i inkomstskattelagen. 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 i huvudsak är likartad.

I promemorian görs bedömningen att det ibland kan vara nödvändigt att avvika från betydelsen enligt inkomstskattelagen. Det föreslås därför att kopplingen till inkomstskattelagen bara ska gälla om inte annat anges eller framgår av sammanhanget. I likhet med vad som anförts av bl.a. *Skatteverket* och *NSD m.fl.* bör dock betydande skillnader mellan centrala ord och uttryck i den föreslagna lagen om källskatt på utdelning och inkomstskattelagen framgå av lagtexten. Det är inte tillräckligt att sådana skillnader framgår i lagens förarbeten och det sammanhang som följer därav. Ord och uttryck i den nya lagen om källskatt ska därför ha samma betydelse som motsvarande ord och uttryck i inkomstskattelagen, om inte annat anges.

Lagförslag

Förslaget medför att 2 § införs i lagen om källskatt på utdelning.

5.3 Skattskyldighet

5.3.1 Gällande rätt

Skatterättslig reglering

I kupongskattelagen (1970:624), förkortad KupL 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 KupL.

Vem som är obegränsat eller begränsat skattskyldig avgörs av bestämmelserna i inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL. 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 KupL, 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.

Enligt 42 kap. 12 § IL ska utdelning tas upp av den som har rätt till utdelningen, när den kan disponeras.

Enligt 42 kap. 13 § IL ska, om rätt till enbart utdelning förvärvas genom köp, byte eller på liknande sätt, utdelningen tas upp, minskad med vad förvärvaren betalat för rätten. Om betalningen avser rätt till utdelning vid flera tillfällen ska minskningen på grund av betalningen fördelas på dessa tillfällen, med hänsyn till den tid som rätten avser. Om förvärvet avser rätt till utdelning under obestämd tid, ska minskningen fördelas på tio år, om det inte finns särskilda skäl till en annan fördelning.

Civilrättsliga regler

I aktiebolagslagen (2005:551), förkortad ABL, regleras vem som ska antas vara behörig att utöva de rättigheter som en aktie ger upphov till.

Enligt 4 kap. 38 § ABL gäller för aktiebolag som inte är avstämningsbolag, att en aktieägare eller annan som visar upp eller avlämnar ett aktiebrev, en kupong eller något annat särskilt bevis som getts ut av bolaget ska antas vara behörig att bl.a. ta emot vinstutdelning, betalning i samband med minskning av aktiekapitalet och betalning i samband med utskiftning vid bolagets likvidation.

Enligt 4 kap. 39 § ABL ska, i avstämningsbolag, en aktieägare eller förvaltare som på avstämningsdagen är införd i aktieboken och antecknad i ett avstämningsregister enligt 4 kap. lagen (1998:1479) om värdepapperscentraler och kontoföring av finansiella instrument, förkortad LKF, antas vara behörig bl.a. att ta emot vinstutdelning, betalning i samband med minskning av aktiekapitalet och betalning i samband med utskiftning vid bolagets likvidation. Enligt 4 kap. 40 § ska den som är antecknad i ett avstämningsregister enligt 4 kap. 18 § första stycket 6–8 LKF i stället för aktieägaren antas vara behörig att utöva de rättigheter som avses i 39 §.

I avstämningsbolag kan, i stället för aktieägaren, en förvaltare föras in i aktieboken. Av 5 kap. 14 § ABL följer att det då i aktieboken ska antecknas att aktien innehas för annans räkning. Beträffande förvaltaren antecknas i aktieboken samma uppgifter som annars ska föras in om aktieägare.

Av 3 kap. 9 § LKF framgår att ett avstämningskonto för förvaltarregistrerade finansiella instrument bl.a. ska innehålla en anmärkning om att instrumenten förvaltas för annans räkning.

5.3.2 Huvudregel om skattskyldighet

Utkastets förslag: Skattskyldig för källskatt på utdelning är den som inte är obegränsat skattskyldig och som har rätt till utdelningen.

Promemorians förslag överensstämmer delvis med utkastets förslag. Promemorians förslag innebär att uttrycket ”den som har rätt till utdelningen” ges en något annorlunda innebörd jämfört med utkastets förslag.

Remissinstanserna: Flera remissinstanser, däribland *Näringslivets skattedelegation*, till vars yttrande *FAR*, *Finansbolagens förening*, *Föreningen Svenskt Näringsliv* och *Volvo Car Corporation* ansluter sig, (*NSD m.fl.*), *FAR*, *Svenska Bankföreningen* och *Svensk Värdepappersmarknad*, *Sveriges advokatsamfund* och *Swedish Private Equity and Venture Capital Association (SVCA)* riktar kritik mot den föreslagna huvudregeln om skattskyldighet. *NSD m.fl.* menar att lagstiftningen måste utgå från den civilrättsliga innebörden av ett ägande av aktier och den därtill knutna rätten till utdelning. *FAR* anser också att om lagstiftaren anser att den formella ägaren i vissa fall inte ska anses vara ägare bör detta framgå direkt av lagtexten. *Svenska Bankföreningen* och *Svensk Värdepappersmarknad* menar att den föreslagna ordningen vad gäller aktielån i praktiken kommer att vara omöjlig att tillämpa. Sveriges

advokatsamfund anser att det bör tydliggöras om avsikten faktiskt varit att anpassa sig till OECD:s modellavtal och där förekommande definition av beneficial owner, eller om den som har rätt till utdelningen ska anses vara ett uttryck fristående från modellavtalet. SVCA ställer sig tveksam till utredningens bedömning att långgivaren vid aktielån i normalfallet ska anses vara beneficial owner så som begreppet ska tolkas enligt internationell skatterätt. Andra remissinstanser ser positivt på förslaget att låta skattskyldigheten bestämmas utifrån begreppet beneficial owner då det anses minska möjligheterna till skatteundandragande, däribland *Juridiska fakultetsnämnden vid Stockholms universitet*. Flera remissinstanser riktar invändningar mot att uttrycket ”den som har rätt till utdelningen” föreslås användas i olika betydelser i lagen om källskatt på utdelning och i inkomstskattelagen, däribland *Näringslivets regelnämnd*, *Juridiska fakultetsnämnden vid Stockholms universitet* och *Skatteverket*. *Juridiska fakultetsnämnden vid Stockholms universitet* anser att förslaget i principiellt hänseende är godtagbart men att det inte är tillräckligt tydligt att det skulle framgå av sammanhanget att uttrycket rätt till utdelning ska tolkas enligt promemorians skrivelser. NSD m.fl. anser att det kan ifrågasättas om grundläggande rättssäkerhetskrav uppfylls om en definition som framgår av en så central skattelagstiftning som inkomstskattelagen, kan ges en annan innebörd i lag om källskatt på utdelning, endast med en hänvisning till att det framgår av sammanhanget. Skatteverket delar inte utredarens syn att den föreslagna innebörden av vem som har rätt till utdelningen inte bör anges i lagtexten. Om avsikten med förslaget är att innebörden ska utgå ifrån tolkningen av uttrycket i OECD:s modellavtal anser Skatteverket att detta även bör återspeglas i lagtexten. *Euroclear Sweden AB* anser att det finns oklarheter i terminologin i förhållande till aktiebolagslagen och menar att det är oklart om en förvaltare eller annan registrerad som behörig att ta emot vinstutdelning ska anses skattskyldig trots att denne är införd i aktieboken i den verkliga aktieägarens ställe. Vidare framgår det varken av uppgifter i avstämningsregistret eller i aktieboken om ett aktieinnehav vid ett utdelningstillfälle är lånat eller förvärvat på annat sätt. Skatteverket påpekar också att svenska handelsbolag riskerar att bli skattskyldiga enligt den nya lagen i de fall handelsbolaget är den som har rätt till utdelning och dess delägare inte omfattas av undantaget i 7 §, exempelvis för att delägarna är obegränsat skattskyldiga i Sverige.

Skälen för utkastets förslag

Den som har rätt till utdelningen

Enligt nu gällande regler i kupongskattelagen är det den som är utdelningsberättigad som kan vara skattskyldig. Med utdelningsberättigad avses enligt 2 § första stycket KupL 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 (prop. 1970:134 s. 41 f.). Samtidigt konstateras att denna ordning är av civilrättslig karaktär. Att någon är införd i aktieboken och avstämningsregistret utgör därför endast en presumtion när det gäller skattskyldigheten till kupongskatt.

I den remitterade promemorian föreslås att uttrycket utdelningsberättigad ersätts med att skattskyldig är den som har rätt till utdelningen. Det anförs vidare att den civilrättsliga bedömningen är en god utgångspunkt för att avgöra vem som har rätt till utdelningen men att frågan vem som har rätt till utdelningen bör ligga närmare innebörden av begreppet "beneficial owner" ur en internationell kontext, vilket inte är fullt så legalistiskt som tillämpning av den svenska civilrätten ger vid handen. Promemorians förslag har kritiserats för att vara otydligt och i vissa delar inte praktiskt genomförbart då det kräver tillgång till information som utdelande bolag och godkända mellanhänder inte har tillgång till. Uttrycket "rätt till utdelningen" används också i 42 kap. 12 § IL för att beskriva skattskyldighet för obegränsat skattskyldiga, där det anges att utdelning ska tas upp av den som har rätt till utdelningen när den kan disponeras. I promemorian föreslås att den som har rätt till utdelningen enligt lagen om källskatt på utdelning inte alltid ska vara densamma som den som avses i 42 kap. 12 § IL. Även i denna del har förslaget kritiserats av flera remissinstanser.

En viktig målsättning med revideringen av den aktuella lagstiftningen är att säkerställa att reglerna om skattskyldighet inte ska kunna kringgå. Det är dock också viktigt att regler utformas på ett sätt som är tydligt, rättssäkert och som är praktiskt möjligt att tillämpa. För att det ska vara möjligt att upprätthålla dagens system som i många fall medger direkt-nedsättning av källskatt på utdelning, måste hänsyn tas till vilken information som kan finnas tillgänglig för den som ska avgöra frågan om skattskyldighet, dvs. utdelande bolag eller godkänd mellanhand. Bedömningen är att det finns fog för remisskritiken att det i praktiken kan vara svårt för utdelande bolag och godkända mellanhänder att inhämta den information som krävs för att kunna avgöra vem som är skattskyldig enligt promemorians förslag. Mot bakgrund av den kritik som förts fram bedöms det inte möjligt att gå vidare med den i promemorian föreslagna regeln om skattskyldighet. I stället presenteras här en annan föreslagen innebörd av den aktuella regeln.

Förhållandet mellan "rätt till utdelningen" enligt inkomstskattelagen och "utdelningsberättigad" enligt kupongskattelagen har berörts av Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) i ett mål angående skattskyldighet avseende utdelning på aktier som hade överförts till en trust bildad i Jersey, HFD 2018 ref. 11. Den aktuella trusten var inte en juridisk person utan utgjordes av en förpliktelse för en förvaltare att förvalta tillgångar till förmån för en eller flera förmånstagare på de villkor som överenskommits med den som bildat trusten. Enligt trustreglerna tillföll utdelningen förvaltaren. Förvaltaren ansågs vara ägare av trustegendomen i juridisk mening, medan de ekonomiska fördelarna av tillgångarna tillkom förmånstagarna. Formellt hade dock inte förmånstagarna förfoganderätt över trustegendomen förrän förvaltaren verkställde utbetalning. En och samma person var i det aktuella fallet både bildare av trusten och huvudförmånstagare och hade dessutom lämnat instruktioner till förvaltaren, som följde dessa. HFD konstaterade i domen att det inte är någon skillnad mellan den som har rätt till utdelningen enligt inkomstskattelagen och den som är utdelningsberättigad enligt kupongskattelagen. I båda fallen är det den verkliga ägaren av aktierna som avses, och inte den formella. I egenskap av både bildare av trusten och primär förmånstagare kunde personen i

fråga i praktiken, genom de instruktioner som lämnats till förvaltaren, förfoga över trustegendomen och få både avkastning och kapital utbetalt till sig när han så begärde. Han ansågs därmed inte ha skilt sig från egendomen utan ansågs alltså som ägare till trustegendomen. Han var därmed skattskyldig enligt inkomstskattelagen under tid då han var obegränsat skattskyldig i Sverige och skattskyldig enligt kupongskattelagen under tid då han var begränsat skattskyldig i Sverige.

En innebörd av ovan nämnda rättsfall är att obegränsat och begränsat skattskyldiga enligt nu gällande rätt behandlas på samma sätt, när det gäller att avgöra vem som kan vara skattskyldig för mottagen utdelning. Det finns klara fördelar med att behålla en sådan ordning. Det innebär att rättspraxis avseende inkomstskattelagen kan appliceras också på källskattelagen, och tvärtom. Det innebär också att risken för dubbelbeskattning eller dubbel icke-beskattning minskar då en och samma utdelning som huvudregel inte bör kunna bli beskattad både enligt inkomstskattelagen och enligt källskattelagen. Uttrycket utdelningsberättigad bör därför i den nya lagen om källskatt på utdelning ersättas med att skattskyldig är den som har rätt till utdelningen. Uttrycket den som har rätt till utdelningen bör ges samma innebörd som det har i 42 kap. 12 § IL. Att det inte längre i lagtexten uttryckligen anges att utdelningen ska "lyftas för egen del" innebär inte någon ändring i sak.

Utgångspunkten för att avgöra vem som har rätt till utdelningen bör liksom är fallet i dag vara den som civilrättsligt har rätt till utdelningen, vilket vanligtvis men inte alltid är den som är aktieägare. *Euroclear* har pekat på det förhållandet att aktiebolagslagen i vissa fall medger att utdelande bolag med befriande verkan kan betala ut utdelning till annan än aktieägaren.

I bolag som inte är avstämningsbolag, s.k. kupongbolag, ska enligt 4 kap. 38 § ABL den som visar upp eller avlämnar ett aktiebrev, en kupong eller något annat särskilt bevis som har getts ut av bolaget antas vara behörig att ta emot utdelning. För avstämningsbolag gäller enligt 4 kap. 39 § ABL att den som på avstämningsdagen var införd som aktieinnehavare i aktieboken och i avstämningsregistret antas vara behörig att ta emot utdelning. Kupongskattelagens rekvisit för skattskyldighet innefattar ett uttryckligt krav på att den utdelningsberättigade ska lyfta utdelningen "för egen del". Att rätten till utdelning enligt inkomstskattelagen har getts en civilrättslig innebörd innebär att detta krav även gäller vid avgörandet av vem som har "rätt till utdelningen". En förvaltare som enligt aktiebolagslagen är behörig att motta utdelning i aktieägarens ställe är inte skattskyldig för utdelningen vare sig enligt inkomstskattelagen eller kupongskattelagen och bör inte heller vara det enligt den nya föreslagna lagen om källskatt på utdelning. Med uttrycket "den som har rätt till utdelningen" avses således vid förvaltarregistrering enligt 4 kap. 39 § ABL den verkliga aktieägaren, inte den förvaltare som är införd i aktieboken och avstämningsregistret. För att kunna avgöra om den som har rätt till utdelningen är begränsat eller obegränsat skattskyldig krävs således vid förvaltarregistrerade aktier mer information än vad som framgår av aktiebok och avstämningsregister.

Det finns också andra fall då utdelande bolag med befriande verkan kan betala ut utdelning till annan än aktieägaren. Rätten att motta utdelning kan överlåtas genom gåva, försäljning eller byte, utan att äganderätten till

den underliggande aktien överläts. Om en obegränsat skattskyldig person skänker bort rätten till framtida utdelning på aktier, beskattas inte aktieägaren utan gåvomottagaren för utdelningen (RÅ 2006 ref. 45, RÅ 2009 ref. 68 och HFD 2011 ref. 24). Förutsättningen är att gåvan är definitiv och att den ges bort innan givaren kan disponera utdelningen. Gåvan är definitiv när den civilrättsligt är fullbordad. Enligt 4 kap. 18 § första stycket 8 LKF ska bl.a. den som på grund av gåvobrev har rätt att i stället för aktieägaren lyfta utdelning anges på ett avstämningskonto. Enligt 4 kap. 40 § ABL ska den som är antecknad i ett avstämningsregister enligt bl.a. 4 kap. 18 § första stycket 8 LKF, i stället för aktieägaren antas vara behörig att utöva de rättigheter som avses i 4 kap. 39 § ABL, bl.a. rätten till vinstutdelning. För kupongbolag utgår aktiebolagslagen från att utdelningen betalas ut till gåvomottagaren mot överlämnande av utdelningskupong eller liknande handling. Ges gåvan innan bolagsstämman fattat beslut om utdelningen, har gåvan skett innan utdelningen kunde disponeras. I dessa situationer tar gåvomottagaren emot utdelningen för egen del och är den som är skattskyldig för utdelningen, enligt såväl inkomstskattelagen som kupongskattelagen och samma ordning bör gälla också enligt den föreslagna nya lagen om källskatt på utdelning. Detsamma gäller om rätten till utdelning har förvärvats genom köp eller byte, utan att den underliggande aktien har förvärvats. Även i dessa fall bör den som har civilrättslig rätt till utdelningen, i förhållande till utdelande bolag, vara skattskyldig för densamma.

Några remissinstanser har sett positivt på förslaget i promemorian att låta skattskyldigheten bestämmas utifrån begreppet beneficial owner då det anses minska möjligheterna till skatteundandragande. När det gäller frågan om hur uttrycket den som har rätt till utdelningen i den mening som avses i detta utkast förhåller sig till uttrycket beneficial owner görs följande bedömning.

Begreppen "beneficial owner" och "legal owner" förekommer i anglosaxisk rätt, med innebörden att legal owner är den som hanterar och bestämmer över en tillgång medan beneficial owner är den som har rätt att åtnjuta avkastningen av den aktuella tillgången (se t.ex. Cecilia Gunne, SvSkT 2016:4 s. 265 f.). Ofta är beneficial owner och legal owner samma person men i vissa fall, t.ex. vad gäller fonder och trustar, skiljer sig rollerna åt. Ovan nämnda avgörande HFD 2018 ref. 11 är ett exempel på hur svenska skatteregler applicerats på en anglosaxisk bolagsstruktur där legal owner och beneficial owner varit olika personer. Avgörandet HFD 2020 ref. 68 är ett annat exempel. I båda dessa avgöranden bedömdes den som enligt anglosaxisk rätt var beneficial owner, som mottagare av aktuell inkomst enligt svenska skatteregler. Även vid en tillämpning av lagen om källskatt på utdelning bör, i de fall det enligt anglosaxisk rätt finns en beneficial owner och en (annan) legal owner av en delägar rätt, den som är beneficial owner anses vara den som har rätt till utdelningen. Detta säkerställs genom den föreslagna bestämmelsen att skattskyldig är den som har rätt till utdelningen, med samma betydelse som i inkomstskattelagen.

Uttrycket beneficial owner kan också användas i en annan betydelse, utan koppling till den anglosaxiska civilrätten. I OECD:s modellavtal används uttrycket "beneficial owner" som benämning på den som har rätt till utdelningen. I kommentaren till modellavtalet utvecklas närmare att

den som mottar en utdelning i egenskap av agent eller annan företrädare för någon annan, inte ska anses som beneficial owner. Detsamma gäller om mottagaren av utdelningen bara agerar som mellanhand (simply acts as a conduit) för någon annan som får fördelarna av utdelningen. Mottagarens möjligheter att fritt förfoga över utdelningen kan vara 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 omständigheterna i det enskilda fallet, om det är tydligt att mottagaren bara ska betala vidare utdelningen till någon annan.

Till den del OECD:s definition av beneficial owner överensstämmer med den svenska civilrätten överensstämmer den också med den föreslagna innebörden av uttrycket den som har rätt till utdelningen. Inte heller civilrättsligt anses den som endast agerar som agent eller företrädare för någon annan som ägare av den aktuella tillgången, i detta fall aktier. Vad gäller en mottagare som i och för sig har civilrättslig rätt att motta utdelningen för egen del men som på grund av lag eller avtal har en begränsad rådighet över de mottagna medlen, rör det sig om bedömningar som det inte är praktiskt möjligt för utdelande bolag eller godkända mellanhänder att göra inom ramen för hanteringen av källskatt på utdelning. Uttrycket den som har rätt till utdelningen i den innebörd som föreslås följa av lagen om källskatt, och som överensstämmer med innebörden enligt inkomstskattelagen, bör därför inte utsträckas till personer bortom den som har civilrättslig rätt att ta emot utdelningen, även om denne har en begränsad rådighet över mottagna medel.

När det gäller frågan om vem som har rätt till utdelningen vid aktielån görs följande bedömning. Aktier är i likhet med bl.a. pengar s.k. fungibel egendom, vilket innebär att de enskilda aktierna inte anses ha några individuella särdrag och därför kan sättas i varandras ställe. Det korrekta ordet för lån avseende fungibel egendom är försträckning. Vid försträckning övergår äganderätten till låntagaren, till skillnad från vad som gäller vid ett lån. Vid ett lån förväntas samma egendom som lånades ut också lämnas tillbaka när lånetiden är slut och långivaren behåller äganderätten till egendomen under lånets löptid. I det följande används ändå ordet aktielån, då det får anses vara ett i sammanhanget vedertaget ord.

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 t.ex. vid blankning, dvs. vid försäljning av aktier som man inte äger. Långivaren får då 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 alltså ett aktielån att äganderätten till aktierna övergår på låntagaren. Låntagaren anses förvärva aktierna genom ett med köp eller byte jämförligt fång och långgivaren anses samtidigt ha avyttrat aktierna på motsvarande sätt (se t.ex. HFD 2015 ref. 23). Om låntagaren i sin tur avyttrar aktierna övergår äganderätten till den nya aktieägaren. Under lånetiden har långgivaren därför inte kvar några rättigheter avseende de utlånade aktierna, såsom rätt till utdelning, teckningsrätts- och delbevis m.m., i förhållande till det aktuella aktiebolaget. Som tidigare nämnts förbinder sig dock låntagaren i regel att kompensera långgivaren 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 enligt 44 kap. 9 § IL inte anses som en avyttring, om aktierna lånas ut för blankning. Någon kapitalvinstbeskattning uppkommer därmed inte för långgivaren. Den ersättning som långgivaren får för utlåningen inklusive eventuell kompensation för utebliven utdelning ska tas upp.

Enligt 44 kap. 29 § IL ska låntagaren ta upp kapitalvinst på grund av att en lånad delägarrätt avyttras det beskattningsår då delägarrätten återställs till långgivaren, dock senast året efter det beskattningsår då den lånade delägarrätten avyttrades. Denna specialreglering är en följd av att blankning innebär att försäljning och köp görs i omvänd ordning jämfört med vanliga aktieaffärer, och innebär att blankning underlättas. Av praktiska skäl medges uppskov med beskattningen inte längre än till året efter avyttringen av den lånade aktien, vilket i praktiken medför att längre blankningsaffärer anses svåra att genomföra (Cecilia Gunne, SN 1992, s. 163 f. och SvSKT 2006, s. 341 f.).

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, (se Skatteverkets ställningstagande den 25 februari 2014, Avdrag för blankningspremie och utdelningsersättning, dnr 131 773436-13/111). Dessa bestämmelser gäller såväl i inkomstslaget kapital som i inkomstslaget näringsverksamhet, 25 kap. 2 § IL.

Med ett civilrättsligt synsätt kan den som lånat ut aktier för blankning före ett utdelningstillfälle och som därmed inte innehar aktierna när utdelningen betalas ut, inte anses vara den som har rätt till utdelningen. Detta synsätt bör få genomslag vid tillämpning av den nya lagen om källskatt på utdelning. Detta oavsett om det finns ett löfte från låntagaren att kompensera långgivaren för avkastning under låneperioden vilket innebär att långgivaren erhåller utdelningsersättning och oaktat att utlåningen enligt 44 kap. 9 § IL inte ska anses som en avyttring. Vid bedömningen av vem som har rätt till utdelningen bör den civilrättsliga rätten vara avgörande och bedömningen av skattskyldighet bör överensstämma med den bedömning som följer av inkomstskattelagen.

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, s.k. cum-cum. Sådana aktielån behandlas nedan under avsnitt 9.2 Särskild skattskyldighet.

Sammanfattningsvis föreslås att samma uttryck bör användas för att uttrycka vem som är skattskyldig för utdelning i den nya lagen om källskatt på utdelning och i inkomstskattelagen, dvs. ”den som har rätt till utdelningen” och att uttrycket bör ha samma innebörd i de båda lagarna. Den civilrättsliga rätten till utdelningen bör utgöra grunden för skattskyldigheten.

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

Det finns 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 innebär att kupongskatt inte kan tas ut vid utdelning till en begränsat skattskyldig utländsk association som inte är utländsk juridisk person. Det gäller t.ex. vid utdelning till vissa utländska fonder. För att komma till rätta med denna brist i lagstiftningen föreslås att uppräknningen 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 för 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 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.

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 ett 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 av någon som är begränsat skattskyldig är att personen inte är obegränsat skattskyldig. För juridiska personer är det dock möjligt. Ett exempel är 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 skatteförordningen (2011:1244) är skyldig att göra skatteavdrag och att lämna skattedeklaration. Det är förhållandena vid utdelningstillfället som är avgörande.

Skatteverket påpekar också att svenska handelsbolag riskerar att bli skattskyldiga enligt den nya lagen i de fall handelsbolaget är den som har rätt till utdelning och dess delägare inte omfattas av undantaget i 7 §, exempelvis för att delägarna är obegränsat skattskyldiga i Sverige. Frågan behandlas närmare i avsnitt 5.4.3.

Exempel

Innebörden av skattskyldighetsbestämmelsen kan illustreras med några enkla exempel.

Utdelning avseende 10 000 aktier i ett svenskt avstämningsbolag 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 är förvaltarregistrerade och som innehas av 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 kan vara skattskyldiga.

En ägare av aktier i ett svenskt avstämningsbolag skänker bort rätten till framtida utdelning på aktierna till en välgörenhetsstiftelse. Gåvan formaliseras i ett gåvobrev vilket underställs värdepapperscentralen, som registrerar gåvan och gåvomottagaren i aktieägarens avstämningskonto. Registreringen sker före den aktuella avstämningsdagen och när utdelningen betalas ut betalas den till välgörenhetsstiftelsen. Välgörenhetsstiftelsen är den som har rätt till utdelningen och som är skattskyldig för utdelningen.

Lagförslag

Förslaget medför att 4 § införs i lagen om källskatt på utdelning.

5.3.3 Skattskyldighet vid kringgåendesituationer

Enligt 4 § tredje stycket KupL 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 kringgåenden av kupongskatten genom att ta ut kupongskatt på utdelning till någon som är obegränsat skattskyldig eller som annars skulle vara undantagen från skattskyldighet enligt 4 § KupL. Om utdelningen mottas av en obegränsat skattskyldig ska den då också tas upp enligt inkomstskattelagen, om den inte är undantagen från beskattning.

Överväganden och förslag på åtgärder för att motverka skattebortfall och kringgåenden utvecklas närmare i avsnitt 9 nedan. Som framgår där

föreslås att en motsvarande regel om särskild skattskyldighet tas in i lagen om källskatt på utdelning.

5.3.4 Skattskyldighetens inträde

Utkastets förslag: Skattskyldigheten inträder vid utdelningstillfället.

Utdelningstillfället för utdelning från avstämningsbolag inträffar på avstämningsdagen. Utdelningstillfället för utdelning från kupongbolag, europabolag och ideella föreningar inträffar när utdelningen kan disponeras av den som har rätt till utdelningen.

I inkomstskattelagen ska utdelning från avstämningsbolag anses disponibel på avstämningsdagen.

För svenska värdepappersfonder och specialfonder ska i inkomstskattelagen och i lagen om källskatt på utdelning gälla att om fondbestämmelserna innehåller en dag motsvarande avstämningsdagen är det förhållandena den dagen som avgör. Finns ingen sådan dag angiven anses utdelningstillfället inträffa när utdelningen kan disponeras.

Utkastets bedömning: Någon definition av avstämningsbolag bör inte tas in i lagen om källskatt på utdelning.

Promemorians förslag överensstämmer delvis med regeringens. I promemorian föreslås att utdelning som betalas till ett särskilt konto enligt föreslagna bestämmelser i skatteförfarandelagen anses som om den kan disponeras när den betalas ut till kontot. I promemorian föreslås även att en definition av avstämningsbolag ska tas in i lagen. Vidare innehåller promemorian ett förslag om att utdelningstillfället vid utdelning av inköpsrätter ska inträffa när rätterna avyttras eller utnyttjas. Slutligen finns i promemorian inget förslag på när utdelning från avstämningsbolag samt vissa svenska värdepappersfonder och specialfonder ska anses disponibel enligt inkomstskattelagen.

Remissinstanserna: *Euroclear Sweden AB (Euroclear)* stödjer förslaget att det avseende utdelning lämnad av avstämningsbolag är per avstämningsdagen som det avgörs vem som är skattskyldig. *Skatteverket* anser att det skulle förenkla för alla, inklusive den som ska rapportera och för Skatteverket, om reglerna för utdelningstillfället följer reglerna enligt inkomstskattelagen, vilket innebär att utdelningstillfället alltid är när utdelningen kan disponeras. Skatteverket föreslår därför att utdelningstillfället ska vara när utdelningen kan disponeras och att beskattningstidpunkten är densamma i inkomstskattelagen och den nya lagen.

Skälen för utkastets förslag och bedömning

Utdelningstillfället

Av 2 § första stycket och 4 § första stycket KupL följer att skattskyldigheten inträder vid utdelningstillfället. Utdelningstillfället inträffar enligt 2 § KupL vid olika tidpunkter för avstämningsbolag och för andra aktiebolag. För avstämningsbolag gäller den särskilt utsedda dagen för avstämningsdag, avstämningsdagen, som avses i 4 kap. 39 § ABL. För övriga aktiebolag gäller den dag då utdelningen är tillgänglig för lyftning. Med avstämningsbolag avses enligt 2 § KupL ett aktiebolag som är

avstämningsbolag enligt 1 kap. 10 § 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 om värdepapperscentraler och kontoföring av finansiella instrument.

I promemorian föreslås att definitionen av avstämningsbolag ska föras över till den nya lagen. Eftersom ordet har samma innebörd som i aktiebolagslagen saknas dock skäl att särskilt definiera avstämningsbolag i den nya lagen. Även om det inte uttryckligen anges i den nya lagen får det förutsättas att rättstillämpningen även fortsättningsvis tolkar avstämningsbolag enligt 1 kap. 10 § ABL.

I avstämningsbolag är det bolagsstämman som fattar beslut om utdelningens storlek och tidpunkten för avstämningsdagen (18 kap. 1–3 §§ ABL). Behörig att ta emot utdelningen är den som på avstämningsdagen är införd i aktieboken och därmed är antecknad i avstämningsregistret (4 kap. 39 § ABL). Utdelningen ska utbetalas genast efter avstämningsdagen (18 kap. 13 § ABL). Rätt till utdelning på aktie i ett avstämningsbolag har således den person som på avstämningsdagen är införd som ägare till aktien i avstämningsregistret. I promemorian föreslås att tidpunkten för bestämmande av skattskyldigheten för en viss utdelning i källskattehänseende även fortsättningsvis ska vara utdelningstillfället. För utdelning från avstämningsbolag ska utdelningstillfället inträffa på avstämningsdagen. För utdelning från 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 utdelningstillfället när utdelningen kan disponeras.

Euroclear stödjer förslaget att det avseende utdelning lämnad av avstämningsbolag är förhållandena per avstämningsdagen enligt 4 kap. 39 § ABL som avgör skattskyldigheten. Enligt *Euroclear* är avstämningsdagen helt central när det gäller fastställande av vem som är skattskyldig och att en annan ordning än den knappast är förenlig med svensk bolags- och kontorätt och skulle inte fungera för avstämningsbolag. Det är på avstämningsdagen som det för avstämningsbolag fastställs vem som har rätt till utdelningen och hur mycket preliminärskatt respektive kupongskatt som ska dras. Avstämningsdagen och utbetalningsdagen kan aldrig vara densamma och vanligtvis betalas utdelningen ut någon eller några dagar efter avstämningsdagen. *Euroclear* uppger att den skattemässiga statusen bara kan bedömas på avstämningsdagen för avstämningsbolag och att det inte är möjligt för *Euroclear* att kontrollera den skattemässiga statusen när själva utbetalningen sker, dvs. på dispositionsdagen. *Skatteverket* konstaterar att promemorians förslag innebär att beskattningstidpunkten för en person som är skattskyldig enligt den nya lagen inte kommer att överensstämma med motsvarande tidpunkt för en skattskyldig som beskattas enligt inkomstskattelagen i de fall utdelningen lämnas från ett avstämningsbolag. Enligt inkomstskattelagen ska utdelning tas upp till beskattning det beskattningsår då utdelningen kan disponeras. Vad gäller utdelning från avstämningsbolag kan utdelningen i praktiken disponeras av aktieägaren först när utbetalningen sker. *Skatteverket* anför att problem t.ex. kan uppkomma när en obegränsat skattskyldig utvandrar efter avstämningsdagen, men före den dag då utdelningen kan disponeras.

Eftersom personen i och med utvandringen blir begränsat skattskyldig kan beskattning enligt inkomstskattelagen inte komma i fråga när utdelningen kan disponeras. Inte heller uppkommer skattskyldighet enligt lagen om källskatt på utdelning då den utvandrare var obegränsat skattskyldig på avstämningsdagen. Skatteverket anför även att för utdelning i ett avstämningsbolag som görs vid ett årsskifte kan beskattning enligt förslaget om källskatt på utdelning ske år 1 samtidigt som samma utdelning enligt inkomstskattelagen, där utdelningstidpunkten är två dagar senare, beskattas år 2. Detta innebär att en obegränsad skattskyldig beskattas senare än en begränsat skattskyldig.

Som Euroclear har anfört medför en reglering som innebär att skattskyldigheten inträder när utdelningen från ett avstämningsbolag kan disponeras vissa praktiska svårigheter. Det finns fog för uppfattningen att bedömningen av den skattemässiga statusen hos mottagarna av utdelningen i dessa bolag bäst kan göras på avstämningsdagen och inte när utdelningen verkställs och mottagarna kan disponera utdelningen. I den nya källskattelagen ska utdelningstillfället för utdelning från avstämningsbolag därför inträffa på avstämningsdagen. För övriga bolag än avstämningsbolag, inklusive europabolag, föreslås, i likhet med vad som föreslås i promemorian, att utdelningstillfället ska inträffa när utdelningen kan disponeras. Detsamma gäller för ideella föreningar. Se nedan om utdelning från fonder.

Eftersom tidpunkten för skattskyldighetens inträde för utdelning i kupongbolag, dvs. bolag som inte är avstämningsbolag, överensstämmer i källskattelagen och inkomstskattelagen uppstår inte risk för dubbelbeskattning eller dubbel icke-beskattning. Om det skulle vara olika tidpunkter för skattskyldighetens inträde som är avgörande för skattskyldigheten när det gäller avstämningsbolag skulle dock, som Skatteverket påpekar, det kunna leda till effekter som inte är avsedda, nämligen att samma inkomst kan komma att bli skattefri eller beskattas två gånger. För att undvika sådana effekter föreslås nedan att det i inkomstskattelagen ska föreskrivas att skattskyldigheten för utdelning från avstämningsbolag inträder på avstämningsdagen i stället för när utdelningen kan disponeras.

Beskattningstidpunkten i inkomstskattelagen för utdelning från avstämningsbolag och svenska fonder i vissa fall

Enligt inkomstskattelagen ska utdelning tas upp till beskattning det beskattningsår då utdelningen kan disponeras (41 kap. 8 § IL). Utdelning ska tas upp av den som har rätt till utdelningen när den kan disponeras (42 kap. 12 § IL). Det är den som står registrerad som aktieägare på avstämningsdagen som är behörig mottagare till en utdelning om bolaget är ett avstämningsbolag. Aktieägare som är behörig att ta emot beslutad utdelning har dock ingen möjlighet att få den utbetald innan värdepapperscentralen kan verkställa utbetalningen. Den avstämningsregistret som görs av en värdepapperscentral vid en utdelning i ett avstämningsbolag inträffar alltid per den dagens kväll, så att aktieaffärer och andra överföringar av aktier med den dagen som bokföringsdag har kunnat avvecklas. En utdelning kan därför normalt inte betalas ut på avstämningsdagen, utan kommer i allmänhet till mottagarna

först några dagar senare. En strikt kontantprincip gäller i inkomstslaget kapital, vilket innebär att intäkter respektive kostnader ska hänföras till det år då de kan disponeras respektive verkligen betalats. Utdelning från ett avstämningsbolag ska därför enligt nuvarande ordning tas upp till beskattning det beskattningsår då utdelningen faktiskt har mottagits av den person som är behörig att erhålla utdelningen (jfr Skatteverkets ställningstagande den 25 februari 2016 beskattningstidpunkten för utdelning på aktier i ett avstämningsbolag, dnr 131 90015-16/111).

För att undvika att en utdelning beskattas med såväl källskatt som inkomstskatt, eller blir skattefri till följd av en ändring av den skattskyldiges skattemässiga status mellan avstämningsdagen och tidpunkten när utdelningen kan disponeras, kan ett undantag från kontantprincipen i inkomstslaget kapital motiveras. I inkomstskattelagen ska utdelning från ett avstämningsbolag således anses disponibel redan på avstämningsdagen. För utdelning från svenska värdepappersfonder och specialfonder ska i inkomstskattelagen gälla att om fondbestämmelserna innehåller en särskilt angiven dag som kan anses motsvara avstämningsdagen för ett avstämningsbolag, är utdelningstillfället den dagen. Se nedan om behandlingen av utdelning från fonder i lagen om källskatt på utdelning.

Förslaget omfattar bara svenska avstämningsbolag och fonder. Om även utländska motsvarigheter skulle omfattas skulle det kunna innebära problem för uppgiftslämnare att beräkna utdelningsbeloppet i svenska kronor och även att dra rätt belopp i preliminär skatt. Värdepappersinstitut eller andra som förvarar värdepapper i depå eller registrerade på konto ska lämna kontrolluppgift och göra skatteavdrag på utdelning. Dessa aktörer har normalt inte direkt kännedom om en dag som för det utländska bolaget som utdelningen kommer ifrån kan anses motsvara avstämningsdagen för ett avstämningsbolag. Inte heller de skattskyldiga har normalt sett sådan kännedom. Vidare kan valutakursproblem uppkomma när utländsk skatt som betalats på utdelningen ska avräknas.

Närmare om utdelning från fonder

När det gäller värdepappersfonder anges i 4 kap. 8 § andra stycket 4 lagen (2004:46) 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 (2013:561) om förvaltare av alternativa investeringsfonder. Fonder kan således ha olika regler för utdelning. Frågan om skattskyldighetens inträde för utdelning som lämnas 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.

Sakutdelning

Som nämnts föreslås i promemorian ingen ändring av beskattningstidpunkten för utdelning från avstämningsbolag i inkomstskattelagen. *Skatteverket* konstaterar att promemorians förslag därmed medför en risk för att värdet för en begränsat skattskyldig person vid utdelning av annat

än pengar (s.k. sakutdelning) kan bli högre än det värde som fastställs för en obegränsat skattskyldig person trots att det är samma tillgång som delats ut. Skatteverket ifrågasätter om olika beskattningstidpunkter liksom olika värden på utdelad egendom är förenligt med EU-rätten.

Som anges ovan föreslås i utkastet att beskattningstidpunkten i inkomstskattelagen för utdelning från avstämningsbolag ska anses inträffa på avstämningsdagen. Samma regler för skattskyldighetens inträde kommer då att gälla för begränsat och obegränsat skattskyldiga vid utdelning i pengar eller vid sakutdelning. Det innebär även att värdering av de utdelade tillgångarna kommer att ske vid samma tidpunkt. Det finns därför inte längre någon risk för olikbehandling av begränsat och obegränsat skattskyldiga personer.

En inköpsrätt är en rättighet att till ett visst pris, vid ett visst tillfälle, köpa aktier i ett annat bolag än det utdelande. I praxis har tilldelning av inköpsrätter ansetts utgöra utdelning vid tillämpning av inkomstskattelagen. Beskattningstidpunkten har dock ansetts inträffa först när rätterna utnyttjas eller avyttras (jfr RÅ 1989 ref. 101, RÅ Aa 85 192 och RÅ 1978 1:67). I promemorian föreslås att utdelningstillfället för utdelning av inköpsrätter i lagen om källskatt på utdelning ska inträffa vid motsvarande tidpunkter som i praxis anvisats gälla som beskattningstidpunkt vid tillämpning av inkomstskattelagen, dvs. vid avyttring eller utnyttjande. *Euroclear* anser att en sådan ordning innebär att den som är skyldig att innehålla och redovisa skatt, dvs. godkänd mellanhand eller bolaget, måste göra detta utan att nödvändigtvis ha kännedom om utnyttjande respektive avyttring eller rådighet över pengarna. Enligt *Euroclear* kommer det i praktiken därmed bli svårt att tillgodose promemorians lagkrav. I promemorian övervägs om utdelningstillfället vid utdelning av inköpsrätter kan flyttas fram från utnyttjandet till tilldelningen. Inget förslag lämnas dock, bl.a. för att en tidigareläggning av utdelningstillfället för inköpsrätter i lagen om källskatt på utdelning skulle kräva att även beskattningstidpunkten vid utdelning av sådana rätter enligt inkomstskattelagen ändras. Ett sådant förslag ansågs inte ligga inom ramen för översynen av kupongskattelagen. I det nu aktuella utkastet till lagrådsremiss finns dock anledning att återkomma till frågan.

Utgångspunkten bör vara att utdelning ska beskattas vid samma tidpunkt för obegränsat och begränsat skattskyldiga personer. I lagen om källskatt på utdelning ska utdelningstillfället för utdelning från avstämningsbolag vara avstämningsdagen och för utdelning från kupongbolag, europabolag och ideella föreningar när utdelningen kan disponeras. Motsvarande beskattningstidpunkter föreslås i utkastet gälla enligt inkomstskattelagen. Systematiska skäl talar mot att införa en särreglering i lagen om källskatt på utdelning för inköpsrätter med innebörd att ytterligare en beskattningstidpunkt introduceras för de fall när ett avstämningsbolag delar ut inköpsrätter. En ordning där sådana rätter vid utdelning från ett avstämningsbolag inte beskattas på avstämningsdagen utan först vid avyttring eller utnyttjande skulle addera komplexitet till systemet. Vidare utgör en inköpsrätt ett värdepapper som redan vid utdelningstillfället har ett värde för mottagaren och det är därför rimligt att beskattning sker redan vid den tidpunkten. Utdelningstillfället i lagen om källskatt på utdelning och beskattningstidpunkten i inkomstskattelagen vid utdelning av

inköpsrätter som tilldelats på grund av aktieinnehav ska därför till skillnad från promemorians förslag följa vad som gäller för utdelning i övrigt.

Precis som vid sakutdelning av andra värdepapper kan det inträffa att värdet på en utdelad inköpsrätt sjunker efter utdelningstillfället. Beskattning kan därför komma att ske på ett underlag som överstiger den faktiska värderingen vid en senare tidpunkt när rätten avyttras eller utnyttjas. Att inköpsrätter är förknippade med en marknadsrisk bedöms dock inte utgöra tillräckligt skäl för att senarelägga utdelningsbeskattningen för mottagaren. Utdelningstillfället respektive beskattningstidpunkten för inköpsrätter ska således vid utdelning från avstämningsbolag inträffa på avstämningsdagen. Vid utdelning av inköpsrätter från övriga bolag inträffar utdelningstillfället respektive beskattningstidpunkten när utdelningen kan disponeras. Underlaget för källskatt ska vara värdet av inköpsrätterna vid utdelningstillfället. För avstämningsbolag kan tilldelade inköpsrätter i praktiken bokföras på den skattskyldiges avstämningskonto tidigast dagen efter avstämningsdagen. Beskattningsunderlaget ska i dessa fall ändå utgöras av värdet på avstämningsdagen. Den i utkastet föreslagna ändringen innebär att ovan nämnda praxis om beskattning av inköpsrätter inte längre är tillämplig när utdelning lämnas från ett avstämningsbolag.

Lagförslag

Förslaget medför att 4 § införs i den nya lagen om källskatt på utdelning. Förslaget medför ändring i 41 kap. 8 § IL.

5.4 Undantag från skattskyldighet

I 1 och 4 §§ kupongskattelagen (1970:624), förkortad KupL, finns 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 om källskatt på utdelning, och om de i så fall ska ha samma lydelse eller formuleras på annat sätt.

5.4.1 Gällande rätt

En utländsk juridisk person är inte skattskyldig enligt kupongskattelagen för utdelning som är hänförlig till ett fast driftställe i Sverige, 4 § första stycket KupL. Sådan utdelning ska i stället tas upp enligt inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL. En 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 skattskyldigt 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 KupL finns ett undantag från skattskyldighet som införts med hänsyn till bestämmelserna i det s.k. moder- och dotterbolagsdirektivet (Rådets direktiv 2011/96/EU av den 30 november 2011 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater). 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 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 KupL finns undantag från skattskyldighet för 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 är angeläget att utländska investeringar i Sverige inte missgynnas skattemässigt när vinstmedel delas ut från Sverige (prop. 1999/2000:1 s. 200). 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 (prop. 2002/03:96 s. 151). 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 finns 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 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 KupL 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.

5.4.2 Utdelning till utländska motsvarigheter till svenska skattebefriade subjekt

Utkastets förslag: En utländsk motsvarighet till en svensk stiftelse, ideell förening, registrerat trossamfund eller annan juridisk person är inte skattskyldig om utdelningen inte skulle ha tagits upp enligt inkomstskattelagen, om den utländska motsvarigheten varit obegränsat skattskyldig. Utländsk stat och utländska motsvarigheter till region, kommun eller kommunalförbund är inte undantagna från skattskyldighet.

Promemorians förslag överensstämmer delvis med utkastets. I promemorians förslag undantas utländsk stat och utländska motsvarigheter till region, kommun eller kommunalförbund från skattskyldighet.

Remissinstanserna: *Svenska Bankföreningen* och *Svensk Värdepappersmarknad* tillstyrker att det införs nya subjekt som är undantagna från skattskyldighet men framhåller att flera av bestämmelserna kräver att det görs en motsvarighetsbedömning i förhållande till ett svenskt subjekt. Eftersom en sådan bedömning kräver ingående kunskaper om svensk skatterätt är Svenska Bankföreningen och Svensk Värdepappersmarknad inte övertygade om att en utländsk godkänd mellanhand – som enligt förslaget ska innehålla och redovisa svensk källskatt – kommer att kunna tillämpa reglerna om undantag från skattskyldighet och göra direkt- och indirekta investeringar. I de fallen kommer investeraren med all sannolikhet att vara hänvisad till att ansöka om återbetalning av skatten och bedömningen kommer att få göras av Skatteverket.

Skälen för utkastets förslag

Utdelning till utländska offentligtrettsliga subjekt

I promemorian görs bedömningen att utländska stater och utländska motsvarigheter till region och kommun inte är skattskyldiga enligt kupongskattelagen. Promemorians bedömning grundar sig på att skattskyldigheten enligt 4 § första stycket KupL är begränsad till mottagare som är utländsk juridisk person. Utkastet bedömer att promemorians beskrivning av gällande rätt delvis utgår från felaktiga förutsättningar. Skattskyldighet föreligger enligt 1 § KupL för en utdelningsberättigad utländsk juridisk person. Utländsk juridisk person definieras inte i kupongskattelagen men bör enligt utkastet ha samma innebörd som i inkomstskattelagen då uttrycken infördes inom ramen för samma

lagstiftningsärende (prop. 1989/90:47 s. 19). I inkomstskattelagen behandlas utländska stater i regel som utländska juridiska personer (jfr 6 kap. 8 och 9 §§ IL). Utländska stater och utländska motsvarigheter till region, kommun och kommunalförbund utgör därmed utländska juridiska personer i den mening som avses i 1 § KupL (se även t.ex. Kammarrätten i Sundsvalls domar den 29 november 2017 i mål nr 1650–1651-15 och 2219-14). Då det inte framkommit några skäl till ändring av gällande rätt ska det i lagen om källskatt på utdelning inte införas något undantag för utländska stater och motsvarigheter till regioner, kommuner och kommunalförbund.

Promemorian bedömer vidare att det riskerar att strida mot EU-rätten att den svenska staten, regioner, kommuner och kommunalförbund är skattebefriade enligt 7 kap. 2 § IL medan utländska motsvarigheter är skattskyldiga enligt den nya lagen om källskatt på utdelning. I det sammanhanget kan noteras att den svenska staten har varit helt undantagen från skattskyldighet sedan den kommunala taxeringen togs bort 1984. Av förarbetena framgår att den kommunala taxeringen av staten och kommunerna inte tillförde det allmänna totalt sett några medel. Taxeringen av de offentligrättsliga subjekten utgjorde endast instrument för att fördela medel till de kommuner där den skattepliktiga verksamheten bedrevs. Med hänsyn till detta samt av administrativa skäl föreslogs hel skattebefrielse för staten (prop. 1984/85:70 s. 151 och 152). Valet att inte beskatta sig själv är alltså ett instrument för att undgå en rundgång av statliga medel för finansieringen av dessa åtaganden utan att det medför någon egentlig ekonomisk fördel för staten, eftersom samma resultat hade kunnat uppnås genom ett annat instrument, exempelvis genom allokering av statliga medel. Att den svenska staten i egenskap av källstat utövar sin beskattningsrätt i fråga om utländska stater och utländska motsvarigheter till vissa offentliga rättssubjekt utan att samtidigt beskatta sig själv kan därför inte anses avvålla andra medlemsstater från att investera i Sverige. Någon restriktion för den fria rörligheten för kapital föreligger således inte.

Utdelning till utländska motsvarigheter till stiftelser m.fl.

Utdelning till en svensk stiftelse, ideell förening eller registrerat trossamfund är under vissa förutsättningar undantagen från inkomstbeskattning enligt 7 kap. 3 § 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 uppräknig av särskilda juridiska personer som inte är skattskyldiga för utdelning, under vissa i 18 § angivna förutsättningar.

Det finns en risk att det inte är förenligt med EU-rätten att ta ut källskatt på en utdelning till en utländsk motsvarighet till en svensk stiftelse, ideell förening eller registrerat trossamfund, 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 skattskyldigt här. Som *Svenska Bankföreningen* och *Svensk Värdepappersmarknad* påpekar medför den föreslagna ordningen att det

sannolikt ofta kommer att vara svårt för utdelande bolag eller godkänd mellanhand att bedöma om ett utländskt subjekt ska undantas från skattskyldighet såvitt nu är i fråga. I de 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. Förslaget i denna del innebär således att direktnedläggning inte alltid kommer att kunna göras. Med beaktande av den avvägning som måste göras mellan bestämmelsernas förenlighet med EU-rätten och vikten av att upprätthålla ett högt förtroende för skattesystemet måste det dock i det nu aktuella fallet ankomma på den skattskyldige att visa att det finns förutsättningar för undantag. I sammanhanget kan nämnas att Skatteverket med stöd av det nordiska skatteavtalet i dag kan ingå en överenskommelse med en nordisk motsvarighet om att kupongskatteavdrag inte ska göras för en viss stiftelse. Skatteverket gör då en bedömning av stiftelsen som normalt gäller i 5 år.

Vad som är 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 t.ex. 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.

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, förkortad AvpL. 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.

Lagförslag

Förslaget medför att 6 § införs i lagen om källskatt på utdelning.

5.4.3 Utdelning som ska tas upp av delägare

Utkastets förslag: Ett svenskt handelsbolag, en europeisk ekonomisk intressegruppering (EEIG), en i utlandet delägarbeskattad juridisk person eller en utländsk juridisk person med lågbeskattade inkomster är inte skattskyldig för utdelning till den del utdelningen ska tas upp till beskattning enligt inkomstskattelagen av en delägare.

Promemorians förslag överensstämmer delvis med utkastets. Av promemorian framgår inte att det aktuella undantaget ska gälla för

utdelning som ska tas upp av delägare till svenska handelsbolag och EEIG. Vidare är delägarbeskattade subjekt enligt promemorians förslag undantagna från skatteplikt och inte från skattskyldighet.

Remissinstanserna: *Skatteverket* konstaterar att svenska handelsbolag som har rätt till utdelningen och har delägare som inte omfattas av undantaget i 7 § lagen om källskatt på utdelning (vissa utländska juridiska personer och vissa utländska bolag) blir skattskyldiga enligt den nya lagen eftersom handelsbolag inte är skattskyldiga för sina inkomster och därmed inte är obegränsat skattskyldiga.

Skälen för utkastets förslag

Utdelning som ska tas upp av delägare till en i utlandet delägarbeskattad eller lågbeskattad utländsk juridisk person

Av 4 § första stycket KupL 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 juridisk person vars inkomster beskattas hos delägare i den utländska stat där personen hör hemma. 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 ska detta undantag överföras till lagen om källskatt på utdelning.

Utdelning som ska tas upp av delägare till ett svenskt handelsbolag eller en EEIG

Enligt 4 § andra stycket KupL föreligger skattskyldighet för handelsbolag, EEIG, kommanditbolag och rederi för del av utdelning som inte är hänförlig till inkomst av näringsverksamhet som bedrivits från fast driftställe här i riket och som belöper på delägare eller medlem som är begränsat skattskyldig. Bestämmelsen om skattskyldighet i lagen om källskatt på utdelning föreslås utformas på ett delvis annat sätt jämfört med kupongskattelagen. I den nya lagen är en förutsättning för skattskyldighet att den som har rätt till utdelningen inte är obegränsat skattskyldig i Sverige. *Skatteverket* har påpekat att promemorians förslag i det avseendet kan leda till oönskade effekter i form av dubbelbeskattning.

Svenska handelsbolag är juridiska personer enligt civilrättsliga regler. Svenska juridiska personer är obegränsat skattskyldiga enligt 6 kap. 3 § IL. Bestämmelserna om juridiska personer ska dock enligt 2 kap. 3 § IL inte tillämpas på svenska handelsbolag och EEIG. Svenska handelsbolag och EEIG är inte skattskyldiga för sina inkomster utan det är i stället delägarna som ska beskattas, 5 kap. 1 och 2 §§ IL. Om sådana bolag har rätt till utdelningen så blir de skattskyldiga enligt promemorians förslag (om inte delägarna omfattas av undantaget i 7 §). Eftersom delägare är

skattskyldiga för ett handelsbolags eller en EEIG:s resultat enligt 5 kap. 1 och 2 § IL, samtidigt som dessa inte kan avräkna en källskatt på utdelning, riskerar inkomsten i denna del att bli dubbelbeskattad. För att undvika sådana effekter ska, till skillnad från promemorians förslag, ett svenskt handelsbolag eller en EEIG inte vara skattskyldig för utdelning till den del utdelningen enligt 5 kap. 1 eller 2 § IL ska tas upp av en delägare.

Den praktiska hanteringen av undantaget

Till den del en utdelning ska tas upp till beskattning enligt inkomstskattelagen av en delägare är en delägarbeskattad eller en lågbeskattad utländsk juridisk person enligt förslaget inte skattskyldig för källskatt på utdelning. För svenska handelsbolag är huvudregeln enligt praxis att bolagets resultat ska beskattas hos dem som är delägare i bolaget vid räkenskapsårets utgång. Detta gäller i regel också om andelar har bytt ägare under räkenskapsåret (se t.ex. HFD 2020 not. 45 och där hänvisad praxis). Samma principer som gäller för svenska handelsbolag gäller även för i utlandet delägarbeskattade juridiska personer (se 5 kap. 3 § IL, jfr även Skatteverkets ställningstagande den 30 januari 2020 beskattning av i utlandet delägarbeskattade juridiska personer och deras delägare, dnr 202 517761-19/111) och EEIG (se 5 kap. 2 § IL).

Enligt 39 a kap. 11 § IL ska inkomstberäkningen i en utländsk juridisk person med lågbeskattade inkomster ske med utgångspunkt i resultat- och balansräkningen. Enligt 39 a kap. 13 § tredje stycket IL ska överskottet i en utländsk juridisk person tas upp det beskattningsår som går ut samtidigt som den utländska juridiska personens beskattningsår. Om den utländska juridiska personen och delägaren inte har samma beskattningsår, ska överskottet i stället tas upp det beskattningsår som går ut närmast efter den utländska juridiska personens beskattningsår.

Av det sagda följer att det för utdelning till svenska handelsbolag, EEIG, i utlandet delägarbeskattade juridiska personer och utländska juridiska personer med lågbeskattade inkomster i regel inte går att avgöra om förutsättningarna för undantag från skattskyldighet är uppfyllda vid utdelningstillfället eftersom det då normalt sett inte kan slås fast om utdelningen till viss del ska tas upp till beskattning enligt inkomstskattelagen. Om det inte framgår att förutsättningarna är uppfyllda ska källskatt på utdelning tas ut enligt ordinarie regler och den delägarbeskattade eller lågbeskattade juridiska personen får därefter ansöka om återbetalning när det har fastställts vilka delägare som ska ta upp den juridiska personens resultat till beskattning. Förslaget överensstämmer med nuvarande ordning, där det vid tillämpning av kupongskattelagen inte vid tidpunkten för utdelningen går att avgöra om resultatet i ett mottagande bolag helt eller delvis ska tas upp av en begränsat skattskyldig person. Det kan i detta sammanhang även noteras att endast ett fåtal aktiebolag i Sverige ägs av handelsbolag.

Undantaget införs som ett undantag från skattskyldighet

I kupongskattelagen gäller att utdelning till vissa delägarbeskattade subjekt är undantagen från skattskyldighet till den del utdelningen ska tas upp till beskattning av en delägare. I promemorian föreslås det aktuella undantaget införas som ett undantag från skatteplikt. En sådan ordning

framstår som mindre lämplig eftersom undantaget gäller utdelning som ska tas upp till beskattning av delägaren enligt inkomstskattelagen. Förutsättningarna för undantag är således hänförliga till mottagarens omständigheter. Undantaget i lagen om källskatt på utdelning ska därför, liksom i kupongskattelagen, vara ett undantag från skattskyldighet.

Lagförslag

Förslaget medför att 9 § införs i lagen om källskatt på utdelning.

5.4.4 Utdelning som är hänförlig till ett fast driftställe

Utkastets förslag: En utländsk juridisk person är inte skattskyldig för utdelning som är hänförlig till verksamhet som bedrivs från ett fast driftställe i Sverige.

Promemorians förslag överensstämmer i huvudsak med utkastets. I promemorian föreslås att undantaget för utdelning som är hänförlig till ett fast driftställe ska vara ett undantag från skatteplikt och inte från skattskyldighet.

Remissinstanserna: Ingen remissinstans har yttrat sig särskilt i denna del.

Skälen för utkastets förslag: Av 4 § första stycket KupL framgår att utländska juridiska personer inte är skattskyldiga för kupongskatt för utdelning som är hänförlig till inkomst av näringsverksamhet som 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 bl.a. 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. fullmaksregeln 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, och därmed är hänförlig till detta driftställe, ska tas upp här enligt bestämmelserna i inkomstskattelagen. Sådan utdelning bör därför inte vara föremål för källskatt på utdelning. Liksom för utdelning som ska tas upp av delägare gäller att det aktuella undantaget är hänförligt till mottagarens omständigheter. Till skillnad från promemorians förslag föreslås undantaget därför överföras till den nya lagen som ett undantag från skattskyldighet.

Lagförslag

Förslaget medför att 10 § införs i lagen om källskatt på utdelning.

5.4.5 Undantag från skattskyldighet på grund av aktieinnehavets storlek

Utkastets förslag: Skattskyldighet föreligger inte för utdelning på aktie om den som har rätt till utdelningen är ett utländskt bolag som motsvarar vissa svenska skattesubjekt 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 ett handelsbolag, ett kommanditbolag, en europeisk ekonomisk intressegruppering eller 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.

Promemorians förslag överensstämmer delvis med utkastets. I promemorian föreslås att undantaget från skattskyldighet för näringsbetingade andelar bara ska gälla om den som har rätt till utdelningen är ett bolag som hör hemma inom EES. I promemorian föreslås inte något undantag för utdelning till delägarbeskattade subjekt med obegränsat skattskyldiga delägare.

Remissinstanserna: Ett flertal remissinstanser, däribland *Sveriges advokatsamfund*, *Juridiska fakultetsnämnden vid Stockholms universitet*, *Näringslivets skattedelegation*, till vars yttrande *FAR*, *Finansbolagens förening*, *Föreningen Svenskt Näringsliv* och *Volvo Car Corporation* ansluter sig, (*NSD m.fl.*), *Uppsala universitet*, *Swedish Private Equity and Venture Capital Association (SVCA)*, *Skatterättsnämnden*, *Svenska Bankföreningen*, *Svensk Värdepappersmarknad* framhåller att promemorians förslag innebär en inskränkning av det befintliga undantaget för näringsbetingade andelar i kupongskattelagen genom att undantaget nu föreslås gälla bara för bolag inom EES. Advokatsamfundet och SVCA anser att motiven bakom den föreslagna regeln tydligare bör redogöras för. Svenska Bankföreningen, Svensk Värdepappersmarknad och NSD m.fl. utgår från att inskränkningen skett till följd av en felskrivning. Även Juridiska fakultetsnämnden vid Stockholms universitet ställer sig frågande till om begränsningen i promemorians förslag är avsiktlig och påpekar att detta i så fall bör förtydligas och kommenteras eftersom det medför en stor förändring för ett stort antal svenska bolag. Vidare riktar Uppsala universitet och Sveriges advokatsamfund invändningar mot att promemorian i sin EU-rättsliga analys utgår från att undantaget för näringsbetingade andelar bara skulle kunna prövas mot etableringsfriheten och inte mot den fria rörligheten för kapital.

Skälen för utkastets förslag

Undantaget för näringsbetingade andelar ska inte begränsas till EES

De befintliga undantagen från skattskyldigheten i 4 § femte-åttonde styckena KupL 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, dels undantag i sjätte-åttonde styckena hänförliga till de interna svenska reglerna om skattefrihet för näringsbetingade andelar.

Att Sverige ska uppfylla sina 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.

I fråga om näringsbetingade andelar anges i promemorian att avsikten med källskatt på utdelningar från svenska bolag till utlandet är att effektuera Sveriges anspråk på andralsbeskattning och att syftet bakom systemet med näringsbetingade andelar är att undanröja kedjebeskattningen inom en grupp av nära relaterade svenska bolag. Sammantaget leder detta promemorian till slutsatsen att källskatt egentligen alltid borde betalas på utdelningar till utländska bolag. Dock dras slutsatsen att det inte är lämpligt att föreslå en sådan lagstiftning, då risken för att reglerna skulle vara oförenliga med EU-rätten bedöms som alltför stor. För att de föreslagna bestämmelserna inte ska riskera att stå i strid med EU-rätts regler om etableringsfrihet föreslås i promemorian ett undantag från skattskyldighet för näringsbetingade andelar, om den som har rätt till utdelningen är ett sådant bolag som anges i 24 kap. 32 § 5 IL, dvs. ett utländskt bolag som hör hemma i en stat inom EES, och aktien uppfyller villkoren i 24 kap. 33 § IL.

Utkastet konstaterar att promemorians förslag innebär en geografisk begränsning av undantaget från skattskyldighet i förhållande till nuvarande ordning, genom att undantaget föreslås gälla bara om den som har rätt till utdelningen har hemvist inom EES. *SVCA* anser att en sådan väsentlig förändring inte bör ske eftersom det skulle riskera att påverka utländska investeringar i Sverige kraftigt negativt. Även *NSD m.fl.* och *Volvo Car Corporation* har framfört att en inskränkning där undantaget inte omfattar länder utanför EES skulle medföra betydande problem för ett antal svenska företag. Även om vissa skatteavtal innehåller motsvarande undantag från kupongskatt finns det ett antal länder med vilka Sverige har ingått skatteavtal där ett sådant undantag inte finns med. Ett uppenbart exempel är Kina, där flera ägarbolag till svenska företag är hemma-hörande.

I likhet med *SVCA*, *NSD m.fl.* och *Volvo Car Corporation* anser utkastet att den föreslagna inskränkningen av undantaget för näringsbetingade andelar skulle riskera att få negativa effekter för utländska investeringar i Sverige. Som nämnts i avsnitt 5.4.1 har regeringen redan vid införandet av det befintliga undantaget i 4 § sjätte stycket KupL konstaterat att det är angeläget att utländska investeringar i Sverige inte missgynnas skattemässigt när vinstmedel delas ut från Sverige.

Mot den bakgrunden saknas det skäl att gå vidare med promemorians förslag i denna del. Undantaget i kupongskattelagen som härrör från

regelsystemet om näringsbetingade andelar ska därmed överföras till den nya lagen utan den i promemorian föreslagna begränsningen till mottagare inom EES.

Utformningen av undantagen

De ovan beskrivna undantagen från skattskyldigheten i kupongskattelagen för utdelning på ett näringsbetingat innehav är en konsekvens av att motsvarande undantag finns i inkomstskattelagen för obegränsat skattskyldiga. Det är lagtekniskt lämpligt att även i den nya lagen om källskatt på utdelning 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 utländskt bolag som motsvarar något sådant svenskt företag som anges i 24 kap. 32 § 1–4 IL och aktien uppfyller villkoren i 24 kap. 33 § IL. Det innebär att om det utländska bolaget 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 skattskyldigt för utdelningen.

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. punkten 1 inte är uppfylld, måste aktierna ha ägts och varit näringsbetingade under ett års tid för att undantag från inkomstskatt ska medges. Korta aktieinnehav är en omständighet som talar för att innehaven har karaktär av kapitalplaceringar och därmed inte är näringsbetingade. I likhet med vad som gäller i inkomstskattelagen är en viss karenstid därför rimlig för att verifiera att innehavet är näringsbetingat. Tidsvillkoret föreslås därför gälla även 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 således 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 t.ex. 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 EU-rätten med beaktande av att källskatten är definitiv och inte ska deklareras samt som ett led i att underlätta administrationen och minska antalet återbetalningar.

Utländska företag kan inte – till skillnad från svenska företag – få skattefri utdelning med stöd av det s.k. betingandevillkoret i 24 kap. 33 § första stycket 3 IL. Villkoret innebär att en andel kan vara näringsbetingad om innehavet av andelen betingas av rörelse som bedrivs av ägarföretaget eller ett företag som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå det nära. Denna skillnad finns redan i dag enligt kupongskattelagen och det finns inga skäl för att göra en annan bedömning i förhållande till källskatten på utdelningar. I detta sammanhang kan framhållas att samtliga onoterade innehav är näringsbetingade och att ett undantag i linje med betingandevillkoret sannolikt inte skulle ha någon praktisk betydelse i fråga om källskatt.

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 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. Undantaget från skattskyldighet bör omfatta både begränsat och obegränsat skattskyldiga delägare. I 24 kap. 37 § IL fastslås under vilka förutsättningar utdelning på andel som ägs av handelsbolag undantas från beskattning för obegränsat skattskyldiga. Är dessa förutsättningar uppfyllda ska inte heller källskatt tas ut på utdelningen.

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.

Lagförslag

Förslaget medför att 7 och 8 §§ införs i lagen om källskatt på utdelning.

5.4.6 Undantagen för utländska diplomater tas bort

Utkastets förslag: Inkomstskattelagens undantag från skattskyldighet för utdelning på andelar i en ekonomisk förening avseende personal vid utländsk stats beskickning eller karriärkonsulat i Sverige samt personalens närstående och personliga tjänare ska tas bort.

Utkastets bedömning: Det undantag från skattskyldighet för kupongskatt som i dag finns för samma personkrets bör inte föras över till den nya lagen om källskatt på utdelning.

Promemorians förslag och bedömning överensstämmer huvudsakligen med utkastets. I promemorian föreslogs dock inget undantag för utländska diplomater m.fl. från skattskyldighet för utdelning på andelar i svenska ekonomiska föreningar.

Remissinstanserna: Skatteverket påpekar att det finns ett undantag i 3 kap. 18 § tredje stycket IL avseende utdelning på andelar i svenska ekonomiska föreningar. Detta undantag omfattar samma grupp av personer som avses i 4 § fjärde stycket KupL. Även bestämmelsen i 3 kap. 18 § IL bör enligt Skatteverket justeras i konsekvens med det slopade kupongskatteundantaget.

Skälen för utkastets förslag och bedömning: Av 4 § fjärde stycket KupL 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. I Kupongskattelagsutredningens betänkande Källskatt på utdelning och royalty till begränsat skattskyldiga (SOU 1999:79) föreslogs att undantagen för utländska diplomater skulle tas bort. Utredningen anförde att de svenska skattereglerna 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 visade att det inte kunde anses brukligt internationellt att undanta utländska diplomater från beskattning för 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 yttrade 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.

Som konsekvens av att lagen om källskatt på utdelning inte kommer att innehålla något undantag för diplomater m.fl. bör, som *Skatteverket* påpekar, en justering även göras av inkomstskattelagens bestämmelser om skattskyldighet för utdelning på andelar i svenska ekonomiska föreningar. Av 3 kap. 18 § första stycket 12 IL framgår att den som är begränsat skattskyldig är skattskyldig i inkomstslaget näringsverksamhet eller kapital för utdelning på andelar i svenska ekonomiska föreningar. I bestämmelsens tredje stycke anges att skattskyldighet för sådana inkomster inte gäller för sådana begränsat skattskyldiga personer som avses i 17 § 2–4 IL. Undantaget i 3 kap. 18 § tredje stycket IL omfattar därmed samma grupp av personer som avses i undantaget i 4 § fjärde stycket KupL. Som Skatteverket anført saknas skäl till att utländska diplomater m.fl. ska vara undantagna från skattskyldighet avseende utdelning på andelar i svenska ekonomiska föreningar. Undantaget tas därför bort.

Lagförslag

Förslaget medför ändring i 3 kap. 18 § IL.

5.4.7 Värdepappersfonder och specialfonder

Utkastets förslag: En utländsk värdepappersfond eller en utländsk specialfond som hör hemma i en stat inom EES är inte skattskyldig för källskatt på utdelning. Detsamma gäller för en utländsk specialfond som 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.

Utkastets bedömning: Orden värdepappersfond och specialfond bör inte definieras i den nya lagen om källskatt på utdelning.

Promemorians förslag och bedömning överensstämmer delvis med utkastets. I promemorian föreslås att uttrycken utländsk värdepappersfond och utländsk specialfond definieras i den nya lagen. Promemorian gör bedömningen att en fond kan anses vara en utländsk värdepappersfond

även om den inte lyder under UCITS-regelverket, om den är ett fondbolag enligt 1 kap. 1 § första stycket 9 lagen (2004:46) om värdepappersfonder, förkortad LVF, 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.

Remissinstanserna: *Svenska Bankföreningen, Svensk Värdepappersmarknad* och *Fondbolagens förening* anför att promemorians slutsats att en fond kan anses vara en utländsk värdepappersfond även om den inte lyder under UCITS-regelverket är felaktig. Uttrycket fondföretag i lagen om värdepappersfonder är sedan införandet av lagen (2013:561) om förvaltare av alternativa investeringsfonder, förkortad LAIF, förbehållet fondföretag som avses i UCITS-direktivet. För fonder som inte omfattas av UCITS-direktivet används i stället begreppet alternativa investeringsfonder. Enligt *Skatteverket* är uttrycket värdepappersfond ett etablerat uttryck och avser UCITS-fonder. Motsvarande fonder som inte omfattas av UCITS-direktivet bör därför enligt Skatteverkets uppfattning benämnas utländska specialfonder.

Svenska Bankföreningen och Svensk Värdepappersmarknad tillstyrker definitionen av utländsk specialfond men gör gällande att det ska framgå av motiven – på samma sätt som det gör beträffande utländsk värdepappersfond – att fondens juridiska form inte ska ha någon betydelse. *Sveriges advokatsamfund* välkomnar att begreppet utländsk specialfond ges en definition i lagtext. Det måste dock anses vara klarlagt att den juridiska formen inte ska påverka bedömningen av en utländsk specialfond, eftersom Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) funnit att den juridiska formen inte ska vara avgörande för bedömningen av huruvida en utländsk fond kan motsvara en svensk specialfond (HFD 2020 ref. 3). Advokatsamfundet anser att det i förarbetena därför ska tydliggöras att det inte ställs något krav på juridisk form för att definitionen på utländsk specialfond ska vara uppfylld. På så sätt minskas tolkningsutrymmet och följaktligen risken för oförutsebara situationer för utländska fonder som uppfyller de krav som faktiskt ställts upp i den föreslagna definitionen. Även Skatteverket anser att det är önskvärt att innebörden av uttrycket utländsk specialfond definieras i den nya lagen, alternativt i motivtexten. Enligt Skatteverket bör det bl.a. framgå om det uppställs något krav på att en utländsk specialfond har en viss juridisk form. *Swedish Private Equity & Venture Capital Association (SVCA)* hänvisar till vad som anges i promemorian om att HFD har funnit att juridisk form inte är avgörande för frågan om jämförbarhet mellan en utländsk fond och en svensk specialfond och anser att det därför ter sig märkligt att överlämna frågan om krav på motsvarande villkor ska innefatta ett krav på motsvarande legal form till rättstillämpningen. *Förvaltningsrätten i Falun* konstaterar att det inte föreslås någon definition av utländsk juridisk person, vilket också saknas i kupongskattelagen och som varit föremål för domstolsprövningar. Genom den föreslagna definitionen och hänvisningen till inkomstskattelagen förtydligas dock tolkningen. Förvaltningsrätten anser att det alljämt finns utrymme för bedömning i varje enskilt fall om såväl en utländsk fonds rättsliga ställning som frågan om utländsk juridisk person, vilket även fortsättningsvis utmynnar i processer.

Svenska Bankföreningen och Svensk Värdepappersmarknad tillstyrker förslaget att en utländsk värdepappersfond eller en utländsk specialfond

undantas från skattskyldighet. *Euroclear Sweden AB (Euroclear)* noterar att det inte finns utrymme i avstämningsregister enligt lagen (1998:1479) om värdepapperscentraler och kontoföring av finansiella instrument eller aktiebok att för ett avstämningsbolag enligt aktiebolagslagen särskilt notera om en aktieägare är en utländsk värdepappersfond eller en utländsk specialfond. Det saknas därför möjlighet för Euroclear att hantera föreslagna undantag i samband med distribution av ett avstämningsbolags utdelning.

Skälen för utkastets förslag och bedömning

Svensk värdepappersfond och svensk specialfond

Det svenska regelverket för fonder omfattar dels värdepappersfonder och fondföretag, dels alternativa investeringsfonder, inbegripet specialfonder. Dessa regleras i huvudsak i lagen (2004:46) om värdepappersfonder, förkortad LVF, och i lagen (2013:561) om förvaltare av alternativa investeringsfonder, förkortad LAIF.

En värdepappersfond är en fond vars andelar kan lösas in på begäran av en 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 eller 5 a kap. LVF (1 kap. 1 § första stycket 25 samma lag). Regleringen när det gäller värdepappersfonder bygger på 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) (UCITS-direktivet). I lagen om värdepappersfonder används termen värdepappersfond för det som i UCITS-direktivet kallas fondföretag. I lagen används termen fondföretag bara för utländska motsvarigheter till värdepappersfonder. Inom fondrätten används termen värdepappersfond alltså bara för svenska fonder. På motsvarande sätt betecknar termen fondbolag ett svenskt aktiebolag som har fått tillstånd av Finansinspektionen att driva fondverksamhet, medan ett förvaltningsbolag är ett utländskt bolag som har fått motsvarande tillstånd i sin hemmedlemsstat.

En alternativ investeringsfond är ett företag för kollektiva investeringar som tar emot kapital från ett antal investerare för att investera det i enlighet med en fastställd investeringspolicy till förmån för dessa investerare, och som inte kräver auktorisation enligt UCITS-direktivet. Definitionen av alternativ investeringsfond i lagen om förvaltare av alternativa investeringsfonder motsvarar definitionen 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 (AIFM-direktivet) (artikel 4.1 a) och omfattar ett flertal olika fondtyper för vilka UCITS-direktivet inte gäller, som nämns ovan bl.a. svenska specialfonder men även riskkapitalfonder, infrastrukturfonder, fastighetsfonder och råvarufonder.

En specialfond är en alternativ investeringsfond som förvaltas enligt lagen om förvaltare av alternativa investeringsfonder och uppfyller de särskilda villkoren i 12 kap. den lagen (1 kap. 11 § 23 samma lag). För specialfonder gäller i viss mån samma regler som för värdepappersfonder.

Terminologin på skatteområdet avviker i viss utsträckning från den som gäller på fondområdet. Även om värdepappersfonder och specialfonder är nationellt reglerade fonder och således per definition är svenska, kan det i skatterättsligt hänseende ibland vara nödvändigt att markera den principiella skillnaden mellan fonder med hemvist i Sverige och utländska motsvarigheter till sådana fonder. Uttrycken svensk värdepappersfond och svensk specialfond förekommer därför i både inkomstskattelagen och kupongskattelagen utan uttrycklig definition. Av samma anledning bör dessa uttryck även användas i den nya lagen om källskatt på utdelning. I det följande är frågan om någon definition av uttrycken är nödvändig i den nya lagen.

Av förarbetena framgår att någon definition av investeringsfond, som var det tidigare samlingsuttrycket för värdepappersfond och specialfond, inte ansetts nödvändig eftersom uttrycket inte har någon annan innebörd än den som framgår av lagen om värdepappersfonder, se prop. 2012/13:155 s. 390 f. som i sin tur hänvisar till prop. 1999/2000:2 del 2 s. 442 och prop. 2002/03:150 s. 261. Som framgår i föregående stycke definieras numera värdepappersfond i lagen om värdepappersfond och specialfond i lagen om alternativa investeringsfonder. 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. Uttrycken bör därför även i förhållande till den nya lagen om källskatt på utdelning ha samma innebörd som framgår av lagen om värdepappersfonder och lagen om alternativa investeringsfonder.

Uttrycket utländska värdepappersfonder

Uttrycket utländsk värdepappersfond förekommer i dag i inkomstskattelagen (se t.ex. 6 kap. 10 a § IL). Uttrycket saknas dock i kupongskattelagen. I stället anges i kupongskattelagen att fondföretag enligt 1 kap. 1 § första stycket 9 LVF inte är skattskyldiga för kupongskatt. I den nya lagen om källskatt på utdelning bör i stället uttrycket utländsk värdepappersfond användas för att beskriva vilka fonder som inte ska vara skattskyldiga för källskatt på utdelning.

Ett fondföretag är enligt lagen om värdepappersfonder ett utländskt företag

- 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.

I promemorian görs bedömningen att en fond kan anses vara en utländsk värdepappersfond även om den inte lyder under UCITS-regelverket, om den uppfyller ovan angivna kriterier 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. Som *Svenska Bankföreningen*, *Svensk Värdepappersmarknad*, *Fondbolagens förening* och *Skatteverket* anför är innebörden av uttrycket fondföretag i lagen om värdepappersfonder begränsat till att endast omfatta sådana fonder som uppfyller villkoren i UCITS-direktivet (se prop. 2012/13:155 s. 189 och 387).

Till skillnad från promemorians förslag bör någon särskild definition av utländsk värdepappersfond inte införas i den nya lagen. I den nya lagen bör med utländsk värdepappersfond avses detsamma som med fondföretag enligt lagen om värdepappersfonder.

Uttrycket utländska specialfonder

Enligt 4 § nionde stycket KupL 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 men i promemorian föreslås att det införs en definition av uttrycket i den nya lagen.

Som anges ovan omfattas en specialfond inte av UCITS-direktivet. Specialfonder är nationellt reglerade fonder som omfattas av förvaltarregleringen i lagen om förvaltare av alternativa investeringsfonder och i vissa avseenden följer lagen om värdepappersfonder och reglerna i UCITS-direktivet. Det saknas i princip EU-rättsligt harmoniserande bestämmelser avseende specialfonder. Det gällande direktivet på området, AIFM-direktivet, syftar till att harmonisera bestämmelserna om förvaltare av alternativa investeringsfonder och saknar bestämmelser om fonderna som sådana.

Uttrycket utländsk specialfond bör användas även i den nya lagen om källskatt på utdelning. För att vara en utländsk specialfond enligt den nya lagen bör fonden i princip motsvara en svensk specialfond. För att en fond ska anses utgöra en utländsk specialfond bör fonden omfattas av definitionen av en alternativ investeringsfond i 1 kap. 2 § LAIF. 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. Det bör även krävas att en utländsk specialfond förvaltas på motsvarande sätt, uppfyller motsvarande villkor och står under motsvarande tillsyn som en svensk specialfond. Den utländska fonden ska således 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 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 specialfond får avgöras från fall till fall. Hur den utländska fonden behandlas skattemässigt i den stat där fonden hör hemma bör dock inte ha någon betydelse. Även ett skatterättsligt transparent företag bör således kunna betraktas som en utländsk specialfond.

Flera remissinstanser, t.ex. *Svenska Bankföreningen*, *Svensk Värdepappersmarknad* och *Sveriges advokatsamfund*, anser att det bör framgå att fondens juridiska form inte ska ha någon betydelse vid bedömningen om fonden ska motsvara en svensk specialfond. 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. 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. 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 (HFD 2020 ref. 3). Mot denna bakgrund kan det inte uteslutas att en utländsk fond som är en juridisk person kan motsvara en svensk specialfond (jfr HFD 2020 ref. 3).

Sammanfattningsvis ska en fond i princip motsvara en svensk specialfond för att anses vara en utländsk specialfond enligt den nya lagen om källskatt på utdelning. I likhet med promemorian är bedömningen att det inte är möjligt att definiera uttrycket utländsk specialfond i den nya lagen utan att bedömningen måste göras i varje enskilt fall.

I promemorian anförs att det är önskvärt att Skatteverket underlättar för utdelande bolag och godkänd mellanhand att göra bedömningar när det gäller utländska specialfonders rättsliga ställning, t.ex. genom att göra preliminära typfallsbedömningar avseende vissa vanligt förekommande utländska specialfonder som publiceras på myndighetens webbplats. *SVCA* ställer sig positiv till detta. Det är viktigt att de föreslagna bestämmelserna blir lätta att tillämpa och hantera för t.ex. utdelande bolag och godkänd mellanhand. Det får dock vara upp till Skatteverket att meddela de anvisningar som myndigheten tycker är nödvändiga och lämpliga för att åstadkomma en enhetlig tillämpning av bestämmelserna.

Undantag från skattskyldighet för utländska fonder

I 4 § nionde stycket KupL finns ett undantag från skattskyldighet för utländska fonder. Undantaget gäller för fondföretag enligt 1 kap. 1 § första stycket 9 LVF 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 (prop. 2011/12:1 s. 393–414). Som skäl angavs att det finns 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 har inte framkommit skäl för att nu göra en annan bedömning. Undantaget från skattskyldighet för utländska värdepappersfonder och utländska specialfonder bör därför behållas. För att utländska specialfonder ska omfattas av skattefriheten bör det krävas att den utländska fonden 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, vilket gäller enligt dagens regler.

Euroclear noterar att det inte finns utrymme i avstämningsregister enligt lagen om värdepapperscentraler och kontoföring av finansiella instrument eller aktiebok att för ett avstämningsbolag enligt aktiebolagslagen att särskilt notera om en aktieägare är en utländsk värdepappersfond eller en utländsk specialfond. Det saknas därför möjlighet för Euroclear att hantera föreslagna undantag i samband med distribution av ett avstämningsbolags utdelning. Det kan konstateras att detta problem redan finns i dag och är en följd av hur bestämmelserna i lagen om värdepapperscentraler och kontoföring av finansiella instrument och aktiebolagslagen är utformade.

Lagförslag

Förslaget medför att 11 § införs i lagen om källskatt på utdelning.

5.4.8 Utländska juridiska personer som tillhandahåller försäkring eller avtal om tjänstepension i Sverige

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

Om försäkringsgivaren, tjänstepensionsinstitutet eller den skattskyldige har betalat kupongskatt och det finns kvarstående outnyttjad avräkningsbar kupongskatt, ska detta belopp föras över till kommande beskattningsår. Försäkringstagaren får räkna av den kvarstående kupongskatten mot skatt enligt lagen om avkastningsskatt på pensionsmedel som är hänförlig till samma försäkring eller samma

tjänstepensionsavtal under senare år. Om avkastningsskatten understiger kvarstående kupongskatt, ska skillnaden föras vidare som sparad kupongskatt till nästa beskattningsår.

Promemorians förslag överensstämmer delvis med utkastets. I promemorian föreslås ingen övergångsbestämmelse som reglerar fortsatt avräkningsmöjlighet för den kupongskatt som den utländska juridiska personen har betalat och som är hänförlig till försäkringen eller avtalet för tjänstepension.

Remissinstanserna: *Svenska Bankföreningen*, *Svensk Värdepappersmarknad* och *Svensk Försäkring* tillstyrker förslaget. Enligt *Skatteverket* är det oklart vad som gäller för kupongskatt och utländsk skatt som inte kunnat avräknas när avräkningsmöjligheten för kupongskatt slopas.

Skälen för utkastets förslag

Gällande rätt

Utländska juridiska personer som är berättigade till utdelning på aktie i svenskt aktiebolag eller andel i svensk värdepappersfond är enligt 1 och 4 §§ KupL 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 är försäkringstagaren skattskyldig till avkastningsskatt enligt 2 § första stycket 6 och 7 AvpL. 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 är det alltså innehavaren av avtalet om tjänstepension som är skattskyldig. Skattskyldiga till avkastningsskatt enligt 2 § första stycket 6–10 AvpL 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 t.ex. 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. Avräkningsbar skatt som kvarstår outnyttjad får räknas av senare år mot skatt enligt denna lag vilken avser samma försäkring eller samma tjänstepensionsavtal (10 a § AvpL).

Utländsk juridisk person som tillhandahåller försäkring eller avtal om tjänstepension i Sverige bör undantas från skattskyldighet

Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) 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 för avkastningsskatt (HFD 2019 ref. 30). Målet avser ett utländskt livförsäkringsföretag som marknadsför och säljer försäkringar bl.a. till kunder med hemvist i Sverige. Företaget erbjuder s.k. depåförsäkringar, där inbetalda premier efter anvisning från försäkringstagaren får placeras i bl.a. 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 för avkastningsskatt för försäkringen. Kapitalet i försäkringen belastas således med såväl svensk kupongskatt som svensk avkastningsskatt. Den i Sverige obegränsat skattskyldige personen har dock rätt till nedsättning av avkastningsskatten med ett 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, s.k. carry forward.

HFD 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 enligt HFD 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 utländska försäkringsgivare undantas från skattskyldighet till källskatt på utdelning om utdelningen är hänförlig till en försäkring för vilken försäkringstagaren är skattskyldig för avkastningsskatt. På motsvarande sätt, och av samma skäl, bör utländska juridiska personer som tillhandahåller avtal om tjänstepension undantas från skattskyldighet till källskatt på utdelning om utdelningen är hänförlig till ett avtal för tjänstepension för vilket innehavaren är skattskyldig för avkastningsskatt.

Nedsättning av avkastningsskatt

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

Skatteverket gör gällande att avräkningsregeln i 10 a § AvpL innebär en evig carry forward, för varje försäkring för sig, för utländska skatter och skatt enligt kupongskattelagen. Skatteverket önskar förtydligande om hur den kvarstående avräkningsbara utländska skatten ska beräknas i dessa fall, om svensk kupongskatt anses avräknad i första hand, och om den utländska skatten då anses kvarstå avräkningsbar, eller om utländsk skatt

i första hand ska anses avräknad och den svenska kupongskatten faller bort.

Som ovan anges gäller i dag att nedsättning får ske för faktiskt betald kupongskatt som inte kunnat utnyttjas vid tidigare års nedsättning av avkastningsskatt. Denna rätt till avräkning bör kvarstå för kupongskatt som den utländska juridiska personen har betalat och som är hänförlig till försäkringen eller avtalet för tjänstepension.

Om den juridiska personen har betalat kupongskatt och det finns kvarstående utnyttjad avräkningsbar kupongskatt, föreslås således att detta belopp ska föras över till kommande beskattningsår. Försäkrings-tagaren får räkna av den kvarstående kupongskatten mot skatt enligt lagen om avkastningsskatt på pensionsmedel som är hänförlig till samma försäkring eller samma tjänstepensionsavtal under senare år. Om avkastningsskatten understiger kvarstående kupongskatt, ska skillnaden föras vidare som sparad kupongskatt till nästa beskattningsår. En övergångsbestämmelse som reglerar denna situation bör tas in i lagen om avkastningsskatt på pensionsmedel.

Lagförslag

Förslaget medför att 12 § införs i lagen om källskatt på utdelning. Förslaget medför även ändring i 10 a § AvpL och att en övergångsbestämmelse införs i samma lag.

5.5 Skattepliktig utdelning

5.5.1 Definition av utdelning

Utkastets förslag: Med utdelning avses i denna lag vad som behandlas som utdelning vid tillämpning av inkomstskattelagen, med tillägg av:

1. utbetalning till aktieägare vid minskning av aktiekapitalet 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 av vederlag till aktieägare vid fusion eller delning till den del vederlaget utgörs av annat än aktier i det övertagande bolaget eller bolagen, och
5. utbetalning av fusionsvederlag till andelsägare i värdepappersfond eller specialfond vid fusion till den del vederlaget utgörs av annat än andelar i den övertagande fonden.

Promemorians förslag överensstämmer i huvudsak med utkastets. I promemorian föreslås att de inkomstskatterättsliga orden fission och fusion ska användas i lagen om källskatt på utdelning för att beskriva de aktiebolagsrättsliga förfarandena delning och fusion. Vidare föreslås i promemorian att minskning av reservfonden ska anses som utdelning.

Remissinstanserna: *Skatteverket* påpekar att minskning av aktiekapital genom indragning av aktier, utskiftning vid likvidation och utbetalning vid bolagets förvärv av egna aktier är utbetalningar som beskattas som

kapitalvinster enligt inkomstskattelagen och efterfrågar ett klagörande hur reglerna i 3 kap. 19 § inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL och reglerna i den nya lagen ska förhålla sig till varandra när skattskyldighet föreligger enligt båda regelverken och om avsikten är att en sådan dubbel skattskyldighet ska gälla. Skatteverket påpekar också att myndigheten i ett ställningstagande gjort bedömningen att skatteavtalens utdelningsartiklar är tillämpliga när en begränsat skattskyldig person är skattskyldig enligt kupongskattelagen för utbetalning i samband med ett svenskt aktiebolags likvidation samt vid inlösen och återköp av aktier i ett svenskt bolag.

Skälen för utkastets förslag

Utdelning i lagen om källskatt ska omfatta de transaktioner som behandlas som utdelning enligt inkomstskattelagen

Lagen om källskatt på utdelning och inkomstskattelagen bör ses som komplement till varandra när det gäller skattskyldighet för utdelning från vissa svenska juridiska personer och fonder. Skattebasen för inkomstskatt och källskatt bör så långt som möjligt vara densamma och vad som behandlas som utdelning vid tillämpning av inkomstskattelagen bör anses som utdelning även enligt lagen om källskatt på utdelning. I detta utkast till lagrådsremiss föreslås därför en formell koppling mellan vad som utgör utdelning enligt inkomstskattelagen och enligt den nya lagen. Sådana utbetalningar och värdeöverföringar som behandlas som utdelning inkomstskatterättsligt ska anses som utdelning när det gäller källskatt på utdelning.

Ordet utdelning definieras inte i inkomstskattelagen, och inte heller i kupongskattelagen. I inkomstskatterättslig praxis har utdelning tolkats med utgångspunkt i de civilrättsliga reglerna i aktiebolagslagen (2005:551), förkortad ABL, jfr RÅ 2007 not. 161, RÅ 1998 ref. 9, RÅ 1988 ref. 5 och RÅ 85 1:10. Vid tillämpning av inkomstskattelagen behandlas således inte bara utdelningar i pengar som utdelning 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. Med utdelning avses därmed inte bara utdelning som beslutats i rätt ordning på bolagsstämma utan även s.k. förtäckt utdelning. Det som närmast avses är vad som i 17 kap. 1 § ABL definieras som värdeöverföring.

En värdeöverföring kan även äga rum genom att ett bolag utan ersättning låter aktieägarna till underpris förvärva aktier i ett annat bolag. I sådana fall kan aktieägarna tilldelas inköpsrätter, vilka ger aktieägarna rätt till förvärv av redan existerande aktier i det andra bolaget. 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.

Ett annat exempel på ett förfarande som skatterättsligt kan anses vara utdelning är s.k. aktiespridning. Aktiespridning innebär att ett bolag låter ett annat bolag använda det förstnämnda bolagets aktieägarbok för att sprida sina aktier. Detta förfarande kan utgöra ett led inför en marknadsnotering av aktierna i det sistnämnda bolaget. Bolaget som vill noteras, kan därmed utöka antalet aktieägare till önskad nivå. Om en

aktieägare i ett bolag (A) får teckna aktier till underpris i ett annat bolag (B) på grund av innehavet av aktier i bolag A, och om bolag A mot ersättning medverkar till den aktuella aktieägarspridningen, beskattas aktieägaren för denna förmån som utdelning från bolag A (RÅ 2006 not. 148). Om aktiespridningen betraktas som en utdelning enligt inkomstskattelagen ska detsamma gälla enligt den nya lagen om källskatt på utdelning. Värdet av utdelningen är skillnaden mellan de tilldelande aktiernas marknadsvärde och det pris aktieägaren fått betala.

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 en split fördelas befintligt eget kapital på ett större antal aktier och den enskilde aktieägaren har då inte fått någon utdelning (se RÅ 1989 ref. 101 och RÅ 2006 not. 148). Vid sådana förändringar av befintliga aktieägares innehav ska källskatt inte tas ut.

Utdelning i lagen om källskatt ska ges en utvidgad innebörd jämfört med inkomstskattelagen

För att upprätthålla andraledsbeskattningen på en adekvat nivå krävs att ordet utdelning i lagen om källskatt på utdelning på samma sätt som i kupongskattelagen ges en utvidgad innebörd jämfört med inkomstskattelagen. Vissa utbetalningar från ett bolag till dess aktieägare måste kunna beskattas med källskatt på utdelning även när utbetalningarna inte formellt sett utgör utdelningar. Det rör sig främst om utbetalningar som likställs med kapitalvinster vid beskattning enligt inkomstskattelagen. Begränsat skattskyldiga är normalt inte skattskyldiga för sådana utbetalningar om de inte kan beskattas med stöd av den s.k. tioårsregeln i inkomstskattelagen, se nedan. För att inte Sverige ska gå miste om sitt anspråk på andraledsbeskattning på vinster upparbetade i landet ska som utdelning enligt lagen om källskatt på utdelning därför anses vad som behandlas som utdelning vid tillämpning av inkomstskattelagen, men med vissa tillägg.

I 2 § andra stycket kupongskattelagen (1970:624), förkortad KupL, finns en uppräkningslista av utbetalningar som ska behandlas som utdelningar trots att de rent formellt inte är det. Uppräkningen bör i allt väsentligt tas in i den nya lagen om källskatt på utdelning. I den nya lagen bör således följande utbetalningar beskattas som utdelning:

1. utbetalning till aktieägarna vid minskning av aktiekapitalet 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 vederlag vid fusion eller delning till den del vederlaget utgörs av annat än aktier i det övertagande bolaget eller bolagen, och
5. utbetalning av fusionsvederlag till andelsägare i värdepappersfond eller specialfond av ersättning vid fusion till den del vederlaget utgörs av annat än andelar i den övertagande fonden.

I det följande redogörs närmare för de utbetalningar som ska anses som utdelning i källskattelagens mening.

I avsnitt 5.5.4 finns förslag om tillgodoräknande av anskaffningsutgiften vid bestämmande av källskatt på utdelning vid utbetalningar som inkomstskatterettsligt behandlas som kapitalvinster.

Utbetalning till aktieägarna vid minskning av aktiekapitalet

Enligt kupongskattelagen beskattas en utbetalning till aktieägarna vid minskning av aktiekapitalet eller reservfonden när utbetalningen görs till en begränsat skattskyldig, oavsett om utbetalningen sker i samband med 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.

Utbetalningar till aktieägarna vid minskning av aktiekapitalet eller reservfonden är sådana betalningar som ska anses som utdelning även i den nya lagen om källskatt på utdelning. Minskning av ett bolags aktiekapital kan ske med eller utan indragning av aktier. Utbetalningar till aktieägare i samband med att ett aktiebolag minskar aktiekapitalet utan indragning av aktier anses som utdelning enligt inkomstskattelagen. Detsamma gäller utbetalningar vid minskning av reservfonden (se 42 kap. 17 § första stycket IL). Som nämnts utgår innebörden av utdelning i lagen om källskatt på utdelning från vad som behandlas som utdelning vid tillämpning av inkomstskattelagen. Vad gäller utbetalning till aktieägarna vid minskning av aktiekapitalet är det således i den nya lagen bara nödvändigt att reglera sådana utbetalningar som sker med indrag av aktier. Gällande minskning av reservfonden kan konstateras att ett sådant förfarande inte sker genom indrag av aktier och därmed inte påverkar antalet aktier i bolaget. Utbetalningar till aktieägare i samband med minskning av reservfonden utgör därför alltid utdelning enligt inkomstskattelagen. Till skillnad från promemorians förslag finns det inte skäl att i den nya lagen särskilt reglera att en utbetalning i samband med minskning av reservfonden med indrag av aktier ska anses som utdelning.

Utskiftning vid likvidation

Utbetalning av återstående medel till ägarna i samband med ett bolags likvidation kallas utskiftning. Utskiftning vid ett bolags likvidation enligt 25 kap. 38 § ABL är skattepliktig enligt 2 § andra stycket 2 KupL. Hänvisningen till aktiebolagslagen avser det lagrum där det anges att de tillgångar som överstiger kända skulder ska skiftas ut till aktieägarna av likvidatorn.

För att upprätthålla andraledsbeskattningen är det angeläget att alla substitut till utdelning blir föremål för källskatt. En utebliven beskattning vid utskiftning av medel till en begränsat skattskyldig mottagare skulle innebära att Sverige avstod sin beskattningsrätt till förmån för hemviststaten. Ett undantag från skatteplikt skulle även öppna för uppenbara möjligheter till skatteplanering, i vart fall för aktieägare i bolag med ett mindre antal ägare (jfr prop. 1999/2000:38 s. 36 och 37). Utskiftning vid ett bolags likvidation ska därför även fortsättningsvis anses som utdelning och vara föremål för källskatt på utdelning.

Utbetalning vid bolagets förvärv av egna aktier

Med utdelning avses enligt 2 § andra stycket 3 KupL utbetalning till aktieägare vid bolagets förvärv av egna aktier genom ett förvärvs-erbjudande 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 (prop. 1999/2000:38). För svenska aktieägare skulle ett återköp innebära att aktien ansågs som avyttrad, och därmed beskattad enligt de dåvarande reglerna om realisationsvinst. I propositionen (s. 33) 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 jämföras 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 utsträckning 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 det inte möjligt att veta vem som har sålt de aktier som bolaget köper tillbaka.

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 4 KupL finns bestämmelser om fusionsvederlag. Där anges att utbetalning av fusionsvederlag till aktieägare enligt 23 kap. 26 § ABL 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 (jfr 23 kap. 1 § tredje stycket ABL).

Fusionsvederlag likställdes skattemässigt med utdelning i samband med skattereformen, se prop. 1990/91:54 s. 248–251, 308 och 335. 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, se prop. 1999/2000:38 s. 36. 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 slutliga mottagaren skulle innebära ett 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. I likhet med vad som gäller enligt kupongskattelagen ska fusionsvederlag enligt 23 kap. 26 § ABL som betalas ut till aktieägare vid fusion anses som utdelning i lagen om källskatt på utdelning, till den del vederlaget utgörs av annat än aktier i det övertagande bolaget. Vad som avse med fusion framgår av 23 kap. 1 § ABL.

Enligt 2 § andra stycket 6 KupL ska, på samma sätt som avseende fusionsvederlag, kupongskatt betalas på delningsvederlag i vissa fall. Bestämmelsen 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.

Bestämmelserna avseende fullständig delning infördes i kupongskattelagen i samband med att de civilrättsliga reglerna om delning togs in i aktiebolagslagen (prop. 2005/06:39 s. 35–37, bet. 2005/06:SkU9, rskr. 2005/06:115). 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 (prop. 2006/07:2 s. 89 och 90). Som nämnts behandlas fullständig respektive partiell delning i dag på samma sätt och delningsvederlag som består av annat än aktier i de övertagande företagen anses som utdelning och beskattas enligt kupongskattelagen. Detsamma ska gälla enligt lagen om källskatt på utdelning.

Eftersom den nya lagen terminologiskt knyts närmare inkomstskattelagen föreslås i promemorian att den aktiebolagsrättsliga termen ”delning” ersätts med ”fission” som används i inkomstskattelagen. Definitionen av fission finns i 37 kap. 5 § IL. Ersättning vid partiell delning enligt 24 kap. 1 § andra stycket 2 ABL (partiell fission med inkomstskattelagens terminologi, se 38 a kap. 2 §) omfattas dock inte av ordet fission. Det framgår visserligen av 42 kap. 16 b § IL att ersättning som andelsägare i det överlåtande bolaget erhåller vid en partiell fission ska anses som utdelning enligt inkomstskattelagen, och därmed även enligt källskattelagen. Med utdelning enligt 42 kap 16 b § IL anses dock även ersättning som lämnas i form av andelar. Därmed skulle användandet av ordet fission i lagen om källskatt på utdelning enligt promoriens förslag leda till en utvidgning av begreppet utdelning till att avse även ersättning som lämnas

i form av andelar vid partiell fission. En sådan utvidgning är inte avsedd. Vidare är det lämpligare att, liksom i kupongskattelagen, använda samma ord som i aktiebolagslagen för att peka ut omstruktureringar av bolag vid vilka utbetalningar ska behandlas som utdelningar vid tillämpning av lagen om källskatt på utdelning. Ordet delning bör därför användas i lagen om källskatt på utdelning i stället för fission. Vad som avses med delning framgår av 24 kap. 1 § ABL.

Utbetalning av fusionsvederlag till andelsägare

Av 2 § andra stycket 5 KupL följer att utbetalning av fusionsvederlag vid fusion av värdepappersfonder eller specialfonder också ska anses som utdelning enligt lagen. Det gäller dock bara i den utsträckning ersättningen utgörs av annat än andelar i den övertagande fonden. Bestämmelsen infördes när UCITS IV-direktivet införlivades i svensk rätt (prop. 2010/11:131 s. 25). Samma regler skulle gälla vid fusion av fonder som vid fusion av aktiebolag.

Bestämmelsen om ersättning vid fusion av fonder föreslås föras över till den nya lagen. Utbetalning av fusionsvederlag till andelsägare i värdepappersfond eller specialfond av ersättning vid fusion enligt 8 kap 1 § lagen (2004:46) om värdepappersfonder eller 12 kap. 16 § lagen (2013:561) om förvaltare av alternativa investeringsfonder, ska därmed anses som utdelning till den del vederlaget utgörs av annat än andelar i den övertagande fonden.

Utdelning enligt lagen om källskatt är utdelning enligt skatteavtal

En fråga som har betydelse för Sveriges möjlighet att ta ut källskatt på betalningar som behandlas i detta avsnitt är hur betalningarna ska klassificeras enligt de skatteavtal som Sverige har ingått med andra länder. Sedan lång tid tillbaka ansluter Sveriges skatteavtal nära till OECD:s modellavtal. Vilken artikel i OECD:s modellavtal som är tillämplig på en utbetalning som anses som utdelning enligt lagen om källskatt på utdelning, men som kapitalvinst enligt inkomstskattelagen, framgår inte uttryckligen av avtalstexten. Av modellavtalet framgår att när det saknas en definition av ett begrepp får det anses ha den betydelse det har skatterättsligt i den tillämpande staten (den allmänna tolkningsregeln) och det får därmed styra vilken av artiklarna som är tillämplig i det enskilda fallet. Artikel 10.3 i OECD:s modellavtal innehåller en allmänt hållen definition av utdelning. Definitionen består av en exemplifierande uppräkningslista av utbetalningar som ska ses som utdelning. Vidare anges att detsamma gäller för sådana utbetalningar som behandlas som utdelning i den stat där det utdelande bolaget är hemmahörande. 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. De utbetalningar som i lagen om källskatt på utdelning föreslås utgöra utdelning uppfyller därmed kriteriet att de behandlas som utdelning i den stat där det utdelande bolaget är hemmahörande. Sådana utbetalningar bör därmed också klassificeras som utdelning enligt skatteavtal när utbetalningen går från ett svenskt bolag till en person med hemvist i en annan avtalsslutande stat. Den uppfattningen överensstämmer med Skatteverkets tolkning av nu gällande rätt, enligt ett

ställningstagande avseende utskiftning vid likvidation (Skatteverkets ställningstagande den 14 maj 2019 Beskattning av utbetalning vid ett bolags likvidation samt vid inlösen och återköp av aktier när mottagaren är en fysisk person som har hemvist i utlandet enligt skatteavtal, dnr 202 180706-19/111).

Förhållandet mellan lagen om källskatt på utdelning och tioårsregeln

Skatteverket påpekar att minskning av aktiekapital genom indragning av aktier, utskiftning vid likvidation och utbetalning vid bolagets förvärv av egna aktier är utbetalningar som beskattas som kapitalvinster enligt inkomstskattelagen. Om händelsen inträffar inom tio år efter det år då en begränsat skattskyldig person upphört att vara bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige kan inkomsten vara skattepliktig enligt den s.k. tioårsregeln i 3 kap. 19 § IL. Om inkomsten i en sådan situation även ska omfattas av källskatt kan dubbel skattskyldighet föreligga. Skatteverket har i ovan nämnda ställningstagande gjort bedömningen att den nuvarande kupongskattelagen har företräde som speciallagstiftning och därför ska tillämpas. Skatteverket efterfrågar ett klagörande hur reglerna i 3 kap. 19 § IL och reglerna i den nya lagen ska förhålla sig till varandra när skattskyldighet föreligger enligt båda regelverken.

Den föreslagna lagen om källskatt på utdelning utgör speciallagstiftning i förhållande till inkomstskattelagen. Om en begränsat skattskyldig person är skattskyldig enligt bägge lagarna för en sådan utbetalning eller utskiftning som Skatteverket nämner har således lagen om källskatt företräde framför inkomstskattelagen i egenskap av speciallagstiftning. I en sådan situation är personen i fråga alltså enbart skattskyldig enligt lagen om källskatt på utdelning.

Lagförslag

Förslaget medför att 3 § införs i lagen om källskatt på utdelning.

5.5.2 Vem som kan lämna skattepliktig utdelning

Utkastets förslag: Utdelning från svenskt aktiebolag, europabolag med säte i Sverige, svensk värdepappersfond, svensk specialfond och svensk ideell förening ska vara skattepliktig.

Promemorians förslag överensstämmer i huvudsak med utkastets. I promemorians lagförslag krävs för att utdelning ska vara skattepliktig att utdelningen lämnas till någon som är skattskyldig.

Remissinstanserna: Ingen remissinstans har kommenterat promemorians förslag särskilt.

Skälen för utkastets förslag: Kupongskatt ska enligt 1 § första stycket KupL betalas för utdelning på aktie i svenskt aktiebolag. Med svenskt aktiebolag avses 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. Det är enbart utdelningar från dessa rättssubjekt som över huvud taget kan omfattas av kupongskatt, dvs.

som är skattepliktiga. Skatteplikten enligt lagen om källskatt på utdelning bör avgränsas på samma sätt. Enbart utdelning i lagens mening som lämnas av vissa rättssubjekt ska vara skattepliktig. Till skillnad från promemorians bedömning är det av systematiska skäl inte lämpligt att skatteplikten därutöver kopplas till att en utdelning har lämnats till någon som är skattskyldig. Skattskyldigheten och skatteplikten bör avgöras oberoende av varandra. Som huvudregel ska i stället gälla att all utdelning från de juridiska personer och fonder som anges nedan är skattepliktig.

Utdelningar från sådana subjekt som räknas upp i kupongskattelagen bör även fortsättningsvis vara skattepliktiga enligt den nya lagen om källskatt på utdelning. Utdelning från svenskt aktiebolag, europabolag med säte i Sverige, svensk värdepappersfond eller svensk specialfond ska således vara skattepliktig.

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 stadgar för europabolag. Ett europabolag har säte i Sverige om det är registrerat i det av Bolagsverket förda europabolagsregistret. Vad som avses med svensk värdepappersfond och svensk specialfond framgår av lagen om värdepappersfonder respektive lagen om alternativa investeringsfonder

Utdelningar från svenska ideella föreningar och svenska ekonomiska föreningar är inte skattepliktiga enligt kupongskattelagen. 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. För att upprätthålla andraledsbeskattningen vid sådana betalningar bör även utdelningar från svenska ideella föreningar vara skattepliktiga. När det gäller utdelning från en svensk ekonomisk förening är begränsat skattskyldiga i stället skattskyldiga enligt inkomstskattelagen, 3 kap. 18 § första stycket 12 och 6 kap. 11 § första stycket 3. Andraledsbeskattningen är således redan omhändertagen för utdelning till begränsat skattskyldiga i inkomstskattelagen. Utdelning från ekonomiska föreningar bör därför inte vara skattepliktig enligt den nya lagen.

Lagförslag

Förslaget medför att 4 § införs i lagen om källskatt på utdelning.

5.5.3 Utdelning som inte har betalats ut

Utkastets bedömning: Det saknas skäl att införa en bestämmelse i den nya lagen om källskatt som reglerar skattskyldighet för utdelning som inte har betalats ut.

Promemorians förslag överensstämmer inte med utkastets. I promemorian föreslås att som skattepliktig utdelning ska räknas utdelning som inte har betalats ut. Vidare föreslås att som skattepliktig utdelning även ska räknas utdelning som har betalats ut till någon som inte är obegränsat skattskyldig, trots att det inte går att fastställa vem som är skattskyldig.

Remissinstanserna: *Euroclear Sweden AB (Euroclear)* ställer sig frågande till hur den praktiska hanteringen av källskatt ska gå till i ett scenario där utdelning i ett avstämningsbolag avbryts efter avstämningsdagen.

Skälen för utkastets bedömning

Utdelning som inte har betalats ut

Av 7 § första stycket KupL framgår att kupongskatt ska innehållas även när utdelning inte har kunnat ske till följd av bristande uppgift om den utdelningsberättigade. I promemorian konstateras att bestämmelsen fortfarande har relevans eftersom det t.ex. inte är ovanligt att aktier inte kan knytas till en viss aktieägare när ett aktiebolag blir avstämningsbolag. I promemorian föreslås därför en materiell bestämmelse med innebörd att utdelning som inte har betalats ut, oavsett skäl, ska utgöra skattepliktig utdelning.

I utkastet föreslås en delvis annan ordning gällande skatteplikt för utdelning och skyldighet att göra skatteavdrag. Dels föreslås att frågan om skatteplikt inte längre ska kopplas till att en utdelning har lämnats till någon som är skattskyldig. Skattskyldigheten och skatteplikten ska avgöras oberoende av varandra. Som huvudregel gäller i stället att all utdelning på andelar i vissa juridiska personer och fonder är skattepliktig (se avsnitt 5.5.2). Vidare föreslås i fråga om skatteförfarandelagen att skatteavdrag för källskatt på utdelning ska göras om det inte av tillgängliga uppgifter framgår att utdelningsmottagaren inte är skattskyldig för källskatt på utdelning (se avsnitt 6.7.1). I den situation som 7 § kupongskattelagen avser att reglera, och som i promemorian föreslås föras över till den nya lagen, är utdelningen skattepliktig och skatteavdrag ska göras. Mot den bakgrunden saknas skäl att i källskattelagen särskilt reglera att utdelning är skattepliktig även om den inte har betalats ut.

Euroclear ställer sig frågande till hur situationer när en utdelning avbryts efter avstämningsdagen ska hanteras. Synpunkten bemöts i avsnitt 6.2.2.

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

I promemorian föreslås att som skattepliktig utdelning även bör 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. Som nämnts ovan ska utdelning på andelar i sådana juridiska personer och fonder som anges i 4 § (se avsnitt 5.5.2) som huvudregel vara skattepliktig. Om det inte av tillgängliga uppgifter framgår att utdelningsmottagaren inte är skattskyldig för källskatt på utdelning ska skatteavdrag göras. Det saknas därför skäl att särskilt reglera skatteplikten för utdelning som har betalats ut till okända mottagare.

5.5.4 Avdrag för aktiernas omkostnadsbelopp i vissa fall

Utkastets förslag: Om utdelning lämnas i form av 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.

Promemorians förslag överensstämmer med utkastets.

Remissinstanserna: *Skatteverket* invänder mot promemorians beskrivning avseende tidpunkten för när en obegränsat skattskyldig får avdrag för sitt omkostnadsbelopp. Enligt Skatteverkets uppfattning ska aktier och andra värdepapper som ett bolag gett ut anses avyttrade när ett bolag har trätt i likvidation. Har det uppstått en vinst ska den beskattas när man kan beräkna vinstens storlek med tillräcklig säkerhet. Aktieägaren får avdrag för en förlust först när den blir definitiv, dvs. normalt när likvidationen är avslutad. De belopp som skiftas ut under likvidationen ska tas upp som ersättningar i kapitalvinstberäkningen. Det är först när något belopp skiftas ut eller när en förlust blir definitiv som det sker en beskattning och en obegränsat skattskyldig kan få avdrag för sitt omkostnadsbelopp. *Skatterättsnämnden* ifrågasätter om det, såsom föreslås, är en lämplig ordning att den som ska göra skatteavdrag ska kunna ta hänsyn till ett omkostnadsbelopp vid bestämmandet av den skattepliktiga utdelningen och frågar sig vad som blir konsekvenserna av en felaktig bedömning i det avseendet.

Skälen för utkastets förslag

I vissa fall ska utdelningen minskas med omkostnadsbeloppet

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

- om en aktie förlorat sitt värde till följd av att bolaget upplösts genom likvidation inom två år efter en skattepliktig utskiftning,
- vid utbetalning till aktieägare i samband med minskning av aktiekapitalet som genomförts med indragning av aktier, och
- vid utbetalning till aktieägare vid bolagets förvärv av egna aktier genom ett förvärvs erbjudande 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 person ska tas ut på samma underlag som inkomstskatten för en obegränsat skattskyldig person. Det handlar således om att jämställa kupongskatteuttaget med inkomstskatteuttaget på motsvarande transaktioner. Samtliga dessa skattepliktiga utbetalningar är sådana där aktieägaren avhänder sig sina aktier mot ersättning, vilket enligt inkomstskattelagen ska beskattas som kapitalvinst. Bestämmelsen i 27 § andra stycket KupL föreslås föras över till den nya lagen om källskatt på utdelning. För att förslaget ska vara förenligt med EU-rätten är det viktigt att det inte finns osakliga skillnader i den skattemässiga behandlingen av begränsat och obegränsat skattskyldiga. Även begränsat skattskyldiga bör 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 ord och uttryck bör ändras så att de motsvarar terminologin i inkomstskattelagen. Vidare bör 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 bör således inte bara ge en rätt till återbetalning, utan också en möjlighet att dra av rätt skatt från början. *Skatterättsnämnden* frågar sig vad som blir konsekvenserna av en felaktig bedömning i det avseendet. Frågor om skattetillägg behandlas i avsnitt 6.1.2. En närmare redogörelse för vilket underlag som krävs för att skatteavdrag ska kunna göras med en lägre skattesats behandlas i avsnitt 6.3. I sammanhanget kan även noteras att i de fall där den som ska göra skatteavdrag är osäker på med vilket belopp avdraget ska göras, finns möjlighet att göra skatteavdrag enligt den högsta gällande skattesatsen för källskatt på utdelning. Om det sedan visar sig att skatteavdrag har gjorts med för högt belopp kan den skattskyldige ansöka hos Skatteverket om att tillgodoräknas det överskjutande beloppet, (se avsnitt 6.14.3).

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 utdelning.

Utskiftning vid bolagets likvidation

Enligt kupongskattelagen gäller att en skattskyldig person 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.

I promemorian föreslås i stället att avdrag för omkostnadsbeloppet bör kunna ske redan vid tidpunkten för utskiftningen. Som skäl till förslaget anförs att 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. Vidare anges att för en obegränsat skattskyldig ska aktierna anses avyttrade redan när bolaget träder i likvidation, 44 kap. 7 § IL, dvs. när likvidationen inleds. En obegränsat skattskyldig får enligt promemorian således avdrag för omkostnadsbeloppet redan när likvidationen inleds, vilket är tidigare än såväl utskiftningen som upplösningen.

Skatteverket har invänt mot promemorians beskrivning att en obegränsat skattskyldig enligt gällande rätt får avdrag för omkostnadsbeloppet redan när likvidationen inleds. När ett bolag har trätt i likvidation anses aktier och andra värdepapper som bolaget har gett ut vara avyttrade. Har det uppstått en vinst ska den beskattas när man kan beräkna vinstens storlek med tillräcklig säkerhet. Aktieägaren får avdrag för en förlust först när den blir definitiv, dvs. normalt när likvidationen är avslutad. De belopp som skiftas ut under likvidationen ska tas upp som ersättningar i kapitalvinstberäkningen. Det är först när något belopp skiftas ut eller när en förlust blir definitiv som det sker en beskattning och en obegränsat skattskyldig kan få avdrag för sitt omkostnadsbelopp.

Utkastet delar Skatteverkets syn att en obegränsat skattskyldig får avdrag för omkostnadsbeloppet först när något belopp skiftas ut eller när en förlust blir definitiv. Ett annat synsätt om vid vilken tidpunkt en obegränsat skattskyldig person får avdrag för sitt omkostnadsbelopp leder dock inte till någon förändring i sak av promemorians förslag gällande begränsat skattskyldiga personers möjlighet till avdrag i källskattelagen. Som anförs i promemorian är det för en begränsat skattskyldig inte en beskattningsgrundande händelse att bolaget träder i likvidation eftersom denne inte är skattskyldig för kapitalvinst. Utkastet delar bedömningen att det därför är rimligt att en begränsat skattskyldig person får avdrag för omkostnadsbeloppet vid den händelse som medför skattskyldighet för källskatt på utdelning, dvs. vid utskiftning av överskott i likvidationen. Som anförts av promemorian skulle en sådan ordning även innebära en förenkling. Enligt källskattelagen ska således en begränsat skattskyldig som får en utbetalning i samband med utskiftning vid likvidation få göra avdrag för aktiernas omkostnadsbelopp. Kupongskattelagens krav på att

aktierna ska ha förlorat sitt värde inom två år från utskiftningen överförs inte till den nya lagen.

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 förtydligas för att också omfatta den (något teoretiska) situationen att en begränsat skattskyldig person 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 aktieägare som ska beskattas som för utdelning vid en sådan transaktion bör också få göra avdrag för aktiernas omkostnadsbelopp.

Beräkningen av den skattepliktiga utdelningen

Av 27 § tredje stycket KupL 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 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 i den nya lagen om källskatt på utdelning 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 t.ex. 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 §. 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 § finns bestämmelser om omkostnadsbeloppet för mottagna andelar vid en partiell fission. Bestämmelser om omkostnadsbeloppet för fysiska personers mottagna andelar vid t.ex. en fusion finns i 48 a kap. 10 §. Denna uppräknig av bestämmelser i inkomstskattelagen som reglerar beräkningen av omkostnadsbeloppet är inte uttömmande. 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 är den skattskyldige som ska visa att förutsättningarna för avdrag för ett beräknat omkostnadsbelopp är uppfyllda. 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. 6 § skatteförfarandelagen (2011:1244). Med utdelningens bruttobelopp avses det belopp som den som ska göra skatteavdrag har kännedom om har lämnats till den skattskyldige (se avsnitt 6.3).

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 delning samt schablonregel för marknadsnoterade aktier inte längre behövs. Beräkningen ska i stället göras enligt inkomstskattelagen. Det är i huvudsak samma rättsläge som gäller. Exempelvis får schablonregeln i 48 kap. 15 § IL användas som alternativ till genomsnittsmetoden för att bestämma anskaffningskostnaden för marknadsnoterade delägarrätter. Mer enhetliga regler för inkomstskatt och källskatt på utdelning innebär en tydlig förenkling av regelverket.

Lagförslag

Förslaget medför att 3 § andra stycket införs i lagen om källskatt på utdelning. Förslaget medför även ändring i 44 kap. 33 § IL.

5.5.5 Utdelning som inte är skattepliktig

Utkastets förslag: Utdelning som lämnas i form av andelar i ett dotterbolag enligt Lex ASEA är inte skattepliktig.

Promemorians förslag överensstämmer med utkastets.

Remissinstanserna: Ingen remissinstans har yttrat sig särskilt i denna del.

Skälen för utkastets förslag: Enligt 1 § första stycket KupL 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 ägarerna.

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.

Lagförslag

Förslaget medför att 14 § införs i lagen om källskatt på utdelning.

5.6 Skattesats

Utkastets förslag: Källskatt på utdelning ska som huvudregel tas ut med 30 procent av den skattepliktiga utdelningen.

Källskatt på utdelning på onoterade andelar som lämnas till en fysisk person ska tas ut med 25 procent om utdelningen skulle ha tagits upp till fem sjättedelar av en obegränsat skattskyldig fysisk person.

Promemorians förslag överensstämmer huvudsakligen med utkastets. I promemorian föreslås att källskatt på utdelning till en fysisk person på onoterade andelar ska tas ut med 30 procent.

Remissinstanserna: *Srf konsulterna* invänder mot utredningens förslag att enligt huvudregeln låta skattesatsen vara 30 procent på all skattepliktig utdelning. *Srf konsulterna* konstaterar att det i promemorian anförts flera skäl till att det är tänkbart att Sverige skulle få totalt sett större skatteintäkter vid en skattesats på 20 procent. *Uppsala universitet* delar promemorians uppfattning om att de nedsättningar av källskattesatsen som följer av tillämpliga skatteavtal i de flesta fall medför att en generell skattesats på 30 procent är förenlig med EU-rätten. I vissa fall föreligger dock enligt universitetets mening en risk för att en sådan skattesats står i strid med fri rörlighet för kapital. Ett exempel är fysiska personers värdepappersinnehav, som för obegränsat skattskyldiga kan omfattas av det s.k. investeringssparkontot, med en betydligt lägre effektiv skattesats än 30 procent. Ett annat exempel är utdelningar till personer som är hemmahörande i ett tredjeland utan skatteavtal med Sverige, där det är tveksamt om det kan krävas ett avtal om informationsutbyte för att en utdelningsmottagande person som är hemmahörande i tredjeland på EU-rättslig basis ska ha rätt till samma skattesats som en obegränsat skattskyldig person. Det är också svårt att se att det skulle finnas någon relevant risk för skatteundandragande i en sådan situation. *Skatteverket* och *Swedish Private Equity & Venture Capital Association (SVCA)* bedömer att en begränsat skattskyldig fysisk person med stöd av EU-rätten har rätt till nedsättning till fem sjättedelar av underlaget för kupongskatt när det är fråga om utdelning på onoterade andelar. Detta gäller även tredjelandsmedborgare.

Skälen för utkastets förslag: Av 5 § kupongskattelagen (1970:624), förkortad KupL, framgår att skattesatsen är 30 procent av utdelningens bruttobelopp, vilket motsvarar skattesatsen för kapitalinkomster för obegränsat skattskyldiga.

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. Som *Srf konsulterna* påpekar anges i promemorian att det är 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 enligt promemorians bedömning även hållas uppe av att bedrägerier mot återbetalningssystemet skulle bli mindre lönsamma och därmed minska i antal.

Storleken av dessa beteendeeffekter är dock svåra att uppskatta och det finns stora osäkerheter. 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 vidare endast en mindre andel av utdelningarna som efter återbetalningar beskattas med 30 procent. Dessutom kan det anföras att en betydande andel av skattebetalarna har möjlighet till direktnedläggning. Mot den bakgrunden och då det inte i övrigt har framkommit några skäl för en generell sänkning av skattesatsen ska den nuvarande skattesatsen som huvudregel fortsätta att gälla.

I promemorian framhålls att en skattesats på 30 procent skulle kunna ifrågasättas EU-rättsligt när det gäller utdelning på onoterade andelar som lämnas till begränsat skattskyldiga fysiska personer. Sådan utdelning ska i vissa fall av en obegränsat skattskyldig fysisk person tas upp till fem sjättedelar i inkomstslaget kapital. Samtidigt konstateras i promemorian att de skatteavtal som Sverige har ingått med EU:s medlemsstater innebär att utdelning till någon med hemvist i en sådan stat beskattas med högst 15 procent källskatt. Det leder promemorian till slutsatsen att skillnaden i skattesats inte kommer 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. Vidare bedöms att den fria rörligheten för kapital, som gäller mot tredjeland, inte 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. Detta eftersom Sverige inte är skyldigt att ge någon i en icke avtalsslutande stat motsvarande behandling som någon med hemvist i en EU-medlemsstat om det med den förstnämnda staten saknas nödvändiga administrativa avtal, såsom informationsutbyte och bistånd med handräckning.

Som *Skatteverket*, *SVCA* och *Uppsala universitet* anförts finns en risk för att det utgör en restriktion för den fria rörligheten för kapital att ta ut 30 procent källskatt på fysiska personers utdelning på onoterade andelar, i de fall där utdelningen av en obegränsat skattskyldig skulle ha tagits upp till fem sjättedelar. Visserligen kommer den effektiva skattesats på 15 procent som i vissa fall följer av Sveriges skatteavtal med andra stater innebära en neutralisering av den eventuella restriktionen i förhållande till personer i de avtalsslutande staterna. Detta är exempelvis fallet med de skatteavtal som Sverige har ingått med EU:s övriga medlemsstater. Det kan dock konstateras att Sverige per den 1 januari 2022 har sagt upp gällande skatteavtal med Grekland och Portugal. Vidare gäller, som promemorian konstaterar, den fria rörligheten för kapital även gentemot tredjeland. Till skillnad mot promemorians bedömning bedömer utkastet att omständigheterna i det nu aktuella fallet inte är sådana att det kan anses

motiverat att gentemot icke avtalslutande länder uppställa krav på avtal om informationsutbyte och bistånd med handräckning för att den förmånligare skattesats som gäller för obegränsat skattskyldiga ska utsträckas till personer i dessa stater. Det bör därför i lagen om källskatt på utdelning regleras att källskatt på utdelning som lämnas till en fysisk person alltid ska tas ut med 25 procent, om utdelningen av en obegränsat skattskyldig person skulle ha tagits upp till fem sjättedelar enligt 42 kap. 15 a § inkomstskattelagen (1999:1229).

Enligt Uppsala universitet kan en skattesats på 30 procent även ifrågasättas EU-rättsligt i förhållande till de svenska reglerna om investeringssparkonto. Fysiska personer som är obegränsat skattskyldiga kan välja att låta sitt värdepappersinnehav omfattas av investeringssparkontot, och beskattas då enligt universitetet med en betydligt lägre effektiv skattesats än 30 procent. Lagen (2011:1268) om investeringssparkonto innebär att den enskilde inte beskattas utifrån faktiska inkomster och utgifter på de finansiella instrument som innehas på investeringssparkontot. I stället beskattas den enskilde för en schablonmässigt beräknad avkastning på samtliga tillgångar på kontot. Syftet med bestämmelserna i lagen är dels att förenkla för de skattskyldiga, dels att undanröja de skattemässiga inlåsnings effekter som finns inom det konventionellt beskattade systemet (prop. 2011/12:1 s. 280). Den skillnad i beskattningsteknik som tillämpas i den svenska lagstiftningen kan medföra att utdelningar till begränsat skattskyldiga personer under vissa år beskattas hårdare än utdelningar till obegränsat skattskyldiga personer. En begränsat skattskyldig person beskattas dock enbart för utdelning medan en obegränsat skattskyldig person som väljer att beskattas enligt bestämmelserna om investeringssparkonto är föremål för en schablonbeskattning beräknad på en fiktiv avkastning, som ersätter den konventionella beskattningen av samtliga kapitalinkomster på de tillgångar som förvaras på kontot. Dessa båda kategorier av skattskyldiga befinner sig därför inte i objektivet sett jämförbara situationer. En skattesats på 30 procent kan mot den bakgrunden inte på det sätt som Uppsala universitet bedömer ifrågasättas EU-rättsligt i förhållande till reglerna om investeringssparkonto.

Lagförslag

Förslaget medför att 15 och 16 §§ införs i lagen om källskatt på utdelning.

5.7 Direktnedsättning

Utkastets förslag: Rätten till skatteavtalsenliga förmåner direkt vid skatteavdragstillfället regleras särskilt i lagen om källskatt på utdelning. 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.

Promemorians förslag överensstämmer med utkastets.

Remissinstanserna: *Näringslivets skattedelegation*, till vars yttrande *FAR*, *Finansbolagens förening*, *Föreningen Svenskt Näringsliv* och *Volvo Car Corporation* ansluter sig, (*NSD m.fl.*) och *Sveriges advokatsamfund* framhåller att det i praktiken finns en risk att direktnedläggning inte kommer att göras i många fall. Otydligheten avseende lagens syn på vem som har rätt till utdelningen, samt de omfattande finansiella konsekvenserna av att göra en felaktig bedömning av förutsättningarna för undantag från uttag av källskatt, riskerar att medföra att bolag eller godkända mellanhänder inte anser sig med säkerhet kunna tillämpa direktnedläggning. Enligt *NSD m.fl.* skulle en sådan utveckling utgöra ett hot mot svenska bolags möjlighet att attrahera internationellt kapital vilket i förlängningen minskar mängden investeringar och därmed också produktiviteten och välfärden i Sverige. Förfarandet för återbetalning av källskatt är därutöver resurskrävande även för Skatteverket och medför en samhällsekonomisk kostnad. *NSD m.fl.* efterfrågar därför en grundlig analys av om systemet i praktiken kommer att fungera som det är tänkt, eller om mängden återbetalningar kommer att öka drastiskt.

Advokatsamfundet efterfrågar därutöver en precisering av när det kan anses vara klarlagt vilket skatteavtal som ska tillämpas i en viss situation. *Svenska Bankföreningen* och *Svensk Värdepappersmarknad* påpekar även att det inte alltid går att avgöra vilken skatt som ska innehållas bara för att det är klarlagt vilket skatteavtal som ska tillämpas. Det måste även fastställas vilken skattesats som ska tillämpas. Som exempel kan nämnas att många skatteavtal innehåller utdelningsartiklar om kvalificerade innehav som anger att skattesatsen ska vara noll. För att kunna tillämpa en sådan bestämmelse redan vid utdelningstillfället måste den som ska göra skatteavdrag inhämta dokumentation som visar att investeraren verkligen är kvalificerad. Om sådan dokumentation inte kommer in, är den som ska innehålla skatten hänvisad till att innehålla skatt enligt huvudregeln (t.ex. 15 procent). Om nu investeraren faktiskt är kvalificerad, innebär det att skatt inte har innehållits enligt den skattesats som följer av avtalet. *Svenska Bankföreningen* menar därför att ordet "ska" bör bytas ut mot t.ex. "får".

Skälen för utkastets förslag: Genom skatteavtal har Sveriges rätt att ta ut kupongskatt på utdelning till begränsat skattskyldiga i många fall begränsats. Nedsättning från den i kupongskattelagen (1970:624) föreskrivna skattesatsen 30 procent till den i tillämpligt skatteavtal föreskrivna lägre skattesatsen kan ske direkt vid utbetalningstillfället eller i efterhand genom ansökan om återbetalning. Det finns inget uttryckligt lagstöd i kupongskattelagen för att ta ut skatt med en lägre skattesats än 30 procent. I 3 § första stycket kupongskatteförordningen (1971:49) finns dock bestämmelser om att en 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.

Enligt promemorians förslag ska den lägre skattesats som följer av skatteavtalet tillämpas. *Svenska Bankföreningen* och *Svensk Värdepappersmarknad* påpekar att det inte alltid går att avgöra vilken skatt som ska innehållas bara för att det är klarlagt vilket skatteavtal som ska tillämpas och att ordet "ska" därför bör bytas ut mot t.ex. "får".

Avsikten med förslaget är att den skattskyldige medges direktnedsättning endast om det är klarlagt vilket skatteavtal som ska tillämpas på den aktuella utdelningen. För att skatteavdrag för källskatt på utdelning ska kunna göras med tillämpning av en annan skattesats än den högsta krävs att den som ska göra skatteavdrag har uppgifter på individnivå om utdelningsmottagaren (se avsnitt 6.9.2 och 6.9.3). Om den som ska göra skatteavdrag inte har tillräckliga uppgifter för att beräkna den skattepliktiga utdelningen är underlaget utdelningens bruttobelopp (se avsnitt 6.3.1).

NSD m.fl. och *Sveriges advokatsamfund* anför att lagens krav på nedsättning, sammantaget med de i vissa fall svåra bedömningsituationer som kan aktualiseras och de finansiella konsekvenserna av att ta fel beslut, kommer att leda till att systemet med direktnedsättning inte kan tillämpas i praktiken. Som redogjorts för i avsnitt 5.3.2 har promemorians förslag om vem som ska anses ha rätt till utdelningen enligt lagen om källskatt på utdelning justerats i utkastet. Utkastets förslag innebär att den civilrättsliga äganderätten ska vara avgörande och att bedömningen av skattskyldigheten ska överensstämma med vad som gäller enligt inkomstskattelagen. Denna förändring i förhållande till förslaget i promemorian innebär ett förtydligande, vilket kommer att öka möjligheten till direktnedsättning. Direktnedsättning kommer dock inte att vara möjlig i samtliga situationer.

Direktnedsättning ska inte tillämpas om det finns en internationell överenskommelse som säger annat. En sådan överenskommelse finns t.ex. när det gäller kupongskatt mellan Sverige och Schweiz (se 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). Av den överenskommelsen framgår att nedsättning av svensk kupongskatt ska ske genom återbetalning och detsamma gäller för källskatt enligt den nya lagen om källskatt på utdelning. Om Sverige ingår motsvarande överenskommelser med annan stat avseende källskatt på utdelning ska direktnedsättning inte heller tillämpas i förhållande till skattskyldiga som omfattas av sådan överenskommelse.

Lagförslag

Förslaget medför att 17 § införs i lagen om källskatt på utdelning.

5.8 Avdrag för kostnader

Utkastets förslag: En fysisk person eller en utländsk juridisk person som är skattskyldig får från den skattepliktiga utdelningen dra av kostnader som har ett direkt samband med erhållandet av denna utdelning.

Promemorians förslag överensstämmer delvis med utkastets. I promemorian föreslås inte att fysiska personer får dra av kostnader som har ett direkt samband med erhållandet av en skattepliktig utdelning.

Remissinstanserna: *Uppsala universitet* bedömer att möjligheten till avdrag bör gälla också fysiska personer. Även om det är ovanligt att fysiska personer har sådana kostnader kan det inte helt uteslutas. Vilka kostnader som ska anses vara direkt hänförliga till intäkter i EU-rättsligt hänseende är en fråga som ska avgöras utan beaktande av nationella bestämmelser. Att enbart konstatera att obegränsat skattskyldiga fysiska personer sällan kan dra av kostnader som enligt svensk lagstiftning klassificeras som direkt hänförliga till utdelningsinkomster är således inte tillräckligt för att motivera att fysiska personer undantas från bestämmelsen. Uppsala universitet anser vidare att det för fysiska personer borde ha övervägts en liknande regel som i 42 kap. 1 § tredje stycket inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL. Även *Juridiska fakultetsnämnden vid Stockholms universitet* påpekar att svensk rätt måste vara i enlighet med unionsrätten, vilket kan leda till att även fysiska personer kan komma att särbehandlas. *Svenska Bankföreningen* och *Svensk Värdepappersmarknad* kan inte se hur det praktiskt ska gå till att tillämpa ett avdrag för kostnader som har direkt samband med en skattepliktig utdelning. En intermediär kan inte uppskatta dessa på egen hand och det torde bli en omfattande och osäker process att identifiera dessa kostnader hos den skattskyldige. Det måste bli upp till Skatteverket att på begäran ompröva det skattepliktiga beloppet efter inhämtande av uppgifter från den skattskyldige.

Skälen för regeringens förslag: EU-domstolen har konstaterat att artiklarna 63 och 65 i EUF-fördraget 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 (se EU-domstolens dom den 17 september 2015 i de förenade målen C-10/14, C-14/14 och C-17/14 JBGT Miljoen m.fl.). 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 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.

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 ett eventuellt hinder är svår 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.

Vad som avses med ”kostnader som har ett direkt samband med utdelningen” framgår inte uttryckligen av EU-domstolens praxis. Domstolen har dock i målet Miljoen m.fl. gett några exempel på kostnader

som inte kan anses ha ett sådant direkt samband. 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. Av Högsta förvaltningsdomstolens dom HFD 2017 ref. 9 följer vidare att varken kostnader för förvärv, finansiering eller förvaltning av aktier är sådana kostnader som har direkt samband med erhållandet av utdelningar. Domstolen uttalar dock att det inte kan uteslutas att det i undantagsfall kan finnas kostnader som uppfyller kravet på direkt samband.

I promemorian föreslås avdragsrätten för kostnader 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. Enligt promemorian har en obegränsat skattskyldig person således i praktiken inga eller mycket små möjligheter att dra av kostnader med ett direkt samband med utdelningen. En sådan rätt kan dock föreligga t.ex. om en obegränsat skattskyldig person genom köp, byte eller på liknande sätt förvärvar en rätt till enbart utdelning, jfr 42 kap. 13 § första stycket IL. Utdelningen ska då av förvärvaren tas upp med avdrag för vad förvärvaren betalat för rätten. Då det således i vissa fall finns möjlighet för obegränsat skattskyldiga fysiska personer att från utdelning göra avdrag för kostnader som har ett direkt samband med utdelningen, bör avdragsrätten i den nya lagen om källskatt gälla för såväl juridiska som fysiska personer.

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. Det är den skattskyldige som ska visa att ett direkt samband föreligger mellan kostnaden och erhållandet av utdelningen.

Lagförslag

Förslaget medför att 18 § införs i lagen om källskatt på utdelning.

5.9 Utdelning av annat än svenska kronor

Utkastets förslag: Utdelning som lämnas i annan form än svenska kronor ska värderas till marknadsvärdet vid utdelningstillfället.
--

Utkastets förslag överensstämmer delvis med promemorians. I promemorian lämnas inget förslag på när utdelning i utländsk valuta ska värderas.

Remissinstanserna: Ingen remissinstans har yttrat sig särskilt i denna del.

Skälen för utkastets förslag

Allmänt om utdelning av annat än pengar

I 21 § kupongskattelagen (1970:624) finns särskilda bestämmelser för utdelning av annat än pengar (s.k. sakutdelning) och utdelning av pengar i utländsk valuta. 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 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 § inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL. Skatteavdrag ska enligt 10 kap. 15 § första stycket skatteförfarandelagen (2011:1244) göras för utdelning som lämnas i pengar, inklusive utländsk valuta. Av denna paragraf framgår dock motsatsvis att skatteavdrag inte ska göras för sakutdelning. 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 skillnad i den praktiska behandlingen av inkomstbeskattningen och källskatten på utdelning.

Som utgångspunkt bör 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.

I detta avsnitt behandlas de frågor angående sakutdelning som har med den materiella lagstiftningen att göra, främst frågor om värdering. När utdelningstillfället för sakutdelning inträffar behandlas i avsnitt 5.3.4 Frågor angående sakutdelning som har med skatteförfarandet att göra behandlas i avsnitt 6.2.2.

Värdering av utdelning av annat än svenska kronor

Källskatt ska som huvudregel tas ut med 30 procent av den skattepliktiga utdelningen. Basen för källskatten ska vara ett belopp i svenska kronor. Vid utdelning av annat än svenska kronor, dvs. utdelning i utländsk valuta eller sakutdelning, måste utdelningen således värderas till ett belopp i svenska kronor. Värderingen bör ske till marknadsvärdet vid utdelningstillfället. Av 61 kap. 2 § andra stycket IL framgår att med marknadsvärde avses det pris som skulle ha betalats lokalt för att köpa motsvarande vara, tjänst eller förmån. Därmed blir värderingen av utdelning av annat än pengar densamma avseende källskatt på utdelning som avseende inkomstskatt, vilket förenklar förfarandet och ökar likabehandlingen mellan dessa skatter. Det kommer således inte att bli

någon skillnad mellan skatteunderlaget för en begränsat och en obegränsat skattskyldig.

Det innebär i fråga om utdelning som lämnas i utländsk valuta att valutakursen vid utdelningstillfället ska användas för att räkna om utdelningen till svenska kronor. Vad gäller sakutdelningar kan en marknadsvärdering i vissa fall 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. Utkastet instämmer dock i promemorians bedömning att en schabloniserad värdering inte bör införas.

För att utdelande bolag och godkända mellanhänder ska kunna göra ett korrekt skatteavdrag vid sakutdelning måste det göras en värdering av de utdelade tillgångarna vid utdelningstillfället. Det utdelande bolaget måste vid utdelning av annat än pengar enligt 18 kap. 3 § aktiebolagslagen (2005:551) i förslaget om vinstutdelning till bolagsstämman ange uppgift om arten av den egendom som ska delas ut samt beloppet av den utdelning som ska belöpa på respektive aktie. Vad gäller källskatt på utdelning ska värderingen 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.

Lagförslag

Förslaget medför att 19 § införs i lagen om källskatt på utdelning.

5.10 Anstånd med betalning av källskatt på utdelning i vissa fall

5.10.1 Ett anståndssystem införs i den nya lagen om källskatt på utdelning

Utkastets förslag: Bestämmelser som motsvarar reglerna om anstånd med betalning av kupongskatt i kupongskattelagen ska tas in i lagen om källskatt på utdelning.

Promemorians bedömning överensstämmer med utkastets förslag.

Remissinstanserna: *Juridiska fakultetsnämnden vid Stockholms universitet* instämmer i att reglerna om anstånd passar i den materiella lagen men anför att reglerna synes snålt formulerade. Fakultetsnämnden påminner att det är viktigt att inte använda svensk rätt som ett medel för att snäva in bindande unionsrätt. *Skatteverket, Svenska Bankföreningen* och *Svensk Värdepappersmarknad* anser att bestämmelserna om anstånd bör finnas i skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL. *Näringslivets skattedelegation*, med instämmande av *FAR, Finansbolagens förening, Föreningen Svenskt Näringsliv* och *Volvo Car Corporation (NSD m.fl.)* hänvisar till de invändningar som anfördes i samband med att regelverket om anstånd med betalning av kupongskatt infördes i kupongskattelagen. Bland annat framfördes kritik mot att den

administrativa ordningen för att ansöka om anstånd med kupongskatt kommer medföra en omfattande administration och ränteförluster, med ett antal betalningar av samma belopp fram och tillbaka till följd av alltför snäva tidsramar. NSD m.fl. bedömer att den föreslagna ordningen i ett stort antal fall kommer att vara direkt prohibitiv för att det ska uppfattas som ett reellt anståndsalternativ. NSD m.fl. hänvisar även i övrigt till de invändningar som gjordes i samband med införandet av anståndssystemet i kupongskattelagen, som i huvudsak rörde komplexiteten i beräkningarna, samt den korta tid som anstånd medges med enligt lagen.

Skälen för utkastets förslag: EU-domstolen har i mål C-575/17, Sofina SA m.fl. funnit att det strider mot EU-rätten att ta ut källskatt på utdelning till ett bolag utan hemvist i källstaten samtidigt som utdelning till ett bolag med hemvist i källstaten är underlag för bolagsskatt och då endast under förutsättning att bolaget med hemvist i landet har uppvisat ett överskott under det aktuella beskattningsåret. Regeringen har bedömt att kupongskattelagen bör ändras med anledning av domen och att utgångspunkten i kupongskattelagen, i likhet med vad som gäller för bolagsskatt, bör vara att skattskyldiga bolag bara ska betala kupongskatt när de går med överskott (prop. 2019/20:33). Riksdagen har antagit regeringens förslag och bestämmelser om anstånd med betalning av kupongskatt trädde i kraft den 1 januari 2020 (bet. 2019/20:SkU11, rskr. 2019/20:90, SFS 2019:1233). För att den nya lagen om källskatt på utdelning ska vara förenlig med EU-rätten bör motsvarande bestämmelser om anstånd med betalning av källskatt när mottagaren uppvisar underskott tas in i lagen om källskatt på utdelning.

Bestämmelser om anstånd med betalning av källskatt på utdelning utgör i huvudsak förfaranderegler. Det rör sig dock om många specifika och relativt detaljerade bestämmelser som enbart rör källskatten på utdelning, bl.a. bestämmelserna om beräkning av anståndsutrymme, som inte lätt kan införlivas i skatteförfarandelagen. Till skillnad från *Skatteverket*, *Svenska Bankföreningen* och *Svensk Värdepappersmarknad* görs därför bedömningen att bestämmelser som motsvarar reglerna om anstånd med betalning av kupongskatt i kupongskattelagen inte bör tas in i skatteförfarandelagen.

Skatteverket anför att om anståndsreglerna ska kunna hanteras på ett praktiskt och hållbart sätt under en överskådlig tid bör anstånden hanteras enligt skatteförfarandelagen och inom skattekontosystemet. Om bestämmelserna inte ska infogas i skattekontosystemet utan regleras i lagen om källskatt på utdelning behöver det enligt *Skatteverket* införas bestämmelser om hur inbetalning ska ske (jfr 62 kap. 2 § SFL), att avräkning bör få ske mot underskott inom skattekontosystemet enligt 62 kap. 11–14 §§ SFL, att inbetalda belopp som inte har kunnat tillgodoräknas någon ska tillfalla staten (jfr 62 kap. 19 § SFL), att anstånd kan återkallas eller omprövas (jfr 63 kap. 22 § SFL), hur återbetalning av skatter och avgifter ska ske (jfr 64 kap. 2, 4, 9 och 10 §§ SFL), hur ränta ska beräknas (jfr 65 kap. 2–4, 7, 8, 13–16 och 18 §§ SFL), om beslutsverkställbarhet (jfr 68 kap. 1 § SFL), om indrivning (jfr 70 kap. SFL) och vissa övriga bestämmelser om verkställighet (jfr 71 kap. SFL).

Även om bedömningen är att reglerna om anstånd med betalning av källskatt på utdelning ska tas in i den nya lagen om källskatt innebär det inte att anstånden kommer att hanteras utanför skattekontosystemet. I

2 kap. 1 § SFL anges vilka skatter som skatteförfarandelagen inte ska tillämpas på. Av första punkten framgår att skatt enligt kupongskattelagen (1970:624) är en sådan skatt. I detta utkast föreslås att punkten tas bort (se avsnitt 4.2) och att skatteförfarandelagen ska tillämpas på skatt enligt den nya lagen. Den nya lagen om källskatt på utdelning behöver därför inte kompletteras med de bestämmelser som Skatteverket föreslår, utan bestämmelserna i skatteförfarandelagen ska som huvudregel tillämpas även på anstånden. Frågan om anstånd ska kunna återkallas behandlas dock i avsnitt 5.10.7.

5.10.2 Anståndsbeloppets storlek

Utkastets förslag: Anstånd beviljas med ett belopp som motsvarar anståndsutrymmet.

Om ansökan avser anstånd med källskatt på utdelning 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 tillgodoräknande av källskatt på utdelning och har fått anstånd med betalning av källskatten ska beviljat anstånd sättas ned i motsvarande utsträckning.

Promemorians förslag överensstämmer med utkastets.

Remissinstanserna: Ingen remissinstans har yttrat sig särskilt i denna del.

Skälen för utkastets förslag: 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 som den skattskyldige har ansökt om anstånd med betalning av.

Om en skattskyldig juridisk person ansöker om anstånd med betalning av källskatt på utdelning 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 5.10.4. 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 tillgodoräknande av källskatt på utdelning. Det gäller t.ex. 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 tillgodoräknad till följd av ett beviljat anstånd kan inte med stöd av 54 kap. 3 § SFL få källskatt som omfattas av anståndet tillgodoräknad en gång till. I dessa situationer finns ingen källskatt på utdelning att tillgodoräkna, eftersom det redan har skett med stöd av bestämmelserna om anstånd. När den skattskyldige har rätt till tillgodoräknande av källskatt på utdelning som omfattas av anståndet bör anståndet sättas ned i samma utsträckning som den skattskyldige har rätt till tillgodoräknande enligt 54 kap. 3 § SFL.

När den skattskyldige har rätt till tillgodoräknande av källskatt på utdelning som omfattas av anståndet bör anståndet sättas ned i samma utsträckning som den skattskyldige har rätt till tillgodoräknande enligt 54 kap. 3 § SFL.

Lagförslag

Förslaget medför att 27 § införs i lagen om källskatt på utdelning.

5.10.3 Förutsättningar för anstånd

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

6. 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,
7. skatteavdrag har gjorts eller källskatt på utdelning har betalats för en viss utdelning, och
8. 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 på utdelning 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.

Promemorians förslag överensstämmer med utkastets.

Remissinstanserna: *Kammarrätten i Sundsvall* anser att det bör räcka med att den skattskyldige styrker att skattskyldighet har uppkommit och att övriga förutsättningar för anstånd finns för att få anstånd. Ett sådant

tillvägagångssätt skulle närmare motsvara förhållandena för en svensk juridisk person där någon skatt inte ska tas ut när personen uppvisar ett underskott eller ett nollresultat. Ett beviljat anstånd i en sådan situation ska inte medföra rätt till återbetalning eftersom den skattskyldige före anståndet inte behövt betala någon källskatt på utdelning.

Skälen för utkastets förslag

Villkor för att anstånd ska beviljas

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 § inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad 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 t.ex. 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 att av EU-rättsliga skäl låta möjligheten till anstånd omfatta fysiska personer eller dödsbon. Det finns inte heller några andra skäl för ett sådant förslag.

Eftersom källskatt på utdelning 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 EUF-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 på utdelning 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 på utdelning har betalats för utdelningen. Det ska således stå klart för Skatteverket att källskatt på utdelning 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 klagjord.

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 på utdelning 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. I avsnitt 6.13.3 föreslås vidare att det i likhet med kupongskattelagen ska finnas en möjlighet för Skatteverket att ta ut källskatt på utdelning direkt av den skattskyldige (54 kap. 2 § SFL).

Det är först när utdelande bolag, utdelande ideell förening eller godkänd mellanhand har gjort skatteavdrag eller när den skattskyldige har betalat in skatten som anstånd bör kunna beviljas. Till skillnad mot vad *Kammarrätten i Sundsvall* har anfört görs bedömningen att det inte bör räcka med att den skattskyldige styrker att skattskyldighet har uppkommit och att övriga förutsättningar för anstånd finns för att få anstånd. En sådan ordning skulle medföra att den utländska juridiska personen skulle behandlas

förmånligare än fall där källskatt har tagits ut i enlighet med lagen om källskatt på utdelning. Det bedöms därför att källskatt på utdelning ska ha betalats för en viss utdelning för att anstånd ska beviljas.

Bolag med skatterättslig hemvist i Sverige är skattskyldiga till bolagskatt. 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 5.10.4.

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 på utdelning 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 5.10.4 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 på utdelning som har betalats i efterhand

Om det utdelande bolaget eller godkänd mellanhand 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 på utdelning 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 på utdelning i efterhand inte ska få några fördelar jämfört med om skatteavdrag för källskatt på utdelning 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 5.10.4 för beräkning av anståndsutrymme) och anstånd bör inte beviljas. Om skatteavdrag för källskatt på utdelning 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 på utdelning 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.

Lagförslag

Förslaget föranleder att 20 och 21 §§ införs i lagen om källskatt på utdelning.

5.10.4 Beräkning av anståndsutrymmet

Utkastets förslag: Anståndsutrymmet ett visst beskattningsår består av

1. källskatt på utdelning 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 på utdelning har tagits ut på utdelningen. Om ansökan avser ett nytt anstånd ska resultatet multipliceras med den skattesats med vilken källskatt på utdelning 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 beräkning.

Promemorians förslag överensstämmer med utkastets.

Remissinstanserna: Ingen remissinstans har yttrat sig särskilt i denna del.

Skälen för utkastets förslag

Anståndsutrymmet

I avsnitt 5.10.1 görs bedömningen att det även i den nya lagen om källskatt på utdelning bör införas ett anståndssystem för källskatt på utdelning när den skattskyldige uppvisar ett underskott eller ett nollresultat. Den skattskyldiges resultat, beräknat enligt förslaget i avsnitt 5.10.5, 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 på utdelning 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 på utdelning 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 på utdelning 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 källskatten. Det är den skattskyldige som ska styrka anståndsutrymmets storlek.

Den första posten i beräkningen av anståndsutrymmet bör utgöras av källskatt på utdelning 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 som skatteavdrag har gjorts eller källskatt på utdelning har betalats för och som

omfattas av en ansökan om anstånd beaktas vid beräkningen av anståndsutrymmet.

Om Skatteverket har återbetalat källskatt på utdelning 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 på utdelning, 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 på utdelning 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 på utdelning 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 på utdelning 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 5.10.8). 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 5.10.5. 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. 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 på utdelning, 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 på utdelning 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 på utdelning 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 t.ex. ändras på grund av ändringar i lagen om källskatt på utdelning eller i det tillämpliga skatteavtalet.

Ett anstånd med att betala källskatt på utdelning för en viss utdelning bör löpa till nästföljande beskattningsår (se avsnitt 5.10.7). 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 på utdelning 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 utdelning 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 på utdelning 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 $15 - (50 \cdot 0,10) = 10$. Denna beräkning leder till ett nytt anstånd med 10. Den skattskyldige betalar källskatt på utdelning 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 på utdelning 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, t.ex. 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 företagens 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 på utdelning. 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 t.ex. 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 på utdelning 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 på utdelning 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 på utdelning om 15 har betalats in till Skatteverket. År X2 ansöker A om anstånd med betalning av källskatten på utdelning 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 på utdelning 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 $((-100+500) \cdot 15 \text{ procent})$, 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 på utdelning 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 företagets innehållna källskatt på utdelning $(15+15=30)$ subtraheras med summan av företagets resultat multiplicerat med skattesatsen $((0+120) \cdot 0,15=18)$. 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: $15 \text{ (källskatt)} - 18 \text{ (företagsgruppens resultat multiplicerat med skattesatsen)} = -3$, dvs. det hade inte funnits något anståndsutrymme.

Källskatt på utdelning som har betalats i efterhand

När det är frågan om anstånd med betalning av källskatt på utdelning 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 5.10.3. Vid beräkningen av anståndsutrymmet för det beskattningsår när utdelningstillfället inträffade ska, enligt vad som anges ovan, källskatten på utdelning 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 beräkningen av anståndsutrymmet 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 på utdelning 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 på utdelning 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 på utdelning 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 på utdelning 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 på utdelning 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 på utdelning 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 på utdelning.

Lagförslag

Förslaget medför att 22, 23, 25 och 26 §§ införs i lagen om källskatt på utdelning.

5.10.5 Beräkning av den skattskyldiges resultat

<p>Utkastets 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</p>

får dras av, att vissa förutsättningar för räkenskapsenlig avskrivning inte behöver tillämpas och att bestämmelserna om periodiseringsfond inte ska tillämpas.

Promemorians förslag överensstämmer med utkastets.

Remissinstanserna: Ingen remissinstans har yttrat sig särskilt i denna del.

Skälen för utkastets förslag: 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. 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 underprisöverlåtelse 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 uppräknings 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. Därför bör reglerna om periodiseringsfond undantas från beräkningen enligt 39 a kap. 10–12 §§ IL genom ett tillägg i lagtexten.

Lagförslag

Förslaget medför att 24 § införs i lagen om källskatt på utdelning.

5.10.6 Tillgodoräknande av källskatt på utdelning när anstånd beviljats

Utkastets förslag: Om den skattskyldige har beviljats anstånd med betalning av källskatt på utdelning ska Skatteverket besluta att den skattskyldige ska tillgodoräknas källskatt motsvarande anståndsbeloppet. Ett sådant tillgodoräknande ska bara göras första gången som ett anstånd för en viss utdelning beviljas.

Promemorians förslag överensstämmer i huvudsak med utkastets. I promemorian föreslås det att Skatteverket ska återbetala källskatt på utdelning motsvarande anståndsbeloppet.

Remissinstanserna: Ingen remissinstans har yttrat sig särskilt i denna del.

Skälen för utkastets förslag: Om den skattskyldige har beviljats anstånd med betalning av källskatt på utdelning bör den skattskyldige kunna tillgodoräknas den källskatt som omfattas av anståndet.

En utländsk juridisk person som har ett tidigare beviljat anstånd med betalning av källskatt på utdelning för en viss utdelning kan beviljas ett nytt anstånd om förutsättningarna för anstånd fortfarande är uppfyllda (se avsnitt 5.10.8). Ett tillgodoräknande 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 20 § andra stycket.

Ett tillgodoräknande av nu aktuellt slag sker genom att ett belopp motsvarande anståndsbeloppet krediteras på den skattskyldiges skattekonto. Om tillgodoräkandet leder till ett överskott på skattekontot, kan överskottet återbetalas under förutsättning att den skattskyldige begär det och det inte finns hinder mot återbetalning (se 64 kap. 2 och 4 §§ SFL).

Lagförslag

Förslaget medför att 28 § införs i lagen om källskatt på utdelning.

5.10.7 Anståndstiden

Utkastets förslag: Ett beviljat anstånd ska gälla t.o.m. 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 på utdelning som har betalats i efterhand ska anståndstiden gälla t.o.m. 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.

Promemorians förslag överensstämmer med utkastets.

Remissinstanserna: *Skatteverket* anser att det särskilt bör anges att beslut om anstånd kan ändras vid ändrade förhållanden.

Skälen för utkastets förslag: 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 anståndsutrymme i så fall ska vara. Vad som avses med beskattningsår i detta hänseende framgår av 39 a kap. 12 § IL, se avsnitt 5.10.5.

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 t.ex. den skattskyldige får en utdelning år X1 och denne under år X2 ansöker om anstånd med betalning av källskatten på utdelning hänförlig till utdelningen, är det anståndsutrymme 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 t.o.m. fyra månader efter utgången av det beskattningsår som följer närmast efter det beskattningsår vars anståndsutrymme ligger till grund för anståndet, dvs. anståndet bör gälla t.o.m. 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 2026 ansöker om ett nytt anstånd på grund av ett, enligt personen, befintligt anståndsutrymme under 2025, gäller anståndet till dess Skatteverket prövar ansökan, om Skatteverkets prövning sker efter den 30 april 2026. Om Skatteverket avslår ansökan exempelvis redan den 1 april 2026 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.

Skatteverket anser att det är oklart om ett anstånd kan återkallas enligt 63 kap. 22 § SFL eller om besluten i övrigt kan omprövas enligt 66 kap. SFL. Den möjlighet som kommer att finnas för Skatteverket att i övrigt ändra ett beslut om anstånd till den enskildes nackdel är om ett beslut blivit felaktigt på grund av att den enskilde lämnat oriktiga eller vilseledande uppgifter (jfr 37 § andra stycket 3 förvaltningslagen [2017:900]). Det kan vara fråga om mycket stora belopp och myndigheten är orolig för att anståndsmöjligheterna kan komma att missbrukas av oseriösa företag. Det är enligt Skatteverket angeläget att myndigheten har möjlighet att på eget initiativ ändra ett anstånd som helt eller delvis medgetts felaktigt oavsett orsaken till felet.

En skattskyldig som ansöker om anstånd med källskatt på utdelning måste förse Skatteverket med underlag som visar att förutsättningarna för anstånd är uppfyllda, t.ex. att företaget går med underskott. Om det i efterhand visar sig att Skatteverket på grund av att den skattskyldige har lämnat oriktiga eller vilseledande uppgifter har beviljat anstånd bör anståndet kunna återkallas. Denna möjlighet har Skatteverket enligt förvaltningslagen. Det bedöms att det inte finns anledning att härutöver införa en möjlighet för Skatteverket att kunna återkalla anstånd helt eller delvis på myndighetens initiativ. Det kan i sammanhanget noteras att anstånd med betalning av källskatt föreslås löpa med ett år i taget. Ett anstånd bör därför inte kunna omprövas enligt 63 kap. 22 § eller 66 kap. SFL.

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 5.10.3. I dessa fall bör anståndstiden gälla fram t.o.m. fyra månader efter utgången av det beskattningsår då källskatten på utdelning 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.

Lagförslag

Förslaget medför att 29–31 §§ införs i lagen om källskatt på utdelning.

5.10.8 Nytt anstånd

Utkastets förslag: En utländsk juridisk person som har ett tidigare beviljat anstånd med betalning av källskatt på utdelning 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.

Promemorians förslag överensstämmer med utkastets.

Remissinstanserna: Ingen remissinstans har yttrat sig särskilt i denna del.

Skälen till utkastets förslag: Som framgår av avsnitt 5.10.7 föreslås att anstånd bör gälla fram t.o.m. fyra månader efter utgången av det beskattningsår som följer närmast efter det beskattningsår vars anståndsutrymme 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 skattskyldiga 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 anståndsutrymme för det beskattningsår som följer närmast efter det beskattningsår vars anståndsutrymme ligger till grund för det tidigare beviljade anståndet. I vissa fall kommer det nya anståndsbeloppet att uppgå till samma belopp som det tidigare anståndsbeloppet. I andra fall kommer dock det nya anståndsbeloppet att uppgå till ett lägre belopp eftersom en ny beräkning av anståndsutrymmet 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 på utdelning 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 på utdelning. Förutsatt att tillräcklig bevisning presenteras för Skatteverket beräknas A:s anståndsutrymme till 18 (källskatten (30) minus det positiva resultatet multiplicerat med skattesatsen (80·0,15=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 gäller anståndet till dess att Skatteverket har meddelat beslut i fråga om det nya anståndet. Anståndsbeloppet för år X2 beräknas till 15 (anståndsbeloppet vid utgången av året hänförligt till X1 (18) minus det positiva resultatet multiplicerat med skattesatsen (20·0,15=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 bolaget 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 5.10.3). 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 på utdelning som har betalats i efterhand och som baseras på anståndsutrymmet för flera beskattningsår beviljas, bör anståndet sträcka sig t.o.m. fyra månader efter utgången av det beskattningsår när källskatten betalades, se avsnitt 5.10.7. 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 på utdelning som har betalats 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 på utdelning betalades som är avgörande för rätten till anstånd.

Lagförslag

Förslaget medför att 20 § införs i lagen om källskatt på utdelning.

5.10.9 Ansökan om anstånd

Utkastets 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 på utdelning 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.

Promemorians förslag överensstämmer med utkastets.

Remissinstanserna: Ingen remissinstans har kommenterat promemorians förslag särskilt.

Skälen för utkastets förslag: 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 5.10.3. 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, den godkända mellanhanden 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 tillgodoräknande – när rätten till anstånd har konstaterats.

Den skattskyldige bör således vara hänvisad till att ansöka om anstånd med källskatten på utdelning i efterhand, när skatteavdrag för källskatt redan har gjorts eller källskatt har betalats. Detta bör göras genom en skriftlig ansökan till Skatteverket.

I avsnitt 5.10.7 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 källskatt på utdelning 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 källskatt och beviljade anstånd under det eller de beskattningsår som följer på det beskattningsår när utdelningen mottogs ska beaktas.

Om källskatt på utdelning har betalats efter utgången av 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 på utdelning betalades när mindre än fyra månader återstår av beskattningsåret bör dock ansökan ha kommit in senast fyra månader efter betalningen.

Lagförslag

Förslaget medför att 32 § införs i lagen om källskatt på utdelning

5.10.10 Betalning av källskatt när anstånd upphör

Utkastets förslag: Den skattskyldige ska betala källskatten som belöper på anståndet senast den förfallodag enligt en viss bestämmelse i skatteförfarandelagen som infaller närmast efter det att 30 dagar har gått från det att anståndstiden upphörde. Detta gäller dock inte till den del den skattskyldige beviljas ett nytt anstånd.

Promemorians förslag överensstämmer inte med utkastets. I promemorian föreslås att Skatteverket ska, när anståndet upphör, förelägga den skattskyldige att inom två månader från den dag då denne fick del av föreläggandet betala källskatten på utdelning som belöper på anståndet.

Remissinstanserna: *Skatteverket* vill poängtera att det kan vara problematiskt att delge subjekt utomlands. Detta krav kommer att leda till längre handläggningstider, större administrativ börda och i förlängningen risk för skattebortfall. Skatteverket föreslår i stället att skatten ska betalas när anståndet upphör.

Skälen för regeringens förslag: När anståndet upphör på grund av att anståndstiden löper ut eller på den skattskyldiges begäran bör källskatten på utdelning betalas. Enligt 28 n § kupongskattelagen ska Skatteverket förelägga den skattskyldige att inom två månader från den dag då denne fick del av föreläggandet betala kupongskatten som belöper på anståndet. Bestämmelsen har utformats med ledning av motsvarande bestämmelser i 26 § samma lag om betalning av kupongskatt som påförs i efterhand (prop. 2019/20:33 s. 44). I promemorian föreslås att samma tidsfrist för betalning av källskatt på utdelning när anstånd upphör ska gälla i den nya lagen. *Skatteverket* föreslår att källskatten i stället ska betalas när anståndet upphör.

En skattskyldig som har fått anstånd med skattebetalning enligt skatteförfarandelagen ska betala skatten när anståndet upphör. För att undvika problem med delgivning och de konsekvenser som Skatteverket lyfter fram bör även den källskatt på utdelning som anstånd har beviljats för betalas i samband med att anståndet upphör. I syfte att undvika att betalningsfristen i vissa fall kan bli mycket kort föreslås det vidare att förfalldagen ska infalla en viss tid efter det att anståndstiden har upphört. Den skattskyldige bör således betala källskatten senast den förfalldag enligt 62 kap. 9 § första stycket SFL som infaller närmast efter det att 30 dagar har gått från det att anståndstiden upphörde. Detta gäller dock inte till den del den skattskyldige beviljas ett nytt anstånd.

Om källskatten på utdelning inte betalas i rätt tid ska Skatteverket lämna över fordran för indrivning. I detta utkast till lagrådsremiss föreslås det att bestämmelserna i skatteförfarandelagen som huvudregel även bör tillämpas avseende den nya lagen om källskatt på utdelning. Vid indrivning ska således 70 kap. SFL tillämpas.

Om källskatten på utdelning inte betalas i rätt tid ska s.k. hög kostnadsränta beräknas fr.o.m. dagen efter den dag då beloppet senast skulle ha betalats, t.o.m. den dag då ett beslut om att lämna beloppet till Kronofogdemyndigheten för indrivning registreras i utsöknings- och indrivningsdatabasen (se 65 kap. 13 § SFL och avsnitt 6.14.4). I detta sammanhang kan det dock nämnas att kostnadsränta vid anstånd enligt 65 kap. 7 § SFL inte ska tas ut, i likhet med vad som gäller för anstånd med betalning av kupongskatt.

Lagförslag

Förslaget medför att 33 och 35 §§ införs i lagen om källskatt på utdelning.

5.10.11 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 på utdelning ut med 15 procent, dvs. med 60. Den 22 maj X1 får företaget utdelning på ett annat svenskt innehav med totalt 100, från vilken källskatt på utdelning 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 (24 §). Anståndsutrymmet uppgår till 75 eftersom någon reducereing av anståndsutrymmet inte ska ske då A SA:s resultat är negativt (22 §). Eftersom A SA redovisar ett negativt resultat behöver inte resultatet multipliceras med källskattesatsen (26 §).

A SA inkommer den 12 april år X2 till Skatteverket med en ansökan om anstånd avseende beskattningsåret X1. Företaget styrker att källskatt på utdelning 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 på utdelning avseende de båda utdelningarna, dvs. med 60 respektive 15 (sammanlagt 75). Det sammanlagda anståndsbeloppet motsvarar anståndsutrymmet (27 §). Eftersom Skatteverket har beviljat ansökan om anstånd ska Skatteverket tillgodoräkna den källskatt som har tagits ut för utdelningarna, dvs. 75 betalas tillbaka till A SA (28 §). Den 1 maj år X2 får A SA utdelning från ett svenskt noterat bolag med totalt 200. Från utdelningen tas källskatt på utdelning 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 på utdelning 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 (30 §). Skatteverket ska pröva om förutsättningarna för anstånd är uppfyllda, dels avseende de tidigare beviljade anstånden (20 § andra stycket), dels för utdelningen som A SA fick den 1 maj X2 (20 § första stycket). Företaget ger in underlag för att styrka att det fortfarande hör hemma i en stat inom EU, att källskatt på utdelning 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 på utdelning som tagits ut avseende utdelningen den 1 maj X2 (30), dvs. 105 (75+30). Källskatten på utdelning 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 tillgodoräknas 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 på utdelning avseende utdelningen företaget fick i oktober X2. Källskatten om 15 tillgodoräknas 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 t.o.m. den 30 april (29 § 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 (30 §). 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 (26 §). Källskattesatsen har i detta exempel inte ändrats och resultatet ska därför multipliceras med 15 procent. Anståndsutrymmet för X3 uppgår således till 60 ($120 - (400 \cdot 0,15)$). 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 (22 § 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. Anståndet upphör därmed och A SA ska betala källskatt på utdelning med 60 senast den förfalldag enligt 62 kap. 9 § första stycket SFL som infaller närmast efter det att anståndstiden upphör (33 §). 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 t.o.m. 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. A SA ska betala källskatt på utdelning med 60 senast den förfalldag enligt 62 kap. 9 § första stycket SFL som infaller närmast efter det att anståndstiden upphör (33 §).

6 Förfarandet för källskatt på utdelning

I tidigare avsnitt föreslås det att bestämmelserna om förfarandet för källskatt på utdelning ska tas in i skatteförfarandelagen (2011:1244) och att de befintliga bestämmelserna om förfarandet i skatteförfarandelagen ska tillämpas när det gäller den nya lagen om källskatt på utdelning om inget annat anges (se avsnitt 4.2). Ett undantag är anstånd med betalning av källskatt på utdelning, där bestämmelserna om förfarandet föreslås placeras i den nya lagen om källskatt på utdelning (se avsnitt 5.10.1).

6.1 Definitioner och förklaringar

Utkastets förslag: Definitionen av begreppet godkänd mellanhand ska placeras i det nya kapitlet om skatteavdrag för källskatt på utdelning i skatteförfarandelagen.

En godkänd mellanhand är en juridisk person som har godkänts enligt bestämmelserna i skatteförfarandelagen. Ställning som godkänd mellanhand innebär en skyldighet att göra skatteavdrag och att lämna skattedeklaration för källskatt på utdelning.

Beskattningsår för källskatt på utdelning ska vara det kalenderår under vilket utdelningstillfället inträffar.

Promemorians förslag överensstämmer i huvudsak med utkastets. I promemorian föreslås att definitionen av godkänd mellanhand ska tas in i den nya lagen om källskatt på utdelning.

Remissinstanserna: Ingen remissinstans har yttrat sig särskilt i denna del.

Skälen för utkastets förslag: Bestämmelser om definitioner och förklaringar som gäller vid tillämpning av skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL, finns i 3 kap. SFL. 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 termer och uttryck som används i den nya lagen om källskatt på utdelning har motsvarande innebörd när de används i skatteförfarandelagen.

Det föreslås, till skillnad mot förslaget i promemorian, att bestämmelserna om godkända mellanhänder ska tas in i skatteförfarandelagen (se avsnitt 4.2). I förarbetena till skatteförfarandelagen (prop. 2010/11:165 s. 699) uttalas att utgångspunkten för den lista med definitioner som finns i 3 kap. 1 § SFL är att definitioner och förklaringar som har betydelse för tillämpningen av flera bestämmelser på olika ställen i lagen ska finnas i 3 kap. SFL. Definitioner och förklaringar som är hårdare knutna till ett visst kapitel placeras dock i stället i det kapitlet. För att det ska vara lätt att hitta även en sådan definition eller förklaring finns i bestämmelsen i 3 kap. 1 § SFL en lista som hänvisar till rätt paragraf.

Det kan konstateras att begreppet godkänd mellanhand är ett begrepp som genom utkastets lagförslag kommer att förekomma i flera avdelningar och kapitel i skatteförfarandelagen. Det talar för att begreppet bör defi-

nieras i 3 kap. SFL. Samtidigt är definitionen av en godkänd mellanhand hårt knuten till det nya 13 b kap. SFL.

Det föreslås därför en övergripande definition av begreppet godkänd mellanhand i 13 b kap. SFL. Definitionen är 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 åtagit sig att uppfylla skyldigheten att göra skatteavdrag för källskatt på utdelning, att lämna skattedeklaration för källskatt på utdelning och att lämna kontrolluppgifter och som har godkänts som mellanhand efter ansökan till Skatteverket eller efter överklagande till allmän förvaltningsdomstol, under förutsättning att godkännandet inte har återkallats. Innebörden av ett godkännande är att den juridiska personen ska göra skatteavdrag och lämna skattedeklaration avseende källskatt på utdelning.

Med hänsyn till den förhållandevis frekventa förekomsten av begreppet i flera av skatteförfarandelagens kapitel föreslås dock att en hänvisning till definitionen i 13 b kap. tas in i 3 kap. 1 § SFL.

I 3 kap. 4 § SFL finns en uppställning av vad som avses med beskattningsår för de skatter som omfattas av lagen. På samma sätt som gäller för övriga skatter bör det anges vad som avses med beskattningsår för skatt som tas ut enligt den nya lagen om källskatt på utdelning. Det har bl.a. betydelse 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 lagen om källskatt på utdelning ska bestämmas på samma sätt som gäller för övriga källskatter, se lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta och lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. Dessa regleras i 3 kap. 4 § 3 SFL. Där anges att med beskattningsår avses det kalenderår då ersättningen betalas ut. Den nya lagen om källskatt på utdelning anger att skattskyldigheten bestäms av förhållandena vid utdelningstillfället (se avsnitt 5.3.4). Med utdelningstillfället avses för utdelning från avstämningsbolag den avstämningsdag som avses i 4 kap. 39 § aktiebolagslagen (2005:551). För utdelning från övriga bolag och ideella föreningar inträffar utdelningstillfället när utdelningen kan disponeras av den skattskyldige. För utdelning från fonder gäller att om fondbestämmelserna innehåller en dag motsvarande avstämningsdagen inträffar utdelningstillfället den dagen. Om ingen sådan dag finns angiven anges utdelningstillfället inträffa när utdelningen kan disponeras. Dessa tillfällen kommer normalt att sammanfalla eller inträffa i nära anslutning till den tidpunkt då utdelningen betalas ut. För skatt enligt den nya 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 2024 och utbetalningsdagen är den 4 januari 2025, är beskattningsåret för den aktuella utdelningen 2024.

Lagförslag

Förslaget medför ändringar i 3 kap. 1 och 4 §§ SFL och att en ny bestämmelse, 7 §, införs i 13 b kap. SFL.

6.2 Vem ska göra skatteavdrag för källskatt på utdelning?

6.2.1 Gällande rätt

Det är i första hand en värdepapperscentral som ansvarar för att innehålla kupongskatt på utdelning i avstämningsbolag, se 7 § första stycket kupongskattelagen (1970:624), förkortad KupL.

Värdepapperscentralens skyldigheter består i att senast fyra månader efter utdelningstillfället lämna skriftlig uppgift till den utdelningsberättigade om vilket belopp som innehållits i kupongskatt (7 § tredje stycket KupL), lämna uppgifter till Skatteverket enligt 8 § första stycket KupL samt betala in innehållen kupongskatt till Skatteverket (8 § andra stycket KupL). Om en värdepapperscentral har underlåtit att innehålla kupongskatt fastän detta borde ha skett, ska centralen förskjuta skatten men får kräva skattebeloppet åter av den skattskyldige (10 § KupL).

De nämnda skyldigheterna för en värdepapperscentral kan i vissa fall övergå till någon annan. Enligt 11 a § KupL gäller skyldigheterna i stället avstämningsbolaget 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 § KupL). Om förvaltaren i stället är ett förvaltningsbolag eller en utländsk AIF-förvaltare (dvs. ett utländskt företag), är det förvaringsinstitutet som ansvarar för kupongskatten (11 c § KupL). Av 12 § KupL 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 § KupL).

6.2.2 Huvudregel

Utkastets förslag: Utdelande bolag, utdelande ideell förening eller godkänd mellanhand som betalar ut utdelning som är skattepliktig enligt den nya lagen om källskatt på utdelning till någon som är skattskyldig enligt samma lag, ska göra skatteavdrag för sådan skatt. Skatteavdrag ska även göras av utdelande bolag, utdelande ideell förening eller godkänd mellanhand som hanterar skattepliktig utdelning som inte har betalats ut, om ett belopp som motsvarar skatteavdraget har kunnat tas i anspråk.

Utkastets bedömning: Möjligheterna för den som ska göra skatteavdrag att begära in eller tillgodogöra sig ersättning för inbetalad skatt behöver inte regleras särskilt.

Promemorians förslag överensstämmer delvis med utkastets förslag. Utkastets bedömning överensstämmer inte med promemorians. I promemorian föreslås att det ska införas uttryckliga bestämmelser om att den som ska göra skatteavdrag, redovisa och betala källskatt på utdelning av annat än pengar får betala ut utdelningen till ett särskilt konto i den skattskyldiges namn och att avkastning på tillgångar på det särskilda kontot får tas i anspråk av den som ska göra eller har gjort skatteavdrag. Det föreslås också att det utdelande bolaget eller en 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. I promemorian föreslås också att om utdelningen avser inköprätter ska källskatt på utdelning redovisas och betalas senast två månader efter det att inköprätten har utnyttjats eller avyttrats.

Remissinstanserna: *Konjunkturinstitutet, Näringslivets Regelnämnd, Näringslivets skattedelegation, till vars yttrande FAR, Finansbolagens förening, Föreningen Svenskt Näringsliv och Volvo Car Corporation ansluter sig, (NSD m.fl.), Juridiska fakultetsnämnden vid Stockholms universitet, Svenska Bankföreningen och Svensk Värdepappersmarknad*, med instämmande av *Fondbolagens förening*, framför att det är förenat med ekonomiska och juridiska risker för en aktör att hantera uppgiftslämnande och innehållande av källskatt i egenskap av godkänd mellanhand. För godkända mellanhänder är det också förenat med risker att tillåta direktnedläggning utifrån bedömningen att ett visst skatteavtal är tillämpligt. För utländska aktörer är det även fråga om att sätta sig in i och tillämpa ett annat lands lagstiftning. Sammantaget kan detta leda till ett minskat antal situationer där direktnedläggning kan göras. Detta kan i sin tur minska intresset för utländska personer att investera på den svenska aktiemarknaden, vilket kan innebära negativa konsekvenser för den svenska samhällsekonomin. Vidare anser Konjunkturinstitutet att det bör övervägas att införa tvingande lagstiftning för värdepapperscentraler och för värdepappersbolag som tillhandahåller depåttjänster att göra avdrag för källskatt på utdelning. Svenska Bankföreningen och Svensk Värdepappersmarknad motsätter sig att en godkänd mellanhand ska vara ansvarig för att göra skatteavdrag och ställer sig frågande till hur avstämningsbolag ska överlämna ansvar till godkända mellanhänder. De anser även att det blir en närmast omöjlig uppgift att enbart göra skatteavdrag på den del av utdelningen som är skattepliktig enligt den nya lagen om källskatt på utdelning. Vidare anser Svenska Bankföreningen och Svensk Värdepappersmarknad att en godkänd mellanhand inte bör göra skatteavdrag för sitt eget innehav, utan att detta bör göras av en godkänd mellanhand tidigare i kedjan. Fondbolagens förening anser att det är oklart hur det föreslagna nya förfarandet ska kunna fungera för ett fondbolag eller en förvaltare av specialfonder och menar att förslagen i delar inte är möjliga att genomföra eftersom de står i konflikt med det näringsrättsliga regelverket. *Euroclear Sweden AB (Euroclear)* ser problem med utdelande bolags eller godkänd mellanhands skyldighet att betala in den källskatt som belöper på utdelning av annat än pengar, oavsett om skattebeloppet har betalats in av den skatt-

skyldige eller inte och anser att bolaget, med nuvarande regler för värdepapperscentraler, inte kan ta den risk som detta skulle innebära. Vidare ställer Euroclear sig frågande till hur den praktiska hanteringen av källskatt ska gå till i ett scenario där utdelning i ett avstämningsbolag avbryts efter avstämningsdagen. Euroclear ifrågasätter även att det skulle vara praktiskt möjligt för en godkänd mellanhand att göra skatteavdrag för utdelning av inköpsrätter, eftersom mellanhanden måste få både information om att en teckningsrätt utnyttjats och ha rådighet över det belopp som skatteavdrag ska göras med. Slutligen ställer sig Euroclear frågande till att olika utdelningstillfällen för inköpsrätter kan redovisas i en och samma skattedeclaration. Svenska Bankföreningen och Svensk Värdepappersmarknad framför att den föreslagna regleringen är onödigt krånglig och svårhanterlig. De rutiner som används i dag fungerar väl och så vitt är känt förekommer inte något missbruk. Den föreslagna regleringen är därför onödig. *Swedish Private Equity & Venture Capital Association (SVCA)* ställer sig tveksamt till att flytta över ansvaret för inbetalning av skatt till det utdelande bolaget. SVCA ser en överhängande risk att avkastning på saken inte kommer att täcka skatteskulden med följd att utdelande bolag eller godkänd mellanhand står en väsentlig risk att behöva ligga ute med betalning av skatteskulden i väntan på indrivning av skulden från den skattskyldige.

Skälen för utkastets förslag

Utdelande bolag eller utdelande ideella föreningar ska vara ansvariga för att göra skatteavdrag

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.

I fråga om skattepliktiga utdelningar från bolag och fonder kan det konstateras att den tilltagande internationaliseringen av det finansiella systemet och digitaliseringen har medfört att inte bara de skattskyldiga för dagens kupongskatt, utan även olika mellanled, ofta finns i utlandet. Det är endast det utdelande bolaget som med säkerhet finns i Sverige. Att så är fallet medför att utgångspunkten bör vara att det yttersta ansvaret för att innehålla och redovisa källskatt på utdelning ligger på det utdelande bolaget.

I likhet med vad som anges i promemorian görs bedömningen att förfarandet för källskatt på utdelning bör vara så enkelt som möjligt och så långt det är möjligt innehålla generella regler som gäller för alla. Som *Fondbolagens förening* har påpekat kan det dock uppstå situationer i vilka promemorians förslag om sådana mer generella regler innebär att skillnader uppstår i vilka aktörer som är skyldiga att göra skatteavdrag för preliminär skatt respektive för källskatt på utdelning (se vidare avsnitt 6.2.4). Detta kan i förlängningen leda till att oönskade effekter uppstår i form av t.ex. dubbelbeskattning för obegränsat skattskyldiga personer och att förfarandet blir administrativt betungande för såväl Skatteverket som för övriga aktörer som hanterar källskatt på utdelning.

Mot den bakgrunden bedöms det finnas ett behov av att bestämmelserna om vem som ska göra skatteavdrag för källskatt på utdelning är harmoniserade med bestämmelserna om vem som ska göra skatteavdrag för

preliminär skatt. Genom att samma aktör ansvarar för att avgöra om skatteavdrag ska göras för källskatt på utdelning eller preliminär skatt bedöms förfarandet för källskatt på utdelning bli lättare att administrera, samtidigt som det är robust mot olika former av bedrägerier och skatteundandraganden.

Kupongskattelagens bestämmelser om vem som ska ansvara för att innehålla och redovisa kupongskatt överensstämmer med bestämmelserna i skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL, om vem som ska göra skatteavdrag för preliminär skatt på utdelning. Det finns inga indikationer på att dagens system medför att svåradministrerade situationer uppstår där olika aktörer görs ansvariga för att bedöma skyldigheten att göra skatteavdrag. Bedömningen är därför att de aktörer som redan i dag ansvarar för att innehålla och redovisa kupongskatt även i fortsättningen bör vara skyldiga att göra skatteavdrag för källskatt på utdelning. Aktörer som befinner sig i ett senare led i en kedja av mellanhänder bör dock, på samma sätt som föreslås i promemorian, kunna ansöka om godkännande som mellanhand för att därigenom kunna ansvara för att hantera källskatt på utdelning.

En förändring jämfört med dagens bestämmelser om kupongskatt är att utgångspunkten föreslås vara att skyldigheten att göra skatteavdrag i första hand ska åvila det utdelande bolaget. Som framgår ovan föreslås det att även utdelning som lämnas av en svensk ideell förening ska utgöra skattepliktig utdelning (se avsnitt 5.5.2). På samma sätt som i fråga om utdelande bolag ska därför en ideell förening som betalar ut skattepliktig utdelning vara skyldig att innehålla, redovisa och betala källskatt på utdelning.

Detta innebär att utgångspunkten är att det bolag eller den ideella förening som lämnar utdelning ytterst är den som är skyldig att göra skatteavdrag för källskatt på utdelning. I de fall utdelande bolag är ett avstämningsbolag enligt 1 kap. 10 § aktiebolagslagen (2005:551) ska dock i stället värdepapperscentralen anses vara utdelande bolag i vissa fall (se avsnitt 6.2.3). Genom förslagen i det avsnittet får *Svenska Bankföreningens* och *Svensk Värdepappersmarknads* synpunkter om övergången av ansvar från avstämningsbolag anses omhändertagna. Vad som avses med utdelande bolag i fråga om andelar i en värdepappersfond eller specialfond framgår av avsnitt 6.2.4. Därutöver ska i vissa fall aktörer med förvaltarregistrering anses vara utdelande bolag (se avsnitt 6.2.5). Slutligen bör förtydligas att med utdelande ideell förening avses en förening som lämnar utdelning enligt 42 kap. 18 § inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL.

Med anledning av Svenska Bankföreningens och Svensk Värdepappersmarknads synpunkter om att det blir en närmast omöjlig uppgift att enbart göra skatteavdrag på den del av utdelningen som är skattepliktig enligt den nya lagen om källskatt på utdelning, kan det konstateras att utkastet innehåller delvis andra förslag i förhållande till de förslag som lämnas i promemorian i dessa delar (se avsnitt 5.4.2). Bedömningen görs att de nu föreslagna bestämmelserna medför att det är möjligt för den som ska göra skatteavdrag att fullgöra sin skyldighet.

Till skillnad mot vad som föreslås i promemorian, och i enlighet med vad *Konjunkturinstitutet* delvis förordar, föreslås alltså att värdepapperscentraler, fondbolag, förvaringsinstitut, AIF-förvaltare samt vissa förvaltarregistrerade aktörer även fortsatt får en särskild ställning i förfarandet för källskatt på utdelning.

Även godkända mellanhänder ska kunna ansvara för att göra skatteavdrag

Att det utdelande bolaget eller den utdelande ideella föreningen alltid ska sköta innehållande, redovisning och betalning av källskatt på utdelning som bolaget eller föreningen lämnar skulle leda för långt. Det grundläggande ansvaret bör därför förenas med en möjlighet att lämna ansvaret vidare till en annan aktör. En sådan aktör, som efter godkännande av Skatteverket kan ta över ansvaret för att innehålla, redovisa och betala in källskatt på utdelning, benämns godkänd mellanhand. Bestämmelserna om godkänd mellanhand behandlas närmare i avsnitt 6.4. I sammanhanget bör det noteras att även den som är utdelande bolag för ett visst bolag kan ansöka om att bli godkänd mellanhand, för att på så sätt kunna ansvara för att hantera källskatt på utdelning från ett annat bolag – då i egenskap av godkänd mellanhand i ett senare led av kedjan av mellanhänder.

Flera remissinstanser ifrågasätter vilket intresse det kommer att finnas för att ansöka om att bli godkänd mellanhand, särskilt i fråga om utländska aktörer. Detta i kombination med att det är förenat med en risk att tillåta direktnedläggning kan enligt remissinstanserna leda till ett minskat antal direktnedläggningar. Bedömningen är dock att det är otillfredsställande att tillämpa ett system där det räcker att lämna poolade uppgifter för att kunna få direktnedläggning. En sådan ordning medför att Skatteverket har små möjligheter att kunna kontrollera att rätt skatt betalas. I stället bör uppgifter på individnivå vara en förutsättning för att tillämpa en reducerad skattesats direkt vid utdelningstillfället. Bedömningen avseende uppgiftslämnande innebär därför att uppgifter på individnivå ska vara ett krav för avtalsenliga förmåner, dvs. en lägre skattesats. För att ändå möjliggöra direktnedläggningar bör en mellanhand som inte vill lämna uppgifter på individnivå till den som betalar utdelning till mellanhanden ges möjlighet att ansöka om att själv bli godkänd mellanhand. Efter godkännande kan mellanhanden då lämna uppgifterna direkt till Skatteverket. En mellanhand som varken vill hantera källskatt på utdelning eller lämna nödvändiga uppgifter på individnivå vidare i kedjan och som därför avstår från att ansöka om att bli godkänd mellanhand, får finna sig i att det för dess kunder ska dras full källskatt och att kunderna därefter är hänvisade till att begära återbetalning av källskatt som dragits av med för högt belopp.

Med anledning av de synpunkter som *NSD m.fl.* lämnar om vilka risker en aktör tar när den agerar som godkänd mellanhand, kan det konstateras att utkastets förslag om vilka aktörer som ska ansvara för att göra skatteavdrag ser annorlunda ut än promemorians. Avsikten är att utgångspunkten ska vara att samma aktörer som i dag ansvarar för att innehålla och redovisa kupongskatt ska ansvara för att göra skatteavdrag för källskatt på utdelning. Den största förändringen för de aktörer som redan i dag hanterar kupongskatt är att det nu klagörs att uppgifter på individnivå krävs för att direktnedläggning ska kunna göras. För direktnedläggning krävs alltså att det utdelande bolaget hanterar uppgifter om individer i större utsträckning än tidigare eller använder en godkänd mellanhand som kan göra detta i utdelande bolags ställe. Det förefaller därför osannolikt att det uppstår en situation där investeringsklimatet försämras i någon betydande omfattning. Utkastets förslag ger incitament till förvaltare, vilka kommer att vara utdelande bolag, att lämna uppgifter på individnivå för

att kunna erbjuda direktnedläggning. I de fall det utdelande bolaget inte har sådana uppgifter kan de använda sig av godkända mellanhänder, vilka kan ha bättre förutsättningar att lämna uppgifter på individnivå. Den nya möjligheten att använda sig av godkända mellanhänder kan anses bidra positivt till investeringsklimatet.

Begreppet "betalar ut"

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 en mellanhand som inte är godkänd ska göra skatteavdrag, vilket inte är avsikten med reglerna. Därför är det nödvändigt att precisera vilka subjekt som ska göra skatteavdrag för källskatt på utdelning.

Det mer neutrala begreppet "betalar ut" har valts i lagtexten framför "lämnar", för att skyldigheten även ska omfatta en 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.

Utdelning som inte har betalats ut

I vissa fall kan ett bolag eller en ideell förening lämna utdelning som inte betalas ut. Så kan t.ex. ske när utdelning lämnas av annat än pengar, men även i sådana situationer som *Euroclear* lyfter fram, dvs. när ett beslut om utdelning inte efterföljs av en utbetalning. Det kan också inträffa att ett utdelande bolag, en utdelande ideell förening eller en godkänd mellanhand på grund av otillräcklig information om utdelningsmottagaren inte kan verkställa en utbetalning av beslutad utdelning. Slutligen kan utdelande bolag i vissa fall och godkända mellanhänder ta emot utdelning avseende det utdelande bolagets eller den godkända mellanhandens eget aktieinnehav.

För att även dessa situationer ska omfattas av skyldigheten att göra skatteavdrag föreslås att skatteavdrag även ska göras när ett utdelande bolag, en utdelande ideell förening eller en godkänd mellanhand hanterar skattepliktig utdelning som inte har betalats ut. Med begreppet "hanterar" åsyftas de åtgärder som utdelande bolag, utdelande ideell förening eller godkänd mellanhand vidtar för att administrera utdelningen. Det kan t.ex. handla om att distribuera utdelning av annat än pengar eller åtgärder för att avskilja belopp i syfte att möjliggöra utbetalning av utdelning vid en senare tidpunkt när tillräckliga uppgifter om mottagaren finns tillgängliga.

När det gäller utdelning avseende det utdelande bolagets eller den godkända mellanhandens eget aktieinnehav föreslås i promemorian en särskild bestämmelse med innebörden att en godkänd mellanhand ska göra skatteavdrag för skatt som ska tas ut på sådan mottagen utdelning. Genom utkastets förslag om att skatteavdrag ska göras även när ett utdelande bolag, en utdelande ideell förening eller en godkänd mellanhand hanterar skattepliktig utdelning blir dock en sådan bestämmelse överflödigt, efter-

som skatteavdrag enligt den föreslagna bestämmelsen ska göras även för utdelning som inte har betalats ut.

På det sätt som Svenska Bankföreningen och Svensk Värdepappersmarknad föreslår, hade ett alternativ i fråga om godkända mellanhänder kunnat vara att den som betalar ut utdelning till en godkänd mellanhand ska göra skatteavdrag för den utdelning som avser den godkända mellanhandens eget aktieinnehav. Med hänsyn till att utkastets förslag innebär att även utdelande bolag i vissa fall kan vara aktörer som har ett eget aktieinnehav bedöms en sådan ordning dock som mindre lämplig.

Vid utdelning av annat än pengar uppkommer det särskilda problem när det gäller skyldigheten 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 (se 10 kap. 15 § första stycket SFL). För att enkelt kunna göra skatteavdrag i dessa fall krävs att det utdelande bolaget också delar ut svenska pengar som täcker skatten eller att 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. Förfarandet är dock inte förknippat med några egentliga sanktioner annat än att den utdelningsberättigade inte kan förfoga över egendomen. Denna situation kan bestå under lång tid, med egendomen avsatt på ett särskilt konto och ingen skatt betald på utdelningen.

I promemorian föreslås därför att det utdelande bolaget, den utdelande ideella föreningen eller en godkänd mellanhand ska vara skyldig att innehålla, 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. I promemorian föreslås också en uttrycklig bestämmelse om att det utdelande bolaget, den ideella föreningen eller en godkänd mellanhand får betala utdelningen till ett särskilt konto i den skattskyldiges namn och ta i anspråk avkastning på tillgångarna på det särskilda kontot.

I likhet med det som Euroclear och *SVCA* anför görs dock bedömningen att det förfarande som föreslås i promemorian, även med möjligheten att ta avkastning på de utdelade tillgångarna i anspråk, skulle innebära ekonomiska risker för den som ska göra skatteavdrag som denne ibland inte vill eller kanske ens har möjlighet att ta. I princip skulle det innebära att statens risk för skatteuppbörden delvis läggs över på enskilda aktörer som inte själva är de skattskyldiga subjekten. Bedömningen är att detta skulle kunna minska intresset för att agera som godkänd mellanhand och därmed försämrade möjligheterna till ett väl fungerande system där direktnedläggningar ska kunna göras i möjligaste mån. Vid utdelning som inte har betalats ut ska därför, till skillnad från vad som föreslås i promemorian, skyldigheten att göra skatteavdrag gälla endast om den som ska göra skatteavdrag har kunnat ta ett belopp i anspråk som motsvarar skatteavdraget. Om den som ska göra skatteavdrag inte har kunnat ta ett belopp i anspråk som motsvarar skatteavdraget, bör vidare bestämmelserna i 59 kap. SFL om betalnings-

ansvar när skatteavdrag inte har gjorts med rätt belopp inte tillämpas (se avsnitt 6.13.2). I en sådan situation är det i stället möjligt att besluta att den skattskyldige ska betala källskatten på utdelning (se avsnitt 6.13.3).

Som anges ovan uppstår redan i dag situationer när det saknas möjlighet att ta tillgångar i anspråk som motsvarar skatteavdraget. På det sätt som *Svenska Bankföreningen* och *Svensk Värdepappersmarknad* anför finns det lösningar på hur förhållandet mellan den som ska betala in skatten och den skattskyldige hanteras. Olika lösningar kan vara lämpliga för olika situationer. Denna fråga, som i grunden är civilrättslig, bör inte regleras i skatteförfarandelagen. Bedömningen är därför att möjligheterna för den som ska göra skatteavdrag att begära in eller tillgodogöra sig ersättning för inbetalning av skatt inte behöver regleras särskilt.

Med anledning av det som Euroclear för fram avseende praktiska svårigheter att uppfylla kraven på att redovisa och göra skatteavdrag avseende utdelning av inköpsrätter kan det konstateras att även utdelning av inköpsrätter omfattas av skyldigheten att göra skatteavdrag, eftersom ett utdelande bolag eller en godkänd mellanhand hanterar sådan utdelning trots att någon utbetalning inte görs. I dessa fall gäller att skatteavdrag ska göras om ett belopp motsvarande skatteavdraget har kunnat tas i anspråk av den som ska göra skatteavdrag. Vidare bör det i sammanhanget noteras de justeringar som har gjorts i förhållande till promemorians förslag om skattskyldighetens inträde, se avsnitt 5.3.4.

I avsnitt 6.9.1 föreslås att särskild skattedeclaration ska lämnas även av utdelande bolag, utdelande ideell förening eller godkänd mellanhand som hanterar skattepliktig utdelning som inte har betalats ut. Även i de fall skatteavdrag inte görs kommer alltså Skatteverket få uppgifter på individnivå om sådan utdelning. Som redan nämnts kan Skatteverket, när skatteavdrag inte har gjorts, besluta om betalningsskyldighet för den skattskyldige (se avsnitt 6.13.3). Sammanfattningsvis ska skatteavdrag alltså göras av utdelande bolag, utdelande ideell förening eller godkänd mellanhand som betalar ut skattepliktig utdelning. Skatteavdrag ska även göras av utdelande bolag, utdelande ideell förening eller godkänd mellanhand som hanterar skattepliktig utdelning som inte har betalats ut, om ett belopp som motsvarar skatteavdraget har kunnat tas i anspråk.

Lagförslag

Förslaget medför att en ny bestämmelse, 1 §, införs i 13 b kap. SFL.

6.2.3 Utdelande bolag för avstämningsbolag i vissa fall

Utkastets förslag: Med utdelande bolag avses för avstämningsbolag värdepapperscentralen, om bolaget har uppdragit åt

1. en värdepapperscentral som hör hemma i Sverige eller en värdepapperscentral som hör hemma i en annan stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) än Sverige och som bedriver verksamhet från ett fast driftställe här att betala ut utdelningen, eller
2. en värdepapperscentral som hör hemma i en annan stat inom EES än Sverige och som inte bedriver verksamhet från ett fast driftställe här att betala ut utdelningen och värdepapperscentralen har gett in

ett åtagande till Skatteverket om att göra skatteavdrag och att lämna skattedeklaration för källskatt på utdelning.

Promemorian innehåller inget motsvarande förslag.

Remissinstanserna: Ingen remissinstans har yttrat sig särskilt i denna del.

Skälen för utkastets förslag: För att åstadkomma ett enkelt och robust förfarande för källskatt på utdelning är utgångspunkten att samma aktörer som är skyldiga att göra skatteavdrag för preliminär skatt också ska vara skyldiga att göra skatteavdrag för källskatt på utdelning (se avsnitt 6.2.2). På motsvarande sätt som enligt kupongskattelagen bör därför, i fråga om avstämningsbolag som betalar ut utdelning genom en värdepapperscentral, i stället värdepapperscentralen vara skyldig att göra skatteavdrag för källskatt på utdelning.

En förutsättning för att värdepapperscentralen ska överta skyldigheten att göra skatteavdrag är att värdepapperscentralen antingen hör hemma i Sverige eller hör hemma i en annan stat inom EES än Sverige och bedriver verksamhet från ett fast driftställe här. Även en värdepapperscentral som hör hemma i en annan stat inom EES än Sverige och inte bedriver verksamhet från ett fast driftställe här kan dock överta skyldigheten, under förutsättning att värdepapperscentralen har lämnat ett åtagande till Skatteverket om att göra skatteavdrag och att lämna skattedeklaration för källskatt på utdelning. Bestämmelsen om åtagande att göra skatteavdrag, att lämna kontrolluppgifter och lämna skattedeklaration för källskatt på utdelning behandlas i avsnitt 6.5.

I denna del bör det avslutningsvis nämnas att i vissa fall kan en förvaltare i sin tur överta skyldigheten att göra skatteavdrag (se avsnitt 6.2.5).

Lagförslag

Förslaget medför att en ny bestämmelse, 2 §, införs i 13 b kap. SFL.

6.2.4 Utdelande bolag för andelar i en värdepappersfond eller specialfond

Utkastets förslag: Med utdelande bolag avses fondbolaget för andel i en värdepappersfond som förvaltas av ett fondbolag, förvaringsinstitutet för andel i en värdepappersfond som förvaltas av ett förvaltningsbolag eller andel i en specialfond som förvaltas av en utländsk AIF-förvaltare och AIF-förvaltaren för andel i en specialfond som förvaltas av en svensk AIF-förvaltare.

I bestämmelsen förstås med *AIF-förvaltare* en juridisk person som är AIF-förvaltare enligt lagen om förvaltare av alternativa investeringsfonder, *fondbolag* ett aktiebolag som driver fondverksamhet enligt lagen om värdepappersfonder, *förvaltningsbolag* ett utländskt företag som förvaltar en värdepappersfond i Sverige och *förvaringsinstitut* ett företag som är förvaringsinstitut enligt lagen om värdepappersfonder eller lagen om förvaltare av alternativa investeringsfonder.

Promemorian innehåller inget motsvarande förslag. I promemorian görs bedömningen att med utdelande bolag avses det förvaltningsbolag

som ombesörjer utdelning från en svensk värdepappersfond eller svensk specialfond.

Remissinstanserna: *Fondbolagens förening* lyfter fram att utländska bolag som förvaltar en svensk värdepappersfond eller specialfond, i egenkap av utdelande bolag, kommer att göras ansvariga för att göra skatteavdrag för källskatt på utdelning, vilket inte är förenligt med en tidigare bedömning av regeringen av om det är möjligt. *Näringslivets Regelnämnd* anser att det behöver förtydligas hur utländska förvaltare av svenska fonder ska hantera innehållandet av källskatt på utdelning från fonderna och varför utländska förvaltare ska behandlas annorlunda än enligt den nuvarande ordningen.

Skälen för utkastets förslag: Med utdelande bolag avses i första hand det bolag som lämnar utdelning. Även svenska värdepappersfonder och svenska specialfonder kan dock lämna skattepliktig utdelning enligt den nya lagen om källskatt på utdelning (se avsnitt 5.5.2). Sådana fonder är, enligt 4 kap. 1 § lagen (2004:46) om värdepappersfonder, förkortad LVF, respektive 12 kap. 1 § lagen (2013:561) om förvaltare av alternativa investeringsfonder, förkortad LAIF, inte självständiga rättssubjekt även om inkomstskattelagens bestämmelser om juridiska personer ska tillämpas också på sådana fonder, se 2 kap. 3 § andra stycket IL. I skatteförfarandet behöver det därför klargöras vilket rättssubjekt som ska anses vara utdelande bolag i dessa fall och som därmed ska vara skyldigt att göra skatteavdrag för källskatt på utdelning.

I fråga om en värdepappersfond förvaltas denna av ett fondbolag (se 4 kap. 2 § LVF). Enligt 1 kap. 1 § första stycket 8 LVF är ett fondbolag ett svenskt aktiebolag som har fått tillstånd att driva fondverksamhet enligt 1 kap. 4 § LVF. Även ett förvaltningsbolag kan dock ges tillstånd att förvalta en värdepappersfond (se 1 kap. 6 b § LVF). Med förvaltningsbolag avses enligt 1 kap. 1 § första stycket 13 LVF ett utländskt företag som i sitt hemland har tillstånd att förvalta fondföretag. I sammanhanget kan noteras att det endast är förvaltningsbolag som hör hemma inom EES som kan ges tillstånd att förvalta en värdepappersfond (se 1 kap. 6 § LVF).

För varje värdepappersfond ska det därutöver utses ett förvaringsinstitut som har sitt säte i Sverige eller, om det är en i Sverige etablerad filial, i ett annat land inom EES (se 3 kap. 1 § LVF). Med förvaringsinstitut avses enligt 1 kap. 1 § första stycket 15 LVF en bank eller ett annat kreditinstitut som förvarar tillgångarna i en värdepappersfond och som sköter in- och utbetalningar avseende fonden.

I fråga om en specialfond förvaltas denna av en AIF-förvaltare (se 12 kap. 2 § LAIF). Enligt 1 kap. 3 § LAIF avses med AIF-förvaltare juridiska personer, vars normala verksamhet består i förvaltning av en eller flera alternativa investeringsfonder. För varje specialfond ska det därutöver utses ett förvaringsinstitut (se 9 kap. 1 § LAIF).

Enligt de nuvarande bestämmelserna i kupongskattelagen ansvarar fondbolaget eller AIF-förvaltaren för innehållande, redovisning och betalning av kupongskatt vid utdelning på andel i en värdepappersfond som förvaltas av ett fondbolag eller en specialfond som förvaltas av en svensk AIF-förvaltare (se 11 b § KupL). Vid utdelning på andel i en värdepappersfond som förvaltas av ett förvaltningsbolag eller en specialfond som förvaltas av en utländsk AIF-förvaltare är det i stället förvaringsinstitutet som har motsvarande ansvar (se 11 c § KupL).

Till skillnad mot vad som anförs i promemorian görs bedömningen att skyldigheten att göra skatteavdrag för källskatt på utdelning i fråga om värdepappersfonder och specialfonder, bör åvila samma aktörer som i dag är ansvariga för att innehålla, redovisa och betala kupongskatt enligt kupongskattelagen. Det föreslås därför att med utdelande bolag ska avses fondbolaget för andel i en värdepappersfond som förvaltas av ett fondbolag, förvaringsinstitutet för andel i en värdepappersfond som förvaltas av ett förvaltningsbolag eller för andel i en specialfond som förvaltas av en utländsk AIF-förvaltare och AIF-förvaltaren för andel i en specialfond som förvaltas av en svensk AIF-förvaltare. Därigenom bedöms *Fondbolagens förenings* synpunkter omhändertatas.

Vidare bör bestämmelsen om utdelande bolag för andelar i värdepappersfonder och specialfonder kompletteras med definitioner motsvarande de som i dag finns i kupongskattelagen av begreppen AIF-förvaltare, fondbolag, förvaltningsbolag och förvaringsinstitut.

Näringslivets Regelnämnd efterfrågar ett klargörande av hur utländska förvaltare av svenska fonder ska hantera innehållande av källskatt på utdelning från fonderna. Som framgår ovan är utgångspunkten att det utdelande bolaget ansvarar för att göra avdrag för källskatt på utdelning. Om utdelningen betalas ut till en godkänd mellanhand övertar dock den godkända mellanhanden detta ansvar (se avsnitt 6.2.6). Det avgörande för hur en utländsk förvaltare av svenska fonder ska agera är alltså om denna har ställning som godkänd mellanhand eller inte.

Lagförslag

Förslaget medför att en ny bestämmelse, 3 §, införs i 13 b kap. SFL.

6.2.5 Utdelande bolag vid förvaltarregistrering

Utkastets förslag: Som utdelande bolag avses förvaltaren vid förvaltarregistrering i vissa fall enligt aktiebolagslagen, lagen om värdepappersfonder, lagen om förvaltare av alternativa investeringsfonder eller lagen om värdepapperscentraler och kontoföring av finansiella instrument.

Promemorian innehåller inget motsvarande förslag.

Remissinstanserna: *Fondbolagens förening* anser att förpliktelsen att göra skatteavdrag avseende källskatt på utdelning från fonder måste få uppfyllas av den som har tillstånd att vara registrerad som förvaltare enligt 4 kap. 12 § lagen (2004:46) om värdepappersfonder.

Skälen för utkastets förslag: Enligt 12 § första stycket KupL gäller bestämmelserna om en värdepapperscentralers ansvar för att innehålla, betala och redovisa kupongskatt i stället förvaltaren vid förvaltarregistrering enligt vissa bestämmelser i aktiebolagslagen, lagen om värdepappersfonder, lagen om förvaltare av alternativa investeringsfonder och lagen (1998:1479) om värdepapperscentraler och kontoföring av finansiella instrument.

För att åstadkomma ett enkelt och robust förfarande för källskatt på utdelning är utgångspunkten att samma aktörer som är skyldiga att göra skatteavdrag för preliminär skatt också ska vara skyldiga att göra

skatteavdrag för källskatt på utdelning (se avsnitt 6.2.2). På motsvarande sätt som enligt kupongskattelagen, och i enlighet med vad *Fondbolagens förening* föreslår, bör därför, i stället för värdepapperscentralen, fondbolaget, förvaltningsbolaget eller AIF-förvaltaren, en förvaltare vara skyldig att göra skatteavdrag för källskatt på utdelning. Detta gäller för förvaltare vid förvaltarregistrering enligt 5 kap. 14 § aktiebolagslagen (såvitt avser förvaltare som av en värdepapperscentral som hör hemma i Sverige har fått medgivande till registrering som förvaltare), förvaltare enligt 4 kap. 12 § lagen om värdepappersfonder, förvaltare enligt 12 kap. 5 § lagen om förvaltare av alternativa investeringsfonder, eller förvaltare enligt 3 kap. 7 § lagen om värdepapperscentraler och kontoföring av finansiella instrument.

Utkastets förslag medför att det i vissa fall kan finnas fler än ett utdelande bolag för en och samma utdelning, men inte för samma andel av utdelningen. Om ett avstämningsbolag t.ex. har uppdragit åt en värdepapperscentral att betala ut utdelning och värdepapperscentralen därefter betalar ut utdelningen till en aktör som har en förvaltarregistrering, blir värdepapperscentralen utdelande bolag för de andelar av utdelningen som betalas ut till innehavare av avstämningskonton hos värdepapperscentralen, medan förvaltaren blir utdelande bolag för de andelar av utdelningen som betalas ut till förvaltaren.

Lagförslag

Förslaget medför att en ny bestämmelse, 4 §, införs i 13 b kap. SFL.

6.2.6 Utdelning som betalas ut till vissa utdelande bolag eller till en godkänd mellanhand

Utkastets förslag: Skatteavdrag ska inte göras om utdelningen betalas ut till ett utdelande bolag i vissa fall eller till en godkänd mellanhand.

Promemorians förslag överensstämmer med utkastets.

Remissinstanserna: *Svenska Bankföreningen* och *Svensk Värdepappersmarknad* ställer sig frågande till hur ett avstämningsbolag ska kunna överlämna ansvar för att göra skatteavdrag till en godkänd mellanhand och anser att bestämmelserna är oklara och bör preciseras.

Skälen för utkastets förslag

I vissa fall kan ansvaret för att göra skatteavdrag och att lämna skattedeklaration övergå till en godkänd mellanhand. Med godkänd mellanhand avses en juridisk person som har godkänts enligt 13 b kap. 8 § SFL och som ska göra skatteavdrag för källskatt på utdelning och lämna skattedeklaration för sådan skatt. Bestämmelserna om godkända mellanhänder behandlas i avsnitt 6.4.

Med anledning av *Svenska Bankföreningens* och *Svensk Värdepappersmarknads* synpunkter kan det konstateras att det redan i promemorian övervägdes om övergången av ansvar borde formaliseras på något sätt, men det bedömdes inte vara nödvändigt. Den bedömningen kvarstår. När det utdelande bolaget eller den utdelande ideella föreningen 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 eller den utdelande ideella föreningen och den som ska hantera utdelningen. Skattereglerna bör dock inte peka ut någon särskild form för att ingå ett sådant avtal. Genom att inte ha ett formellt förfarande för ansvarsövergången undviks också den situationen att utdelning betalas ut till någon som har blivit godkänd som mellanhand, men där 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 denna 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 källskatt på utdelning.

För varje andel kan det endast finnas ett utdelande bolag. Det kan dock uppstå situationer när ett utdelande bolag (t.ex. en värdepapperscentral enligt 13 b kap. 2 § SFL) betalar ut utdelning till ett annat utdelande bolag (t.ex. en förvaltarregistrerad aktör enligt 13 b kap. 4 § SFL). För att inte skatteavdrag ska göras i dessa situationer föreslås att även utdelning som betalas ut till ett utdelande bolag enligt 13 b kap. 2–4 §§ SFL undantas från skyldigheten att göra skatteavdrag för källskatt på utdelning.

Särskilt om information om huruvida en juridisk person är godkänd mellanhand

Som framgår av avsnitt 6.4.2 görs bedömningen att det bör övervägas att i förordningsform införa en skyldighet för Skatteverket att tillhandahålla information om vilka juridiska personer som är godkända mellanhänder, t.ex. genom att publicera en lista över godkända mellanhänder på en webbplats.

Det bör framhållas att offentliggörandet av en uppgift om huruvida en juridisk person är godkänd mellanhand inte i sig påverkar skyldigheten att göra skatteavdrag. Det är alltså inte en eventuell publicering av en uppgift om huruvida en juridisk person är godkänd mellanhand som avgör om undantaget i 13 b kap. 5 § SFL blir tillämpligt eller inte. Avgörande för den frågan är i stället om ett beslut om godkännande eller återkallelse av godkännande som mellanhand har fattats. En eventuell lista eller en publicering i annan form kommer dock att spegla de uppgifter som finns i beskattningsdatabasen efter att ett beslut om godkännande eller återkallelse av godkännande som mellanhand har fattats, dvs. det kommer att framgå av sådana publiceringar huruvida en juridisk person är godkänd mellanhand (se avsnitt 8).

Vanligtvis saknas det anledning för den som är skyldig att göra skatteavdrag att ifrågasätta en publicerad uppgift om huruvida en juridisk person är godkänd mellanhand. Om publicerade uppgifter sedan visar sig ha varit felaktiga bör detta i så fall naturligtvis beaktas t.ex. vid bedömningen av om det finns förutsättningar för att ta ut skattetillägg enligt 49 kap. SFL eller inom ramen för ett ärende om återkallelse av godkännande som mellanhand.

6.3 Underlag för skatteavdrag för källskatt på utdelning

Utkastets 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.

Promemorians förslag överensstämmer med utkastets.

Remissinstanserna: *Skatteverket* föreslår att uttrycket ”utdelningens bruttobelopp” ges en enhetlig betydelse som överensstämmer med dess betydelse i skatteavtalsssammanhang. *Svenska Bankföreningen* och *Svensk Värdepappersmarknad* hänvisar till de synpunkter som har lämnats i fråga om skillnaden mellan skattepliktig utdelning och skattskyldighet i den nya lagen om källskatt på utdelning.

Skälen för utkastets förslag: Med anledning av *Svenska Bankföreningens* och *Svensk Värdepappersmarknads* synpunkter bör det inledningsvis framhållas att det i utkastet görs delvis andra överväganden än i promemorian i fråga om skattepliktig utdelning och skattskyldighet, se avsnitt 5.3, 5.4 och 5.5.

Av 5 § kupongskattelagen (1970:624) 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 denna fyramånadersfrist kan rättelse ske direkt av den som ska göra skatteavdrag. Annars får den skattskyldige ansöka om återbetalning hos Skatteverket och till myndigheten lämna in underlag om beräkningen av omkostnadsbeloppet.

Skatteverket framhåller att myndighetens uppfattning är att vid tillämpning av skatteavtal ska utdelningens bruttobelopp vid utbetalning vid inlösen, likvidation och återköp anses vara den del av utbetalningen som överstiger omkostnadsbeloppet. Grunden för detta är att det av kommentarerna till OECD:s modellavtal framgår att utbetalningar som utgör återbäring av kapital normalt inte anses som utdelning. Enligt Skatteverket avses med ”utdelningens bruttobelopp” således hela det utbetalda beloppet i förslaget till 13 b kap. 6 § skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL, och den del som överstiger omkostnadsbeloppet vid tillämpning av skatteavtal.

Begreppet ”utdelningens bruttobelopp” i den nya bestämmelsen i skatteförfarandelagen måste läsas i sitt sammanhang. Ett av bestämmelsens syften är att ange hur skatteavdraget ska beräknas i de fall tillräckliga uppgifter saknas för att beräkna skattepliktig utdelning med beaktande av omkostnadsbelopp. Vad som avses med ”utdelningens bruttobelopp” i detta sammanhang är därmed inte nödvändigtvis detsamma som t.ex. det som avses vid Skatteverkets tillämpning av skatteavtal (se ställningstagande den 14 maj 2019, dnr 202 1800706-19/111). För att den som är skyldig att göra skatteavdrag i dessa situationer ändå ska kunna fullgöra sin skyldighet görs bedömningen att det är nödvändigt att ange att underlaget för skatteavdraget ska vara utdelningens bruttobelopp, dvs. det enda belopp som den som ska göra skatteavdrag har kännedom om har lämnats till den skattskyldige. Om den skattskyldige i ett senare skede kan visa att underlaget skulle ha beräknats på ett annat sätt, får den skattskyldige ansöka om återbetalning hos Skatteverket.

Den skattskyldige kan även beviljas anstånd med betalning av källskatt för en viss utdelning enligt bestämmelserna i den nya lagen om källskatt på utdelning. Denna rätt kan dock i princip aldrig bedömas av det utdelande bolaget, den utdelande ideella föreningen eller en godkänd mellanhand. Det sammanhänger med att ett av villkoren för anstånd är att den skattskyldige styrker att 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.

Lagförslag

Förslaget medför att en ny bestämmelse, 6 §, införs i 13 b kap. SFL.

6.4 Godkänd mellanhand

6.4.1 Förutsättningar för godkännande

Utkastets förslag: Skatteverket ska efter ansökan besluta om godkännande som mellanhand om den som ansökan avser

1. är en sådan juridisk person som får godkännas som mellanhand,
2. har gett in ett åtagande att göra skatteavdrag, att lämna skattedeklaration och att lämna kontrolluppgifter, och
3. med hänsyn till sina ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt är lämplig att godkännas.

Fastställda formulär ska användas för att lämna ansökan om godkännande som mellanhand och uppgifter i en sådan ansökan ska undertecknas.

Utkastets bedömning: Skatteverket, som fastställer formulären, bör även kunna göra bedömningen av om uppgifterna ska lämnas genom elektronisk eller pappersbaserad kommunikation.

Promemorians förslag överensstämmer i huvudsak med utkastets förslag och bedömning. I promemorians förslag anges att när ansökan avser ett företag som inte är en värdepapperscentral eller en i Sverige registrerad förvaltare, bör Skatteverket rådgöra med skattemyndighet i företagets hemviststat innan beslut fattas.

Remissinstanserna: *Skatteverket* föreslår att ansökningsförfarandet formaliseras och att en ansökan om att bli godkänd mellanhand ska undertecknas av behörig firmatecknare hos det ansökande bolaget. Vidare anser Skatteverket att det är oklart vad som avses med uttrycket ”rådgöra” och föreslår att den föreslagna bestämmelsen om detta bör tas bort. Slutligen föreslår Skatteverket att det bör framgå av lagtext att det är det sökande företaget som ska visa att förutsättningarna för att godkännas är uppfyllda. *Näringslivets Regelnämnd* anser att det är högst oklart vilka identifikationsuppgifter som ska krävas av en utländsk mellanhand.

Skälen för utkastets förslag och bedömning

Det är Skatteverket som fattar beslut efter ansökan om godkännande som mellanhand. Kriterierna för att godkännas som mellanhand är att den som ansökan avser

1. är en sådan juridisk person som kan bli godkänd mellanhand,
2. har gett in ett åtagande om att göra skatteavdrag för källskatt på utdelning, att lämna skattedeklaration och att lämna kontrolluppgifter, och
3. 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 godkänd mellanhand. Ekonomiska förhållanden kan avse sådant som soliditet, omfattning av verksamheten, hur företaget skött sin ekonomi, redovisning och tidigare skattebetalningar etc. Omständigheterna i övrigt har en vid innebörd. Vilka uppgifter som behövs i denna del får bestämmas av

Skatteverket i varje enskilt fall och ytterst avgöras av rättstillämpningen. En utgångspunkt bör dock vara att omständigheterna ska vara av betydelse för bedömningen av i vilken utsträckning företaget 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.

Med anledning av det som *Skatteverket* anför om att det tydligt bör framgå att det är det sökande företaget som ska visa att förutsättningarna för godkännande är uppfyllda, bör det understrykas att det vid ett ansökningsförfarande ligger i sakens natur att det är den sökande parten som ska visa att det finns förutsättningar för att bevilja ansökan. För det fall Skatteverket bedömer att en ansökan är bristfällig bör myndigheten, inom ramen för sin utrednings- och kommunikationsskyldighet enligt 40 kap. skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL, kunna hantera detta genom att t.ex. upplysa det sökande företaget om bristerna och ge företaget tillfälle att komplettera ansökan.

När det gäller beslut om godkännande av utländska företag som inte är värdepapperscentraler eller registrerade som förvaltare enligt svensk lag anför Skatteverket att det är tveksamt om myndigheten kan få nödvändig information inom ramen för det informationsutbyte som finns i dagsläget.

Det kan konstateras att det, i likhet med vad Skatteverket påpekar, inte är möjligt för myndigheten att inom ramen för nuvarande avtal m.m. om informationsutbyte rådgöra med en skattemyndighet i ett företags hemviststat på det sätt som föreslås i promemorian. Mot denna bakgrund görs bedömningen att det inte är lämpligt att ange att Skatteverket bör rådgöra med skattemyndigheten i hemviststaten i dessa fall. Som nämns ovan är utgångspunkten i ansökningsförfarandet att det är den som ansöker om godkännande som mellanhand som ska visa att det finns förutsättningar för att godkännas. För det fall myndigheten anser att en ansökan behöver kompletteras med ytterligare uppgifter om t.ex. i vilken utsträckning företaget sköter sina skatte- och avgiftsbetalningar i hemviststaten, bör Skatteverket även i denna situation kunna hantera det inom ramen för utrednings- och kommunikationsskyldigheten i 40 kap. SFL.

Ansökan ska göras på fastställt formulär

I likhet med vad som anges i promemorian görs bedömningen att en ansökan om godkännande som mellanhand ska göras på fastställt formulär. När bestämmelserna om godkända mellanhänder nu tas in i skatteförfarandelagen bör systematiken i den lagen följas. Det innebär att bestämmelsen om att en ansökan om godkännande ska lämnas på fastställt formulär föreslås införas genom en ändring i 38 kap. 1 § SFL.

Skatteverket anser att det av diverse formuleringar i promemorian framgår att det är önskvärt med en enkel och tillgänglig elektronisk lösning, vilket t.ex. kan tolkas som en webbaserad applikation, även för ansökan och särskilt för utländska företag. En sådan lösning innebär dock en relativt stor investering för Skatteverket och riktar sig till en begränsad målgrupp.

Enligt 22 kap. 3 § skatteförfarandeförordningen (2011:1261), förkortad SFF, är det Skatteverket som bestämmer hur formuläret ska utformas. I förarbetena till skatteförfarandelagens bestämmelser om fastställda formulär (prop. 2010/11:165 s. 346) anges att "[e]n teknikneutral lagstiftning förutsätter att de formkrav som ställs upp är utformade så att de tillåter såväl elektronisk som pappersbaserad kommunikation. Begreppet teknikneutralt underskriftskrav ska rymma de olika former av utställarverifiering som används (traditionell underskrift, elektronisk signatur och säkerhets-koder). Det bör också ge utrymme för ny teknik. Dessutom bör begreppet helst bära med sig den specifika innebörden som ett undertecknande har, nämligen främst att identifiera den som har undertecknat, säkerställa det undertecknades äkthet och ha bevisverkan."

Förarbetsuttalandena gjordes i en tid när utvecklingen från en miljö med pappersblanketter till ett ökat elektroniskt uppgiftslämnande ännu inte hade fått något stort genomslag. Uttalandena behöver ses i ljuset av den situation som då rådde, där det fanns en ambition om att inom skatteförfarandet möjliggöra ett elektroniskt uppgiftslämnande i större utsträckning än tidigare. Syftet var att förklara att det inte är nödvändigt att uppgifter lämnas på pappersblanketter utan att det går lika bra att lämna uppgifter elektroniskt. I det avseendet råder alltså teknikneutralitet i fråga om uppgiftslämnandets form. Däremot bör uttalandena inte tolkas på så sätt att det alltid måste finnas en möjlighet att lämna uppgifter på pappersblanketter. I prop. 2010/11:165 s. 345 anges exempelvis följande. "Den bästa lösningen är enligt regeringens bedömning en teknikneutral lag som inte innehåller några bestämmelser som reglerar förutsättningarna för elektroniskt uppgiftslämnande. En sådan reglering är flexibel och ger utrymme för successiv utveckling av formerna för uppgiftslämnandet. Det är, med hänsyn till den snabba tekniska utvecklingen, viktigt."

Genom att det är Skatteverket som fastställer formulär är det därmed också den myndighet som har bäst förutsättningar att bedöma vilken form av uppgiftslämnande som bäst uppfyller syftet med att uppgifterna ska lämnas. Om samma mål med uppgiftslämnandet kan uppnås om uppgiftslämnandet endast kan göras elektroniskt finns det inget hinder mot att så sker. Bestämmelsen att det är Skatteverket som fastställer formulär för uppgiftslämnande bör innebära att det är Skatteverket som ska göra den bedömningen. Det finns knappast någon annan aktör än Skatteverket som är bättre lämpad att göra bedömningen av hur uppgifter ska lämnas för att beskattningen ska kunna fungera på bästa sätt för såväl enskilda som Skatteverket.

I Skatteverkets bedömning av om det är lämpligt att uppgifter lämnas endast elektroniskt, finns ett antal aspekter att ta hänsyn till. Bedömningen skulle exempelvis kunna tänkas falla ut olika beroende på om det är fråga om uppgifter som alla privatpersoner i alla åldrar måste lämna, t.ex. inkomstdeklarationer, jämfört med om det enbart är företag som ska lämna uppgifter. En annan sak som kan behöva vägas in är i vilken utsträckning elektroniska uppgifter när samma säkerhet som sådana ska lämnas på papper. Vid uppgiftslämnande från utländska aktörer behöver bedömningen göras utifrån att uppgiftslämnaren kan finnas var som helst i världen. Det finns sannolikt ett antal ytterligare omständigheter som Skatteverket behöver ta hänsyn till.

Uppgifter i ansökan ska undertecknas

De uppgifter som lämnas i en ansökan om godkännande som mellanhand är av stor betydelse för prövningen av om förutsättningarna för godkännande är uppfyllda. I likhet med vad Skatteverket anför föreslås därför att ansökningsförfarandet formaliseras och att en ansökan om att bli godkänd mellanhand ska undertecknas av behörig ställföreträdare.

Lagförslag

Förslaget medför ändringar i 38 kap. 1 och 2 §§ SFL och att en ny bestämmelse, 8 §, införs i 13 b kap. SFL.

6.4.2 Vem får godkännas som mellanhand?

Utkastets 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.

Promemorians förslag överensstämmer med utkastets. I promemorian anges att Skatteverket bör publicera en lista över de företag som är godkända mellanhänder på myndighetens webbplats, men det lämnas inga författningsförslag om det.

Remissinstanserna: Ingen remissinstans har yttrat sig särskilt om promemorians förslag om vem som får godkännas som mellanhand. *Skatteverket* anser dock att kravet på att publicera en lista bör framgå i lag eller förordning och att det bör förtydligas vilket syfte och vilken status listan har samt hur den ska uppdateras vid t.ex. en återkallelse. *Euroclear Sweden AB (Euroclear)* ställer sig frågande till var information om vilka som är godkända mellanhänder kommer att finnas och anser att det är avgörande att inkludera uppgifter om vem som är godkänd mellanhand i avstämningsregistret för att möjliggöra en korrekt hantering av distribution av ett avstämningsbolags utdelning som utbetalas via en värdepapperscentral. *Näringslivets Regelnämnd* anser att det behöver klargöras om det är tänkt att inrättas ett register över godkända mellanhänder. *Svenska Bankföreningen* och *Svensk Värdepappersmarknad* ställer sig frågande till hur den som betalar ut en utdelning ska få kännedom om att utdelningsmottagaren är godkänd mellanhand. *Konjunkturinstitutet* anser att det ställs alltför stora krav på de utdelande bolagen att ha kännedom om

vilka eventuella mellanhänder som är godkända eller inte och att det kommer att vara mycket svårt för de utdelande bolagen att veta för vilka aktieägare som skatteavdrag ska göras för källskatt på utdelning.

Skälen för utkastets förslag

En utgångspunkt är att de som i nuläget får ta ansvar för kupongskattehanteringen också framgent ska få ta motsvarande ansvar avseende källskatt på utdelning. Avsikten är att den nya lagen om källskatt på utdelning inte ska göra någon skillnad på företag som hör hemma i Sverige och företag som hör hemma i någon annan stat inom EES. Alla företag som omfattas av det EU-rättsliga regelverket ska alltså ges lika goda förutsättningar att bli godkänd mellanhand.

Det föreslås därför att en värdepapperscentral som hör hemma inom EES får godkännas 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 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 och som är gemensam inom EU. Ett företag som är 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 införlivats i EES-avtalet och värdepapperscentraler inom EES likställs därför med svenska motsvarigheter.

Ett godkännande som mellanhand kan även ges till en juridisk person som hör hemma i en stat inom EES och som registrerats som förvaltare enligt 3 kap. 7 § lagen (1998:1479) 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 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 detta är framgår av 3 kap. 2 § samma lag. Om ett företag har en registrering som förvaltare 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, ett förvaltningsbolag eller en AIF-förvaltare bli godkänd mellanhand, även om bolaget inte har en registrering som förvaltare.

En utländsk juridisk person som inte är förvaltarregistrerad enligt svensk lag, men som har en motsvarande registrering i en annan stat inom EES ska också kunna godkännas som mellanhand. Om det är fråga om en utländsk juridisk person som saknar en sådan registrering, men som skulle kunna få en som förvaltare i Sverige, kan godkännande som mellanhand i stället ske enligt andra punkten.

Det finns därför skäl att erbjuda även utländska juridiska personer utanför EES möjlighet att bli godkänd mellanhand. För det första är det

bra om systemet med godkända mellanhänder omfattar så många som möjligt av de företag som agerar som mellanhänder. Ju fler företag som lämnar individualiserad information om de skattskyldiga, desto mer fullständigt blir informationsunderlaget. Om fler företag kan tillämpa direktnedläggning för sina kunder kommer skatteavdrag kunna göras med rätt belopp i fler fall. För det andra kan det med hänsyn till EU-rätten vara nödvändigt att erbjuda en möjlighet att bli godkänd mellanhand även till företag utanför EU. Den fria rörligheten för kapital gäller även i förhållande till länder utanför EU. Det kan inte uteslutas att det skulle kunna vara ett hinder för den fria rörligheten för kapital att ställa krav på ett företag i t.ex. USA att lämna individualiserad information om sina kunder till en godkänd mellanhand inom EES för att kunna tillämpa direktnedläggning för sina kunders räkning. Därför föreslås det att en utländsk juridisk person som hör hemma i en stat utanför EES också ska kunna godkännas som mellanhand om denne motsvarar en sådan juridisk person som avses i punkterna 1–3. För att säkerställa möjligheterna till indrivning och informationsutbyte måste den utländska juridiska personen därutöver höra hemma i en stat som Sverige har ingått ett skatteavtal med, vilket 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 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.

Information om huruvida en juridisk person är godkänd mellanhand

Skyldigheten att göra skatteavdrag för källskatt på utdelning påverkas av om den som utdelning betalas ut till är godkänd mellanhand eller inte (se avsnitt 6.2.6). Som flera remissinstanser har påpekat, däribland *Euroclear*, *Svenska Bankföreningen* och *Svensk Värdepappersmarknad*, behövs de aktörer som är skyldiga att göra skatteavdrag därför få tillförlitlig och uppdaterad information om vilka juridiska personer som är godkända mellanhänder. Det bör därför övervägas att i förordningsform införa en skyldighet för Skatteverket att på t.ex. en webbplats tillhandahålla information om vilka juridiska personer som är godkända mellanhänder, och om huruvida ett beslut om godkännande eller återkallelse av godkännande som mellanhand (se avsnitt 6.4.4) har överklagats till allmän förvaltningsdomstol.

Med anledning av *Näringslivets Regelnämnds* och *Svenska Bankföreningens* och *Svensk Värdepappersmarknads* önskemål om ett klargörande av om det är tänkt att inrättas ett register över godkända mellanhänder, kan det nämnas att övervägandena i fråga om sekretess för uppgift om huruvida en juridisk person är godkänd mellanhand finns i avsnitt 7. Som framgår av det avsnittet kommer Skatteverkets beskattningsdatabas att användas vid myndighetens handläggning av ärenden om godkända mellanhänder. Uppgifter om huruvida en juridisk person är godkänd mellanhand som av Skatteverket t.ex. publiceras på en webbplats eller på annat sätt tillgängliggörs, skulle alltså komma att spegla den information som finns i beskattningsdatabasen och som grundas på de beslut som har fattats i ärenden om godkända mellanhänder. Det bedöms saknas behov av att inrätta något ytterligare register eller någon ytterligare databas för att

behandla denna information, se vidare avsnitt 8 där överväganden i fråga om personuppgiftsbehandling framgår.

Euroclear för fram att i dagsläget inkluderas uppgifter om vem som är förvaltare i det närmaste per automatik och i realtid i avstämningsregistret, eftersom värdepapperscentralen utser och godkänner förvaltare enligt 3 kap. 7 § lagen (1998:1479) om värdepapperscentraler och kontoföring av finansiella instrument. I den föreslagna nya ordningen ska en mellanhand godkännas av Skatteverket och då försvinner den nuvarande kopplingen till avstämningsregistret.

På det sätt som Euroclear påpekar kommer fler aktörer än de som är registrerade förvaltare att kunna bli godkända mellanhänder. Även om en värdepapperscentral fortsatt har tillgång till uppgift om huruvida en juridisk person är registrerad förvaltare, kommer det alltså inte att vara möjligt för en värdepapperscentral att direkt genom avstämningsregistret få information om huruvida en juridisk person är godkänd mellanhand. Med den reglering som övervägs ovan görs dock bedömningen att det kommer att vara möjligt för en värdepapperscentral att behandla denna uppgift på andra sätt än genom att den registreras i avstämningsregistret. Någon ändring i lagen om värdepapperscentraler och kontoföring av finansiella instrument föreslås därför inte.

Lagförslag

Förslaget medför att en ny bestämmelse, 9 §, införs i 13 b kap. SFL.

6.4.3 Ändrade förhållanden ska meddelas Skatteverket

Utkastets förslag: Om förhållanden som legat till grund för ett beslut om godkännande som mellanhand ändras, ska den godkända mellanhanden genast lämna uppgifter om de ändrade förhållandena till Skatteverket.

Promemorian innehåller inget motsvarande förslag.

Remissinstanserna: *Skatteverket* föreslår att det ska krävas att den godkända mellanhanden varje år visar att den fortfarande uppfyller kriterierna för godkännande.

Skälen för utkastets förslag: En förutsättning för att Skatteverket löpande ska kunna kontrollera att en godkänd mellanhand uppfyller förutsättningarna för godkännande är, som *Skatteverket* påpekar, att myndigheten får kontinuerlig information om den godkända mellanhanden från skattemyndigheten i den godkända mellanhandens hemviststat. Som framgår av avsnitt 6.4.1 kan Skatteverket dock inte få sådan information inom ramen för nuvarande avtal m.m. om informationsutbyte. Det bör därför i stället ställas krav på att en godkänd mellanhand ska lämna uppgifter till Skatteverket om förhållanden som legat till grund för ett beslut om godkännande som mellanhand ändras. Bedömningen är att det inte är nödvändigt att, på det sätt som Skatteverket föreslår, ålägga den som är godkänd mellanhand att årligen komma in med underlag för att visa att förutsättningarna för godkännande som mellanhand alltjämt är uppfyllda. En skyldighet att lämna uppgift om ändrade förhållanden bedöms till-

räcklig för att Skatteverket ska kunna kontrollera den godkända mellanhandens förutsättningar att vara godkänd mellanhand.

Lagförslag

Förslaget medför att en ny bestämmelse, 10 §, införs i 13 b kap. SFL.

6.4.4 Återkallelse av godkännande

Utkastets förslag: Skatteverket ska återkalla ett godkännande som mellanhand om den godkända mellanhanden begär det eller om förutsättningarna för att godkännas som mellanhand inte är uppfyllda. Ett godkännande ska även återkallas om mellanhanden inte har fullgjort sitt åtagande.

Skatteverket får avstå från att återkalla ett godkännande som mellanhand om det finns särskilda skäl.

En godkänd mellanhands skyldigheter gäller även om godkännandet återkallas, i fråga om utdelning som har betalats ut eller tagits emot av den godkända mellanhanden före Skatteverkets beslut om återkallelse.

Promemorians förslag överensstämmer i huvudsak med utkastets.

Remissinstanserna: Ingen remissinstans har yttrat sig särskilt i denna del.

Skälen för utkastets förslag

När ska återkallelse ske?

Skatteverket ska under vissa förutsättningar återkalla ett godkännande som mellanhand.

För det första ska ett godkännande återkallas om den godkända mellanhanden själv begär det.

Ett godkännande ska också återkallas om förutsättningarna för att godkännas som mellanhand inte är uppfyllda. Härmed avses främst de situationer när den godkända mellanhanden inte längre är lämplig att vara godkänd mellanhand. Det kan t.ex. inträffa om den godkända mellanhandens ekonomiska förhållanden försämrats eller om den godkända mellanhanden är inblandad i ekonomisk brottslighet eller annars medverkar 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 har andra former för nedläggning och avveckling av företag än konkurs och likvidation och syftet är att återkallelse ska kunna ske även i dessa fall. Det avgörande för bedömningen är om förutsättningarna för att godkännas som mellanhand inte längre är uppfyllda. 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 kan vara att den godkända mellanhanden inte längre är ett sådant företag som kan bli godkänd mellanhand, t.ex. i situationer då företaget saknar förutsättningar att vara registrerat som förvaltare.

Slutligen ska ett godkännande återkallas om en godkänd mellanhand inte fullgör det åtagande gentemot Skatteverket som mellanhanden har gjort i samband med ansökan. Om den godkända mellanhanden t.ex. inte gör skatteavdrag på ett korrekt sätt, inte lämnar skattedeklaration eller inte 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 en påminnelse eller ett föreläggande i någon del. Det är ytterst en fråga för rättstillämpningen att närmare avgöra i vilka fall en återkallelse ska ske. En utgångspunkt bör dock vara att om den godkända mellanhandens beteende varit sådant att något godkännande inte alls skulle ha meddelats bör det också finnas förutsättningar för återkallelse.

Liksom andra beslut enligt skatteförfarandelagen gäller beslut om återkallelse av godkännande som mellanhand omedelbart (se 68 kap. 1 § SFL).

Särskilda skäl

Om det finns grund för återkallelse av ett godkännande som mellanhand är utgångspunkten att återkallelse ska ske.

Det kan dock förekomma situationer eller omständigheter som gör att en återkallelse av godkännandet i det enskilda fallet framstår som oskälig. När en återkallelse av godkännandet sker kommer företaget t.ex. inte längre kunna erbjuda sina kunder direktnedläggning och därigenom förlora en konkurrensfördel.

Det kan även förekomma situationer där ett företag endast under en kortare tid inte har uppfyllt förutsättningarna för godkännande som mellanhand och där förutsättningarna därefter varit uppfyllda. I ett sådant läge framstår det som onödigt administrativt betungande för Skatteverket att myndigheten skulle vara skyldig att först återkalla ett godkännande för att därefter återigen godkänna företaget som mellanhand på grundval av en ny ansökan.

Det bör därför finnas en möjlighet för Skatteverket att underlåta att återkalla ett godkännande om de rättsföljder som är knutna till återkallelsen vid en samlad bedömning framstår som oproportionerliga.

Det bör framhållas att den nu föreslagna bestämmelsen inte är avsedd att fungera som en allmän möjlighet att vidta rättelse av brister. Det är ytterst en fråga för rättstillämpningen att närmare avgöra i vilka fall en återkallelse ska ske. En utgångspunkt bör dock vara att om den godkända mellanhandens beteende varit sådant att något godkännande inte alls skulle ha meddelats bör det inte finnas särskilda skäl att underlåta återkallelse. En annan utgångspunkt bör vara att det vid bedömningen av om det finns särskilda skäl ska vägas in om företaget har vidtagit rättelse och om situationen beror på företagets eget agerande eller planering av en verksamhet eller om det rör sig om omständigheter som ligger utanför företagets kontroll.

Vid återkallelse på grund av missbruk av systemet med godkända mellanhänder bör särskilda skäl för att underlåta återkallelse inte anses föreligga.

Konsekvenser av att ett godkännande återkallas

Så länge den godkända mellanhandens godkännande inte har återkallats är mellanhanden ansvarig för att fullgöra sina skyldigheter som godkänd mellanhand. Det är först när Skatteverket har fattat beslut om återkallelse av godkännande som mellanhandens skyldigheter upphör. Skyldigheterna upphör dock inte avseende utdelning som mellanhanden har betalat ut eller tagit emot dessförinnan i sin egenskap av godkänd mellanhand. Därför föreslås en bestämmelse som klargör att en godkänd mellanhands skyldigheter för utdelning som betalats ut eller tagits emot, inte upphör när Skatteverket fattar beslut om återkallelse av godkännande.

Som framgår av avsnitt 6.4.2 bör det övervägas att i förordningsform införa en skyldighet för Skatteverket att på t.ex. en webbplats tillhandahålla information om bl.a. vilka juridiska personer som är godkända mellanhänder. En publicering av en sådan lista påverkar inte i sig en godkänd mellanhands åtaganden. Avgörande för dessa är i stället om ett beslut om godkännande eller återkallelse av godkännande som mellanhand har fattats och om utdelning har tagits emot eller betalats ut av den godkända mellanhanden.

Lagförslag

Förslaget medför att tre nya bestämmelser, 11–13 §§, införs i 13 b kap. SFL.

6.5 Åtagande att göra skatteavdrag m.m.

Utkastets förslag: En utländsk juridisk person som är utdelande bolag i vissa fall eller som ansöker om godkännande som mellanhand ska ge in ett åtagande till Skatteverket om att göra skatteavdrag och att lämna skattedeklaration för källskatt på utdelning. En utländsk juridisk person som ansöker om godkännande som mellanhand ska även ge in ett åtagande till Skatteverket om att lämna kontrolluppgifter om räntekomster och annan avkastning på fordringsrätter, avkastning på delägarätter, avyttring av andelar i vissa fonder och fondföretag, avyttring av fordringsrätter och vissa andra delägarätter, vissa andra förhållanden samt om utländska förhållanden.

Ett åtagande enligt första stycket ska innehålla nödvändiga identifikationsuppgifter för utdelande bolag.

Promemorians förslag överensstämmer delvis med utkastets. I promemorian föreslås att en ansökan om godkännande som mellanhand ska innehålla ett åtagande om att göra skatteavdrag för källskatt på utdelning. I övrigt innehåller promemorian inget motsvarande förslag.

Remissinstanserna: *Skatteverket* föreslår att bestämmelserna om ansökan om att bli godkänd mellanhand harmoniseras med bestämmelserna om åtagande för utländska värdepapperscentraler att göra skatteavdrag enligt 10 kap. 22 § skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL, och att även en utländsk mellanhand som inte är värdepapperscentral ska omfattas av de nya, harmoniserade bestämmelserna. Slutligen föreslår

Skatteverket att åtagandet uttryckligen ska omfatta en skyldighet att lämna skattedeklaration.

Skälen för utkastets förslag: Den som är utdelande bolag i vissa fall eller som ansöker om godkännande som mellanhand ska ge in ett åtagande till Skatteverket om att göra skatteavdrag för källskatt på utdelning. En motsvarande bestämmelse finns i fråga om preliminär skatt 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. På motsvarande sätt som i fråga om åtagandet enligt den bestämmelsen bedöms det nu föreslagna åtagandet i och för sig innefatta ett åtagande om att även lämna skattedeklaration och betala in källskatten, se regeringens uttalanden i prop. 2015/16:10 s. 318, 319 och 380. I vissa fall ska dock en särskild skattedeklaration lämnas trots att det inte finns någon skyldighet att göra skatteavdrag (se avsnitt 6.9.1). Mot den bakgrunden görs bedömningen, i likhet med vad *Skatteverket* anför, att åtagandet om att göra skatteavdrag av tydlighetsskäl även bör omfatta en skyldighet att lämna en skattedeklaration. En ansökan om godkännande som mellanhand innebär alltså ett åtagande om att göra skatteavdrag såväl som en skyldighet att lämna skattedeklaration och betala in avdragen skatt.

Skatteverket framför önskemål om att ett beslut om godkännande som mellanhand också ska innebära att den utländska mellanhanden ska göra avdrag för preliminär skatt och lämna kontrolluppgifter avseende utdelningar till fysiska personer som är obegränsat skattskyldiga. Myndigheten påtalar 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 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 godkända mellanhänder. Så ser reglerna ut även i dag och effekten blir exakt densamma om det t.ex. finns en utländsk förvaltare som hanterar kupongskatt och som samtidigt har svenska kunder.

Det kan konstateras att godkända mellanhänder i vissa fall kommer att behöva lämna kontrolluppgifter om avkastning på delägarätter (se avsnitt 6.8). Som Skatteverket lyfter fram kompletteras bestämmelsen om åtagande för utländska värdepapperscentraler att göra skatteavdrag i 10 kap. 22 § SFL med en bestämmelse om åtagande att lämna kontrolluppgifter i 23 kap. 8 § SFL. Även om skyldigheten att lämna skattedeklaration och betala in avdragen skatt bedöms följa av åtagandet att göra skatteavdrag, bör en bestämmelse motsvarande den i 23 kap. 8 § SFL införas i fråga om godkända mellanhänders åtagande att lämna kontrolluppgifter. Detta för att följa systematiken i skatteförfarandelagen. Det föreslås därför att den som ansöker om godkännande som mellanhand även ska ge in ett åtagande till Skatteverket om att lämna kontrolluppgifter enligt 17, 19–22 kap. och 23 kap. 2 § SFL.

Vidare föreslås att åtaganden enligt den föreslagna bestämmelsen, i likhet med vad som gäller för åtaganden enligt t.ex. 10 kap. 22 § SFL, ska

ges in på fastställt formulär. Det bör övervägas att i förordningsform reglera vad som avses med nödvändiga identifikationsuppgifter.

Lagförslag

Förslaget medför ändring i 38 kap. 1 § SFL och att en ny bestämmelse, 14 §, införs i 13 b kap. SFL.

6.6 Uppgiftsskyldighet

6.6.1 Uppgiftsskyldighet för den som gör skatteavdrag för källskatt på utdelning

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

Promemorians förslag överensstämmer med utkastets.

Remissinstanserna: Ingen remissinstans har yttrat sig särskilt i denna del.

Skälen för utkastets förslag: 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 (1970:624), förkortad KupL. 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. 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.

Lagförslag

Förslaget medför att en ny bestämmelse, 15 § införs i 13 b kap. skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL.

6.6.2 Uppgiftsskyldighet för vissa utdelande bolag

Utkastets förslag: Utdelande bolag som är värdepapperscentral, fondbolag, förvaringsinstitut eller AIF-förvaltare ska löpande lämna uppgift till Skatteverket om förvaltarregistrering.

Promemorian innehåller inget motsvarande förslag.

Remissinstanserna: Ingen remissinstans har yttrat sig särskilt i denna del.

Skälen för utkastets förslag: Enligt 12 § andra stycket KupL ska en värdepapperscentral eller den som annars ansvarar för innehållande av kupongskatt vid redovisning av kupongskatt lämna uppgift till Skatteverket om förvaltning. För att ge Skatteverket goda utrednings- och kontrollmöjligheter behöver myndigheten även i förfarandet för källskatt på utdelning få motsvarande information, dvs. få kännedom om vilka aktörer som agerar som utdelande bolag. I vissa fall kan en förvaltare vara utdelande bolag (se avsnitt 6.2.5). Information om vem som har getts en förvaltarregistrering enligt de bestämmelser som är aktuella i fråga om källskatt på utdelning finns hos den aktör som har lämnat medgivande till registreringen, dvs. hos t.ex. värdepapperscentralen, fond- eller förvaltningsbolaget. Det bedöms därför vara nödvändigt att införa en bestämmelse motsvarande 12 § andra stycket KupL som innebär att de aktörer som är utdelande bolag för vissa avstämningsbolag respektive för andelar i en värdepappersfond eller specialfond löpande ska lämna uppgift till Skatteverket om förvaltning enligt 13 b kap. 4 § SFL. Sådana uppgifter ska lämnas enligt fastställt formulär. Genom att Skatteverket får uppgift om förvaltning enligt 4 § kan Skatteverket kontrollera att dessa förvaltare har fullgjort sin skyldighet att göra skatteavdrag.

Lagförslag

Förslaget medför ändring i 38 kap. 1 § SFL och att en ny bestämmelse, 16 §, införs i 13 b kap. SFL.

6.7 Övriga bestämmelser om skatteavdrag

6.7.1 När tillräckliga uppgifter saknas för att avgöra utdelningsmottagarens skattskyldighet

Utkastets förslag: Om utdelande bolag, utdelande ideell förening eller godkänd mellanhand som betalar ut eller hanterar utdelning inte har tillräckliga uppgifter för att avgöra om den som tar emot utdelningen är skattskyldig enligt lagen om källskatt på utdelning, ska skatteavdrag för källskatt på utdelning göras.

Skatteavdrag enligt 10 kap. skatteförfarandelagen ska inte göras från utdelning från vilken skatteavdrag har gjorts för källskatt på utdelning.

Promemorian innehåller inget motsvarande förslag.

Remissinstanserna: *Skatteverket* anser att det bör klargöras om det i första hand är bestämmelserna i 10 kap. eller i det nya 13 b kap. skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL, som ska tillämpas vid osäkerhet om den som har rätt till utdelningen är begränsat eller obegränsat skattskyldig.

Skälen för utkastets förslag: För att skatteavdrag för källskatt på utdelning ska kunna göras med tillämpning av en annan skattesats än den högsta krävs att den som ska göra skatteavdrag har uppgifter på individnivå om utdelningsmottagaren (se avsnitt 4.2, 6.9.2 och 6.9.3). Om tillförlitliga uppgifter om utdelningsmottagarens skatterättsliga hemvist saknas är det svårt att avgöra om utdelningsmottagaren är obegränsat eller

begränsat skattskyldig. Utgångspunkten är då att skatteavdrag för källskatt på utdelning ska göras eftersom det av tillgängliga uppgifter inte framgår att utdelningsmottagaren är obegränsat skattskyldig och alltså inte undantagen från skattskyldighet för källskatt på utdelning.

Avsikten är att samma aktörer som är skyldiga att göra skatteavdrag för preliminär skatt även ska vara skyldiga att göra skatteavdrag och att lämna skattedeclaration för källskatt på utdelning (se avsnitt 6.2.2). I 10 kap. 16 § 1 och 2 SFL finns ett undantag från skyldighet att göra skatteavdrag för preliminär skatt som innebär att skatteavdrag inte ska göras från ränta eller utdelning till fysiska personer som är begränsat skattskyldiga i Sverige eller från ränta eller utdelning som enligt skatteavtal är helt undantagen från beskattning i Sverige.

När en och samma aktör är skyldig att göra skatteavdrag för såväl källskatt på utdelning som preliminär skatt och aktören saknar uppgifter på individnivå om utdelningsmottagaren kan följderna bli att aktören skulle vara skyldig att göra skatteavdrag för både källskatt på utdelning och preliminär skatt.

För att undvika sådana situationer föreslås, i enlighet med vad *Skatteverket* efterfrågar, en bestämmelse som anger att skatteavdrag ska göras för källskatt på utdelning när den som ska göra skatteavdrag inte har tillräckliga uppgifter för att avgöra om den som tar emot utdelningen är skattskyldig enligt lagen om källskatt på utdelning. I syfte att undvika att skatteavdrag görs även för preliminär skatt i dessa situationer föreslås ett tillägg till 10 kap. 18 § SFL, med innebörden att skatteavdrag för preliminär skatt inte ska göras från utdelning från vilken skatteavdrag har gjorts för källskatt på utdelning. I sammanhanget kan det noteras att det endast föreslås ett undantag från skyldigheten att göra skatteavdrag enligt 10 kap. SFL. Det föreslås ingen ändring av skyldigheten att lämna kontrolluppgift enligt 19 kap. SFL.

Lagförslag

Förslaget medför ändring i 10 kap. 18 § SFL och att en ny bestämmelse, 17 §, införs i 13 b kap. SFL.

6.7.2 Återbetalning och föreläggande i vissa fall

Utkastets förslag: 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.

Promemorians förslag överensstämmer med utkastets.

Remissinstanserna: Ingen remissinstans har yttrat sig särskilt i denna del.

Skälen för utkastets förslag: 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 innehåll 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. För det fall skatteavdrag har gjorts med för högt belopp kan den skattskyldige ansöka om tillgodoräknande hos Skatteverket (se avsnitt 6.13.4).

Lagförslag

Förslaget medför att en ny bestämmelse, 18 §, införs i 13 b kap. SFL.

6.8 Skyldigheten att lämna kontrolluppgift om avkastning på delägarätter för begränsat skattskyldiga

Utkastets bedömning: Det finns inget behov av nya bestämmelser när det gäller vilka kontrolluppgifter som ska lämnas även för begränsat skattskyldiga.

Promemorians förslag överensstämmer inte med utkastets bedömning. I promemorian föreslås att kontrolluppgift för begränsat skattskyldig inte ska lämnas när uppgift om utdelningen finns med i en redovisning av källskatt på utdelning. Undantaget föreslås dock inte gälla för sådana kontrolluppgifter som ska lämnas på grund av vissa internationella åtaganden.

Remissinstanserna: *Skatteverket* framför att det finns en rad överenskommelser om automatiskt informationsutbyte på olika områden och att de uppgifter som i dag lämnas i kontrolluppgifter behövs för att tillgodose behovet av uppgifter för att Sverige ska kunna leva upp till sina åtaganden när det gäller informationsutbyte. Skatteverket påpekar också att myndigheten har rätt att föreskriva att kontrolluppgift inte behöver lämnas om uppgiften inte fyller en funktion. *Svenska Bankföreningen* och *Svensk Värdepappersmarknad* anför att den som eventuellt ska lämna en kontrolluppgift inte nödvändigtvis är samma person som den som ska lämna en skattedeklaration och därför inte har kännedom om vad som har redovisats i skattedeklarationen.

Skälen för utkastets bedömning: I 23 kap. 2 § skatteförordningen (2011:1244), förkortad SFL, anges vilka kontrolluppgifter som ska lämnas även för begränsat skattskyldiga. Som anges i avsnitt 4.2 ska den redovisning som lämnas i en särskild skattedeklaration avseende källskatt på utdelning innehålla uppgifter på individnivå i den utsträckning det är möjligt. Det kan emellertid fortfarande finnas skäl för att kontrolluppgift ska lämnas avseende avkastning på delägarätter för begränsat skattskyldiga i de fall kontrolluppgiften innehåller uppgifter som behövs för internationellt informationsutbyte. Skatteverket kan, enligt 16 § förordningen (1990:320) om ömsesidig handräckning i skatteärenden, ingå överenskommelser med behöriga myndigheter i andra stater och jurisdiktioner om automatiskt informationsutbyte. Det är därför inte helt okomplicerat att, enbart utifrån vad som anges i lagtexten, avgöra om den särskilda skattedeklarationen avseende källskatt på utdelning kommer att fullt ut motsvara de uppgifter som i dag lämnas i kontrolluppgift om avkastning på delägarätter enligt 19 kap. SFL. Det är Skatteverket som hanterar det inter-

nationella informationsutbytet. Det är därför också Skatteverket som bäst kan bedöma om en kontrolluppgift, vid sidan om särskild skattedeklaration, behövs eller inte behövs för det internationella informationsutbytet. Såsom *Skatteverket* framför kan myndigheten föreskriva att en kontrolluppgift inte behöver lämnas om det saknas behov av uppgiften. Det är därför lämpligast att låta bestämmelserna om kontrolluppgifter för begränsat skattskyldiga kvarstå, så att Skatteverket kan avgöra om kontrolluppgift behöver lämnas eller inte. Därmed bör även *Svenska Bankföreningens* och *Svensk Värdepappersmarknads* synpunkter omhändertas. Bedömningen är mot denna bakgrund, till skillnad från vad som föreslås i promemorian, att ingen ändring behöver göras när det gäller vilka kontrolluppgifter som ska lämnas även för begränsat skattskyldiga. Vad som gäller i fråga om åtagande att lämna kontrolluppgift behandlas i avsnitt 6.5.

6.9 Redovisning av källskatt på utdelning

6.9.1 Redovisning ska ske i särskild skattedeklaration

Utkastets förslag: Skatteavdrag för källskatt på utdelning ska redovisas i en särskild skattedeklaration. En sådan skattedeklaration ska lämnas för varje utdelningstillfälle. Skattedeklaration ska lämnas även när utdelning inte har betalats ut och skatteavdrag inte har gjorts. Uppgift som lämnas i en särskild skattedeklaration för källskatt på utdelning ska inte också behöva lämnas i en arbetsgivardeklaration.

Promemorians förslag överensstämmer i huvudsak med utkastets. I promemorian föreslås ingen begränsning av uppgiftslämnandet i en arbetsgivardeklaration gällande uppgift om skatteavdrag avseende källskatt på utdelning.

Remissinstanserna: *Skatteverket* anför bl.a. att det behövs ett tillägg i den föreslagna ändringen i 26 kap. 19 § skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL, eftersom skatteavdraget för källskatt på utdelning annars kommer att behöva redovisas både i en särskild skattedeklaration och i en arbetsgivardeklaration. Vidare föreslår Skatteverket att redovisning av källskatt på utdelning endast ska ske elektroniskt. *Svenska Bankföreningen* och *Svensk Värdepappersmarknad* förordar ett förfarande som innebär att särskilda skattedekclarationer ska lämnas gemensamt vid ett tillfälle, lämpligtvis året efter det år då utdelningen lämnades.

Skälen för utkastets förslag

Innehållandet av källskatt på utdelning föreslås ske genom skatteavdrag (se avsnitt 6.2). Enligt 26 kap. 2 § 1 SFL ska den som är skyldig att göra skatteavdrag lämna skattedeklaration. Kopplingen mellan skatteavdrag och skattedeklaration finns således redan i skatteförfarandelagen och föreslås gälla även för den nya källskatten på utdelning. Detta innebär att redovisningen av skatten ska ske i skattedeklaration, vilket bedöms främja en enkel och enhetlig redovisning i skattesystemet.

I skatteförfarandelagen finns bestämmelser om ett antal olika typer av skattedeklarationer (26 kap. 3–9 §§ SFL). Den form av skattedeklaration som passar bäst för det nu aktuella förfarandet bedöms vara den särskilda skattedeklarationen (26 kap. 7–9 §§ SFL). Begreppet särskild skattedeklaration används för olika former av skattedeklarationer som inte passar in under de övriga formerna. Även om de nu aktuella skattedeklarationerna kommer att lämnas i ett relativt stort antal, bedöms det vara mer lämpligt att hänföra dem till en existerande form av skattedeklaration än att införa en ny form.

När det gäller vid vilken tidpunkt som skattedeklarationen ska lämnas saknas det skäl att frånga den ordning som gäller i dag, dvs. att skattedeklarationen ska lämnas vid en fast tidpunkt räknat från varje utdelningstillfälle (se även avsnitt 6.9.4). Mot bakgrund av vad *Svenska Bankföreningen* och *Svensk Värdepappersmarknad* anför bör det här nämnas att de som hanterar kupongskatt enligt dagens regelverk är vana att redovisa varje utdelning för sig. Det är vidare inte främmande att inom ramen för skatteförfarandelagen lämna skattedeklaration för en enstaka händelse (se t.ex. 26 kap. 9 § SFL).

Det föreslås alltså att 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 5.3.4). Här kan vidare nämnas att kravet i 26 kap. 18 § 2 SFL om att en skattedeklaration ska innehålla uppgift om den redovisningsperiod som redovisning lämnas för inte gäller för en särskild skattedeklaration avseende källskatt på utdelning, eftersom en sådan redovisningsperiod saknas i detta sammanhang.

Särskild skattedeklaration ska lämnas av den som är skyldig att göra skatteavdrag för källskatt på utdelning (se avsnitt 6.2.2). Det innebär att ett utdelande bolag som inte ska göra ett sådant skatteavdrag, t.ex. på grund av att hela utdelningen lämnas till en godkänd mellanhand, inte heller behöver lämna särskild skattedeklaration.

Skattedeklaration ska lämnas i vissa fall när skatteavdrag inte har gjorts

I vissa fall hanterar utdelande bolag, utdelande ideell förening eller godkänd mellanhand skattepliktig utdelning som inte betalas ut (se avsnitt 6.2.2). Om belopp som motsvarar skatteavdraget inte kan tas i anspråk finns i dessa fall ingen skyldighet att göra skatteavdrag för det utdelande bolaget, den utdelande föreningen eller den godkända mellanhanden. Med en ordning där endast den som är skyldig att göra skatteavdrag ska lämna skattedeklaration skulle någon skyldighet att lämna särskild skattedeklaration i dessa fall inte finnas för utdelande bolag, utdelande ideell förening eller godkänd mellanhand.

För att Skatteverket ska ges möjlighet att kontrollera och utreda huruvida en aktör uppfyller sin skyldighet att göra skatteavdrag eller gör en korrekt bedömning av att någon sådan skyldighet inte finns, behöver Skatteverket även få information om vissa av de utdelningar för vilka skatteavdrag inte görs. Av den anledningen föreslås bestämmelser som innebär att en särskild skattedeklaration ska lämnas även när utdelning inte har betalats ut och skatteavdrag inte har gjorts.

Samma uppgift ska inte lämnas flera gånger

Av 26 kap. 19 § 1 och 3 SFL framgår bl.a. att en arbetsgivardeklaration ska innehålla uppgift om sammanlagda skatteavdrag samt den sammanlagda ersättning som utgörs av ränta, utdelning och annan avkastning och som utbetalaren är skyldig att göra skatteavdrag för. I syfte att undvika att samma uppgifter måste lämnas flera gånger föreslås en begränsning av uppgiftslämnandet i arbetsgivardeklarationen. Uppgift om utdelning som det ska göras skatteavdrag för behöver inte lämnas i en arbetsgivardeklaration, om samma uppgift lämnas i en särskild skattedeclaration avseende källskatt på utdelning. Detsamma föreslås gälla för uppgift om skatteavdrag avseende källskatt på utdelning, i enlighet med *Skatteverkets* förslag.

Formerna för uppgiftslämnandet

Skatteverket anser att elektroniska lösningar för uppgiftslämnande är särskilt angelägna för att utdelande bolag, ideella föreningar och godkända mellanhänder ska kunna lämna skattedeclaration utan höga administrativa kostnader och på de olika sätt som är lämpliga för olika avsändare. Skatteverket anser att kravet på att lämna skattedeclarationen på fastställt formulär innebär en skyldighet för myndigheten att tillhandhålla formulär som inte enbart är elektroniska, dvs. att även t.ex. pappersformulär ska tillhandhållas. Möjligheten att lämna skattedeclarationen på annat sätt än elektroniskt gör att Skatteverket måste ha rutiner och systemstöd för att hantera sådana deklarerationer, vilket gör att de initiala och löpande kostnaderna blir relativt höga i förhållande till nyttan.

Enligt 38 kap. 1 § 3 SFL ska fastställda formulär användas för att lämna deklarerationer. Vidare framgår av 22 kap. 3 § första stycket skatteförordningen (2011:1261), förkortad SFF, att det är Skatteverket som ska fastställa sådana formulär. I likhet med vad som uttalas ovan i fråga om ansökan om godkännande som mellanhand (se avsnitt 6.4.1) görs bedömningen att bestämmelsen om att det är Skatteverket som fastställer formulär för deklarerationer innebär att det är Skatteverket som ska göra bedömningen av i vilken form uppgifterna ska lämnas.

Lagförslag

Förslaget medför ändringar i 26 kap. 1, 2 och 19 §§ SFL och att en ny bestämmelse, 9 a §, införs i 26 kap. SFL.

6.9.2 Grundläggande uppgifter som ska lämnas i en särskild skattedeclaration

Utkastets förslag: En särskild skattedeclaration avseende källskatt på utdelning ska innehålla uppgift om

- identifikationsuppgifter för den andel som utdelningen härrör från,
- tidpunkten för utdelningstillfället, och
- det sammanlagda beloppet avseende skatteavdrag för källskatt på utdelning.

Utkastets bedömning: Den befintliga regleringen om att samtliga skattedeclarationer ska innehålla nödvändig identifikationsuppgifter

kommer att omfatta även särskild skattedeklaration för källskatt på utdelning.

Promemorians förslag och bedömning överensstämmer i huvudsak med utkastets.

Remissinstanserna: *Skatteverket* efterlyser en reglering av vilka identifikationsuppgifter som en skattedeklaration ska innehålla för den skattskyldige. *Svenska Bankföreningen* och *Svensk Värdepappersmarknad* anser att det bör framgå direkt av lagtext vilka identifikationsuppgifter som ska lämnas i skattedeklarationen. De ställer sig även frågande till varför identifikationsuppgifter behövs i de fall skatteavdrag görs med den högsta skattesatsen och anser att det bör räcka att redovisa utdelningsbeloppet.

Skälen för utkastets förslag och bedömning

Uppgiftslämnandet avseende källskatt på utdelning bör vara så heltäckande som möjligt. Det främsta skälet för att kräva uppgifter på individnivå är att förebygga fel och fusk såväl i den löpande redovisningen som vid återbetalningar. Med stöd av uppgifter på individnivå kan Skatteverket utforma kontroll av t.ex. hemvistuppgifter på ett mer effektivt sätt. En grundtanke är således att det utdelande bolaget, den ideella föreningen och de godkända mellanhänder som är ansvariga för att hantera skatten ska lämna så detaljerade uppgifter som möjligt. Genom att kommunicera direkt 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 eller den ideella föreningen till utdelningsmottagarna ska således vara så fullständigt som möjligt när skattedeklaration 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 har Skatteverket begränsade avstämningsmöjligheter, vilket ökar risken för felaktiga återbetalningar. Att Skatteverket ges bättre möjligheter 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 relativt nyligen uppmärksammade uppgifter om att aktörer inom det finansiella systemet ägnar sig åt affärer som syftar till att utnyttja dessa brister. 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. Som framgår av avsnitt 6.9.1 är det Skatteverket som bestämmer hur uppgifterna ska lämnas. Skatteverket har i sitt remissyttrande gett uttryck för önskemål om att uppgifter i bl.a. en

skattedeklaration ska kunna lämnas elektroniskt. Om Skatteverket beslutar att uppgifter kan lämnas elektroniskt, kan konstateras att det i viss mån bör minska den administrativa bördan för den som ska lämna uppgifter.

I det följande anges vilka uppgifter som ska lämnas i en särskild skattedeklaration avseende källskatt på utdelning.

Nödvändiga identifikationsuppgifter

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 angivet när det gäller identifikationsuppgifter för t.ex. en arbetstagare i en arbetsgivardeklaration. Därmed avses identifikationsuppgifter för den som lämnar skattedeklarationen, men också för alla andra som berörs av uppgifterna i skattedeklarationen.

Svenska Bankföreningen och *Svensk Värdepappersmarknad* anser att det bör framgå direkt av lagtext vilka identifikationsuppgifter som ska lämnas i skattedeklarationen. Bedömningen görs dock att den befintliga lagregleringen är tillräcklig och att det är tillräckligt att ytterligare krav på vad en särskild skattedeklaration avseende källskatt på utdelning ska innehålla regleras i förordning.

Svenska Bankföreningen och Svensk Värdepappersmarknad ställer sig frågande till varför identifikationsuppgifter behövs i de fall skatteavdrag görs med den högsta skattesatsen och anser att det bör räcka att redovisa utdelningsbeloppet. Det kan dock konstateras att lämnandet av sådan information medför att Skatteverket får samma information som finns hos det utdelande bolaget, den utdelande ideella föreningen eller den godkända mellanhanden. På det viset blir informationsträdet mer fullständigt och Skatteverket kan vid en begäran om återbetalning i högre grad stämma av mot tidigare redovisning och den skatteinbetalning som faktiskt har gjorts. Genom att identifikationsuppgifter lämnas även i dessa fall bedöms förfarandet för källskatt på utdelning bli än mer robust och mindre sårbart för fel och fusk.

Identifikationsuppgifter för den andel som utdelningen härrör från

Identifikationsuppgifter ska lämnas om vilken andel som utdelningen är hänförlig till. Det bör övervägas att införa bestämmelser om vad som avses med identifikationsuppgifter i förordningsform.

Tidpunkten för utdelningstillfället

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 informationstråd.

Det sammanlagda beloppet för skatteavdrag

Uppgift ska lämnas om det sammanlagda beloppet för skatteavdrag. Det är summan av alla enskilda belopp för skatteavdrag avseende en och samma utdelning. Uppgiften visar det sammanlagda belopp som ska betalas in och bör användas av Skatteverket för avstämning mot den faktiska inbetalningen.

Lagförslag

Förslaget medför ändring i 26 kap. 1 § och att en ny bestämmelse, 25 a §, införs i 26 kap. SFL.

6.9.3 Uppgifter som ska lämnas för varje utdelningsmottagare

Utkastets förslag: En särskild skattedeclaration för källskatt på utdelning ska även innehålla uppgift om

- utdelningsbelopp, skatteavdragets belopp och skatterättslig hemvist för varje skattskyldig som medges direktnedläggning,
- utdelningsbelopp, skatteavdragets belopp och skatterättslig hemvist i den utsträckning sådana uppgifter finns, för varje skattskyldig som inte medges direktnedläggning,
- utdelningsbelopp för varje godkänd mellanhand och utdelande bolag, och
- utdelningsbelopp och skatteavdragets belopp för varje annan mottagare som varken är skattskyldig, godkänd mellanhand eller utdelande bolag.

Om utdelning inte har betalats ut och skatteavdrag inte har gjorts ska uppgift om det beräknade skatteavdragets belopp lämnas i stället för uppgift om skatteavdragets belopp.

Om skattepliktig utdelning enligt lagen om källskatt på utdelning har beräknats med beaktande av det omkostnadsbelopp som skulle ha beräknats för aktierna om den skattskyldige varit obegränsat skattskyldig, ska uppgift även lämnas om det beräknade omkostnadsbeloppet.

Promemorians förslag överensstämmer i huvudsak med utkastets. I promemorian föreslås dock endast en bestämmelse som reglerar vilka uppgifter som en särskild skattedeclaration ska innehålla. Vidare föreslås i promemorian att uppgifter för skattskyldiga som medges direktnedläggning inte behöver lämnas om det av tillämpligt skatteavtal följer att källskatt på utdelning inte får tas ut.

Remissinstanserna: *Näringslivets skattedelegation*, till vars yttrande *FAR*, *Finansbolagens förening*, *Föreningen Svenskt Näringsliv* och *Volvo Car Corporation* ansluter sig, (*NSD m.fl.*) menar att det behöver utvecklas vilken bevisning som krävs med avseende på en skattskyldigs skatterättsliga hemvist för att direktnedläggning ska kunna göras. De påpekar även att det skulle innebära betydande svårigheter för godkända mellanhänder att begära in ytterligare bevisning för hemvisten än hemvistintyg. *Svenska Bankföreningen* och *Svensk Värdepappersmarknad* anför att det

behöver anges vilken dokumentation eller vilket underlag som krävs för att t.ex. uppgifter om skattehemvist m.m. ska kunna ligga till grund för direktnedläggning samt att det bör framgå av lagtext vilka identifikationsuppgifter som ska lämnas. De ställer sig även frågande till vilka uppgifter som ska lämnas för investerare som är helt eller delvis undantagna från skattskyldighet och vad som gäller i fråga om uppgift om skatterättslig hemvist för dessa aktörer. *Sveriges advokatsamfund* anser att det bör preciseras när det kan anses vara klarlagt vilket skatteavtal som ska tillämpas i en viss situation. *Skatteverket* framför att olika regelverk för identifiering av vilka personer som omfattas av respektive beskattnings- och förfarandebestämmelser samt detaljeringsgraden i krav för uppgiftslämnande och insamling av uppgifter om personerna skiljer sig åt. Detta gäller t.ex. kraven kring hemvist. Vidare anser Skatteverket att det bör förtydligas vilket belopp som avses med begreppet ”utdelningsbelopp”. När det är fråga om utbetalning vid likvidation, inlösen och återköp bör uppgift om att så är fallet lämnas. Vidare bör uppgift lämnas om utbetalningens belopp, omkostnadsbeloppet och huruvida hänsyn har tagits till omkostnadsbeloppet. Skatteverket anför även att det är nödvändigt att uppgifter lämnas till Skatteverket av utdelande bolag, ideell förening eller av godkända mellanhänder även när direktnedläggning har gjorts. Enligt Skatteverket krävs uppgifterna för att myndigheten ska kunna fullgöra sina internationella åtaganden om informationsutbyte. Skatteverkets kontrollmöjlighet ökar väsentligt om skattedeklarationen även innehåller uppgifter om på vilken grund källskatt på utdelning har satts ned till 0 kr och därför föreslår Skatteverket att skattedeklarationen innehåller en uppgift om grunden för skattefrihet.

Skälen för utkastets förslag

Vilka grundläggande uppgifter om en utdelning och vilka identifikationsuppgifter som en särskild skattedeklaration ska innehålla framgår av avsnitt 6.9.2. Därutöver ska olika uppgifter redovisas beroende bland annat på till vem utdelningen har betalats ut eller om utdelningen inte har betalats ut.

Uppgifter som ska lämnas för varje skattskyldig som medges direktnedläggning

För varje skattskyldig som medges direktnedläggning ska, förutom uppgift om nödvändiga identifikationsuppgifter, uppgift även lämnas om utdelningsbelopp, skatteavdragets belopp och skatterättslig hemvist. Det avser alltså de skattskyldiga där skatt dras med en lägre skattesats 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 direktnedläggning ska kunna medges, i och med att dessa uppgifter måste redovisas till Skatteverket.

Det bör här nämnas att uppgiftskravet även gäller skattskyldiga som är kunder till en mellanhand som inte är godkänd, men som medges direktnedläggning 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 direktned-

sättning. Vidare bör det nämnas att uppgiftskravet även gäller för utdelning som avser ett utdelande bolags eller en godkänd mellanhands eget aktieinnehav.

Uppgift ska också lämnas om skatterättslig hemvist. Den skattskyldige medges direktnedläggning endast om det är klarlagt vilket skatteavtal som ska tillämpas på utdelningen. *Sveriges advokatsamfund* anser att det bör preciseras när det kan anses vara klarlagt vilket skatteavtal som ska tillämpas i en viss situation. Det bör därför förtydligas att kravet på att det ska vara klarlagt vilket skatteavtal som ska tillämpas på utdelning innebär att det ska finnas 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 t.ex. 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.

I promemorian anges att ett hemvistintyg inte automatiskt bör 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. Flera remissinstanser har synpunkter på detta och efterfrågar klargöranden av vad som krävs av den uppgiftsskyldige i fråga om bevisning av skatterättslig hemvist för att direktnedläggning enligt ett visst skatteavtal ska kunna göras. Visserligen bedöms det att ett hemvistintyg inte i alla lägen kan anses tillräckligt tillförlitligt för att fastställa en persons hemvist. Å andra sidan bör det inte alltid krävas ett hemvistintyg för att kunna fastställa den skatterättsliga hemvisten.

I lagen (2015:62) om identifiering av rapporteringspliktiga konton med anledning av FATCA-avtalet, förkortad IDKL, och i lagen (2015:911) om identifiering av rapporteringspliktiga konton vid automatiskt utbyte av upplysningar om finansiella konton, förkortad IDKAL, finns bestämmelser om hur rapporteringsskyldiga finansiella institut ska gå till väga för att fastställa om ett finansiellt konto är rapporteringspliktigt eller inte. En del i detta är att avgöra kontohavares och kontrollerande personers skatterättsliga hemvist. En av grundpelarna i denna process är att inhämta intyganden från kontohavarna eller de kontrollerande personerna själva om deras skatterättsliga hemvist. Intygandena ska lämnas på heder och samvete. Dessa intygandens tillförlitlighet ska sedan bedömas utifrån övriga uppgifter och information som det finansiella institutet har tillgång till. Förfarandet för identifiering av rapporteringspliktiga konton skiljer sig åt beroende på om det är fråga om befintliga konton (som öppnats före den 1 januari 2016) eller nya konton (som öppnats den 1 januari 2016 eller senare). Skillnaden kommer sig av vetskapen om att det är svårare att inhämta uppgifter och dokumentation från en kund efter att kontot öppnats än att inhämta dessa innan kontot öppnas. Regelverket ställer därför högre krav på inhämtande av uppgifter och dokumentation när det gäller nya

konton än vad som gäller för befintliga konton. Identifieringen av rapporteringspliktiga konton mynnar ut i att kontrolluppgifter om rapporteringspliktiga konton ska lämnas enligt 22 a eller 22 b kap. SFL. Enligt utkastets uppfattning bör ett finansiellt institut som ska lämna uppgifter om källskatt på utdelning och göra skatteavdrag och som tidigare fastställt den skattskyldiges hemvist genom granskning av nya konton i enlighet med bestämmelserna i IDKL eller IDKAL kunna förlita sig på att det är tillräckligt. Med hänsyn till de lägre krav som ställs i fråga om granskning av befintliga konton bör det dock, i fråga om källskatt på utdelning, inte ensamt vara tillräckligt att ha fastställt den skatterättsliga tillämpningen i enlighet med reglerna om granskning av befintliga konton i IDKL eller IDKAL, såvida inte ett intygande från den skattskyldige om hemvisten har inhämtats och intygandets tillförlitlighet har bedömts. Förutom intygande från den skattskyldige bör underlaget för bedömningen av den skatterättsliga hemvisten i dessa fall kunna kompletteras med hemvistintyg. Även andra uppgiftsskyldiga än sådana som också måste tillämpa IDKL eller IDKAL bör kunna välja att tillämpa de regler som finns där om granskning av nya konton för att få tillräckligt underlag för att fastställa den skatterättsliga hemvisten.

Den skatterättsliga hemvisten kan dock även bestämmas med hjälp av hemvistintyg. Hemvistintyget bör i sådana fall jämföras mot övriga uppgifter som den uppgiftsskyldige har tillgång till, såsom uppgift om adress eller utländskt skatteregistreringsnummer, för att avgöra om intyget är tillförlitligt. Om så är fallet bör ytterligare dokumentation normalt inte behöva inhämtas för att bestämma den skatterättsliga hemvisten. Om ett hemvistintyg och övriga uppgifter som den uppgiftsskyldige har tillgång till framstår som motsägelsefulla kan det dock behövas ytterligare uppgifter eller dokumentation, t.ex. i form av en rimlig förklaring från den skattskyldige, för att det ska finnas tillräckligt underlag för att fastställa den skatterättsliga hemvisten.

I promemorian föreslås ett undantag från uppgiftsskyldigheten när det gäller skattskyldiga som har fått direktnedläggning. 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. I promemorian anges att Skatteverket inte har något behov av uppgifter i dessa fall eftersom en skattskyldig som inte har fått något skatteavdrag normalt inte kommer att höras av. Kontroll av att utdelande bolag, ideell förening och godkänd mellanhand har tillämpat rätt skatteavtal föreslås i stället göras inom ramen för den tillsyn som utövas över dessa aktörer.

Skatteverket har dock anfört att det är nödvändigt att uppgifter lämnas till Skatteverket av utdelande bolag, ideell förening eller av godkända mellanhänder. Enligt Skatteverket krävs uppgifterna för att myndigheten ska kunna fullgöra sina internationella åtaganden om informationsutbyte. Skatteverkets kontrollmöjlighet ökar väsentligt om skattedeklarationen även innehåller uppgifter om på vilken grund källskatt på utdelning har satts ned till 0 kr, och därför föreslår Skatteverket att skattedeklarationen innehåller en uppgift om grund för skattefrihet.

Som framgår ovan görs i detta utkast bedömningen, till skillnad mot bedömningen i promemorian, att det inte bör göras några förändringar i bestämmelsen om kontrolluppgiftsskyldighet i 23 kap. 2 § SFL (se avsnitt

6.8). Genom den oförändrade kontrolluppgiftsskyldigheten tillgodoses även i fortsättningen Skatteverkets behov av uppgifter för att fullgöra internationella åtaganden om informationsutbyte. I fråga om behovet av uppgifter i skattedeklarationen för att ge Skatteverket goda kontrollmöjligheter anses dock, i likhet med Skatteverket och till skillnad mot vad som föreslås i promemorian, att det finns anledning att uppgifter lämnas även i de situationer när det följer av tillämpligt skatteavtal att källskatt på utdelning inte får tas ut. På så sätt ges Skatteverket goda förutsättningar att kontrollera på vilken grund skatteavdrag inte har gjorts.

Uppgifter som ska lämnas för varje skattskyldig som inte medges direktnedläggning

Om utdelande bolag, utdelande ideell förening eller godkänd mellanhand har uppgift om vem som är skattskyldig för en utdelning, men saknar tillräckliga uppgifter om skatterättslig hemvist för att medge direktnedläggning, ska skatteavdrag göras med 30 procent. Denna situation kan uppkomma t.ex. när det finns indikationer på att den skattskyldige har flyttat men inte har anmält flytten 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, den utdelande ideella föreningen eller den godkända mellanhanden ska i dessa fall lämna samma uppgifter som ska lämnas om skattskyldiga som får direktnedläggning, i den utsträckning det finns sådana uppgifter. Det innebär att om t.ex. uppgift om skatterättslig hemvist saknas, ska övriga tillgängliga uppgifter ändå lämnas, som t.ex. namn, identifikationsnummer, utdelningsbelopp och skattebelopp.

Uppgifter som ska lämnas om godkänd mellanhand eller utdelande bolag

Om en del av utdelningen lämnas vidare till en godkänd mellanhand eller en aktör som är utdelande bolag, ska skatteavdrag inte göras för den delen. Denna situation kan t.ex. uppstå när en värdepapperscentral som är utdelande bolag i förhållande till sina direktkunder lämnar vidare utdelning till en förvaltare där det är förvaltaren som är utdelande bolag för de förvaltarregistrerade andelarna. Förutom identifikationsuppgifter för det mottagande utdelande bolaget eller den godkända mellanhanden, ska uppgift i dessa fall även lämnas om utdelningsbeloppet. Detta sker i syfte att informationstrådet för den aktuella utdelningen ska bli så fullständigt som möjligt. Skatteverket får en möjlighet att kontrollera att samtliga utdelande bolag, utdelande ideella föreningar och godkända mellanhänder som har hanterat en viss utdelning också har redovisat den.

Uppgifter som ska lämnas när utdelning inte har betalats ut och skatteavdrag inte har gjorts

I vissa situationer hanterar ett utdelande bolag, en utdelande ideell förening eller en godkänd mellanhand utdelning som inte betalas ut och där skatteavdrag inte görs. Så kan t.ex. vara fallet vid utdelning av annat än pengar när utdelande bolag, utdelande ideell förening eller godkänd mellanhand inte har kunnat ta ett belopp som motsvarar skatteavdraget i

anspråk. Utdelande bolag, utdelande ideell förening eller godkänd mellanhand har i sådana fall ingen skyldighet att göra skatteavdrag, men har ändå en skyldighet att lämna särskild skattedeklaration (se avsnitt 6.2.2 och 6.9.1). För att bedöma huruvida det finns en skyldighet att göra skatteavdrag i dessa situationer behöver den som ska göra skatteavdrag eller lämna särskild skattedeklaration beräkna skatteavdragets belopp för den utdelning som inte har betalats ut. Detta behövs för att kunna avgöra om ett belopp som motsvarar skatteavdraget kan tas i anspråk.

Om skatteavdrag inte har gjorts på grund av att belopp som motsvarar skatteavdraget inte har kunnat tas i anspråk, kan Skatteverket besluta om betalningsskyldighet för den skattskyldige (se avsnitt 6.13.3). På samma sätt som när beslut har fattats med anledning av lämnad särskild skattedeklaration och skatteavdrag har gjorts, behöver Skatteverket självständigt ta ställning till vilket skattebelopp som är det korrekta. Det kan dock, på motsvarande sätt som när skatteavdrag görs och uppgift om skatteavdragets belopp lämnas, vara värdefullt för Skatteverket att få uppgift om skatteavdragets belopp som den som ska göra skatteavdrag eller lämna särskild skattedeklaration har beräknat, trots att något skatteavdrag inte görs. Självklart måste Skatteverket självständigt bedöma vilket skattebelopp som ska krävas av den skattskyldige, men genom att uppgift om det beräknade skatteavdragets belopp lämnas i en särskild skattedeklaration ges myndigheten goda förutsättningar för en effektiv administration av dessa ärenden.

Mot den bakgrunden föreslås att uppgift ska lämnas om det beräknade skatteavdragets belopp för utdelning som inte har betalats ut ska lämnas i stället för uppgift om skatteavdragets belopp, när en särskild skattedeklaration lämnas trots att något skatteavdrag inte har gjorts.

Uppgifter som ska lämnas om annan mottagare

Svenska Bankföreningen och Svensk Värdepappersmarknad ställer sig frågande till vilka uppgifter som ska lämnas för investerare som är helt eller delvis undantagna från skattskyldighet och vad som gäller i fråga om uppgift om skatterättslig hemvist för dessa aktörer. Som framgår ovan ska den särskilda skattedeklarationen i samtliga fall innehålla uppgift om identifikationsuppgifter för den andel som utdelningen härrör från, tidpunkten för utdelningstillfället, den del av den skattepliktiga utdelningen som avser utdelning som inte har betalats ut och det sammanlagda skattebeloppet.

Därutöver ska för varje annan mottagare av utdelning, som inte är skattskyldig eller godkänd mellanhand, uppgift lämnas om utdelningsbelopp och skatteavdragets belopp. Detta avser således inte uppgifter på individnivå om någon som har rätt till utdelning utan information lämnas i stället om ett steg tidigare i informationstrådet. 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. Om utdelande bolag, utdelande ideell förening eller godkänd mellanhand som betalar ut eller hanterar utdelning inte har tillräckliga uppgifter för att avgöra om den som tar emot utdelningen är skattskyldig enligt lagen om källskatt på utdelning, ska skatteavdrag för källskatt på utdelning göras (se avsnitt 6.7.1). I dessa situationer ska skatteavdrag

göras med 30 procent och uppgifter lämnas om den mellanhand som utdelningen lämnas till. Så blir även fallet när det saknas tillräckliga uppgifter för att avgöra om den som utdelningen lämnas till är undantagen från skattskyldighet. Vilka som är undantagna från skattskyldighet framgår av 6–12 §§ den nya lagen om källskatt på utdelning (se även avsnitt 5.4).

I de fall det kan konstateras att utdelningsmottagaren inte är skattskyldig för källskatt på utdelning kommer skatteavdragets belopp att anges till noll i den särskilda skattedeklarationen. Bedömningen görs att denna uppgift tillsammans med uppgift om utdelningsbeloppet och de övriga uppgifter som ska lämnas i samtliga särskilda skattedeklarationer ger Skatteverket tillräcklig information om utbetalningen av utdelningen. Om Skatteverket bedömer att det behövs ytterligare uppgifter om på vilka grunder utdelningsmottagaren har bedömts vara undantagen från skattskyldighet, får detta hanteras inom ramen för de utrednings- och kontrollåtgärder som myndigheten får vidta (se vidare avsnitt 6.11).

Med anledning av Svenska Bankföreningens och Svensk Värdepappersmarknads synpunkter bör det särskilt framhållas att i de fall tillämpningen av ett skatteavtal medför att källskatt på utdelning inte får tas ut eller ska tas ut med en lägre skattesats, ska uppgift om bl.a. skatterättslig hemvist lämnas i den särskilda skattedeklarationen. Detta följer av den föreslagna bestämmelsen i 26 kap. 25 b § första stycket 1 SFL.

Uppgifter som ska lämnas när omkostnadsbeloppet har beaktats

Enligt den nya lagen om källskatt på utdelning ska, för vissa typer av utdelningar, omkostnadsbeloppet kunna beaktas direkt när skatteavdrag görs för källskatt på utdelning (se avsnitt 5.5.4). I likhet med vad Skatteverket anför om uppgiftslämnande vid likvidation, inlösen eller återköp, görs bedömningen att särskilda uppgifter behöver lämnas i dessa situationer för att Skatteverket ska ges goda möjligheter att kontrollera att skatteavdrag har gjorts med rätt belopp och för att säkerställa en robust handläggning av ärenden om återbetalning.

Som Skatteverket anför är det av vikt att det av skattedeklarationen framgår att det är fråga om en situation där omkostnadsbeloppet har beaktats och hur skatteavdragets belopp har beräknats. Det föreslås därför att uppgift i dessa fall ska lämnas om det omkostnadsbelopp som skulle ha beräknats för aktierna om den skattskyldige varit obegränsat skattskyldig.

Lagförslag

Förslaget medför ändring i 26 kap. 1 § SFL och att en ny bestämmelse, 25 b §, införs i 26 kap. SFL.

6.9.4 När ska skattedeklarationen lämnas?

Utkastets förslag: Särskild skattedeklaration avseende källskatt på utdelning ska lämnas senast fyra månader efter utdelningstillfället.

Promemorians förslag överensstämmer inte med utkastets. I promemorian föreslås att den särskilda skattedeklarationen ska lämnas senast två månader efter utdelningstillfället.

Remissinstanserna: FAR anser att fristen om fyra månader bör kvarstå. Skatteverket föreslår att redovisning av källskatt på utdelning ska ske månaden efter utdelningstillfället. Svenska Bankföreningen och Svensk Värdepappersmarknad anför bl.a. att den i dag gällande fyramånadersfristen behövs för att göra t.ex. korrigeringar och att den minskar behovet av att ansöka om återbetalning.

Skälen för utkastets förslag: Av 8 § kupongskattelagen (1970:624), förkortad KupL, framgår bl.a. att uppgifter om kupongskatt ska lämnas till Skatteverket senast fyra månader efter utdelningstillfället. Inom samma tid ska också betalning av innehållen kupongskatt ske.

Jämfört med vad som gäller för t.ex. redovisning av mervärdesskatt samt inlämnande av arbetsgivardeklaration och punktskattedeklaration är fyra månader en relativt lång tid. Det bör dock nämnas, bl.a. med hänsyn till vad Skatteverket framför, att denna tidsperiod mellan utdelningstillfället och redovisningstidpunkten används av den som hanterar skatten för att göra rättelser. Det kan t.ex. gälla vem som är utdelningsberättigad när aktierna överlåtits strax före 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 deklarationsskyldiga och 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 då färre och antalet skattskyldiga som kan disponera rätt utdelning blir fler.

Mot bakgrund av detta görs bedömningen att den i dag gällande tidsperioden mellan utdelningstillfället och redovisningstidpunkten inte ska ändras. Det föreslås alltså att särskild skattedeklaration avseende källskatt på utdelning ska lämnas senast fyra månader efter utdelningstillfället. Inom samma tid ska också betalning av innehållen källskatt på utdelning ske (se avsnitt 6.14.2).

Lagförslag

Förslaget medför ändring i 26 kap. 35 § SFL.

6.9.5 Uppgifter till den som ska lämna särskild skattedeklaration för källskatt på utdelning

Utkastets 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 att uppgiftsskyldigheten ska kunna fullgöras. Uppgifterna ska lämnas när den som är skyldig att lämna särskild skattedeklaration begär det. Om sådana uppgifter har lämnats tidigare ska dock uppgifter om ändrade förhållanden lämnas genast.

Promemorians förslag överensstämmer med utkastets.

Remissinstanserna: Ekobrottsmyndigheten tillstyrker förslaget. Svenska Bankföreningen och Svensk Värdepappersmarknad anser att det tydligt bör framgå vilka uppgifter som den skattskyldige ska lämna samt vad som krävs i form av dokumentation för att uppgiftsskyldigheten ska anses vara uppfylld.

Skälen för utkastets förslag: I 7 § andra stycket KupL 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.

Med den nya lagen om källskatt på utdelning finns ett inbyggt incitament för en skattskyldig att lämna relevant information om sig själv, så länge denne är berättigad till en lägre skattesats enligt t.ex. skatteavtal. Ju mer information den skattskyldige lämnar om sig själv, desto bättre underlag får den som ska göra skatteavdrag för att avgöra om en lägre skattesats ska tillämpas. För den skattskyldige bör det många gånger framstå som mer fördelaktigt att lämna information till den som ska göra skatteavdrag och därigenom få direktnedläggning, än att i efterhand behöva ansöka om återbetalning och i samband med det lämna informationen.

Trots detta incitament kan det finnas skattskyldiga som lämnar felaktiga uppgifter till den som ska lämna den särskilda skattedeklarationen. Om en uppgiftsskyldighet inte tas in i lag, blir det svårt att använda sanktioner i sådana fall. Det gäller särskilt i de grövre fall när skattebrottslagen (1971:69) är tillämplig.

Det ska inte finnas någon tveksamhet om att det är möjligt att ingripa mot otillåtet skatteundandragande och kringgående av beskattningsbestämmelser. Därför föreslås det i detta utkast att det ska införas bestämmelser om att den som är skattskyldig för källskatt på utdelning ska lämna de uppgifter som behövs till den som ska lämna särskild skattedeklaration, för att denne ska kunna fullgöra sin uppgiftsskyldighet. Med att fullgöra uppgiftsskyldigheten avses att den som är skyldig att lämna uppgifter ska kunna lämna de uppgifter som efterfrågas i skattedeklarationen. Med hänsyn till vad *Svenska Bankföreningen* och *Svensk Värdepappersmarknad* framför kan det här nämnas att det bl.a. rör sig om nödvändiga identifikationsuppgifter för den skattskyldige och dennes skatterättsliga hemvist (se avsnitt 6.9.2 och 6.9.3). I de avsnitten berörs också frågan om vad som krävs i form av dokumentation när det gäller skatterättslig hemvist m.m. Uppgifterna behöver inte lämnas direkt till den som ska lämna skattedeklaration, utan kan förmedlas till denne även via andra företag som också agerar mellanled men som inte är godkända mellanhänder och alltså inte ska lämna skattedeklaration.

I fråga om när uppgifterna ska lämnas är det en rimlig utgångspunkt att så sker i anslutning till att uppgifterna ska användas. Uppgifterna som ska lämnas av den skattskyldige fyller två syften. Dels säkerställer de att skatteavdrag görs med rätt belopp, dels utgör de underlag för att den som ska lämna särskild skattedeklaration kan fullgöra sin uppgiftsskyldighet. Den som gör skatteavdraget kan korrigera det fram till dess att den särskilda skattedeklarationen lämnas och skatten betalas in. Den särskilda skattedeklarationen avseende källskatt på utdelning ska lämnas senast fyra månader efter utdelningstillfället och inom samma tid ska också skatten betalas in (se avsnitt 6.9.4). Den som är bäst lämpad att avgöra när uppgifterna ska lämnas in är den som ska göra skatteavdrag. Det föreslås därför att uppgifterna ska lämnas när den som är skyldig att lämna skattedeklaration begär dem.

Om uppgifter har lämnats tidigare och förhållandena ändras, ska dock uppgift om ändrade förhållanden lämnas genast. Det bör inte vara något

problem för den skattskyldige att i ett sådant fall lämna uppgift om de ändrade förhållandena direkt till den som ska lämna särskild skattedeclaration. Om uppgifterna tidigare har lämnats i samband med en utdelning har den skattskyldige fått information om skatteavdragets storlek från den som har gjort avdraget. Det är således inte okänt för den skattskyldige till vilken aktör uppgifterna ska lämnas, även om det är en annan aktör än den skattskyldiges depåförande bank eller institut.

Lagförslag

Förslaget medför ändring i 34 kap. 1 § SFL och att en ny bestämmelse, 12 §, införs i 34 kap. SFL.

6.9.6 Anstånd med att lämna skattedeclaration

Utkastets bedömning: Bestämmelserna i skatteförfarandelagen om anstånd med att lämna skattedeclaration gäller för särskild skattedeclaration avseende källskatt på utdelning.

Promemorians bedömning överensstämmer med utkastets.

Remissinstanserna: Ingen remissinstans har yttrat sig särskilt i denna del.

Skälen för utkastets bedömning: Av 20 § KupL framgår bl.a. att Skatteverket får bevilja anstånd med att lämna uppgifter enligt 8 eller 15 § samma lag, om det behövs med hänsyn till redovisningens omfattning eller andra särskilda förhållanden. Bedömningen görs att det även framöver bör vara möjligt att få anstånd med att redovisa källskatten. Möjligheten till ett sådant anstånd kan vara särskilt viktig för mindre bolag som inte är avstämningsbolag.

Bestämmelser om anstånd med att lämna skattedeclaration finns i 36 kap. SFL. Av 36 kap. 1 § första stycket SFL framgår bl.a. att anstånd kan beviljas efter ansökan från den som ska lämna deklARATION. Av 36 kap. 5 § första stycket SFL framgår vidare bl.a. att anstånd med att lämna skattedeclaration som huvudregel ska beviljas om det finns särskilda skäl. Dessa bestämmelser i skatteförfarandelagen ska gälla även för särskild skattedeclaration avseende den nya källskatten på utdelning. Det bedöms att så blir fallet utan att några lagändringar krävs, eftersom det som huvudregel föreslås att förfarandereglerna i skatteförfarandelagen ska tillämpas när det gäller källskatt på utdelning (se avsnitt 4.2).

6.9.7 Föreläggande

Utkastets bedömning: Skatteförfarandelagens bestämmelser om föreläggande är tillräckliga för att säkerställa en effektiv kontroll av uppgiftslämnandet avseende källskatt på utdelning.

Promemorians bedömning överensstämmer med utkastets.

Remissinstanserna: Ingen remissinstans har kommenterat promemorians bedömning särskilt.

Skälen för utkastets bedömning: Av 23 § KupL 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 komma in med de uppgifter som behövs.

Regler om föreläggande avseende fullgörande av uppgiftsskyldighet och att i övrigt lämna uppgift finns i 37 kap. SFL. Av 2 § framgår bl.a. att Skatteverket får förelägga den som inte har fullgjort en uppgiftsskyldighet enligt 15–35 kap. att fullgöra skyldigheten. Av 6 § följer vidare bl.a. att Skatteverket får förelägga den som är eller kan antas vara uppgiftsskyldig enligt 15–35 kap. att lämna uppgift som myndigheten behöver för att kunna kontrollera skyldigheten. I 9 § anges också att Skatteverket får förelägga den som är eller kan antas vara bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1999:1078), eller som är en annan juridisk person än ett dödsbo, att lämna uppgift om en rättshandling med någon annan. Föreläggandet ska då avse förhållanden som är av betydelse för kontroll av att andra än den som föreläggs har fullgjort en uppgiftsskyldighet enligt 15–35 kap. eller kan fullgöra sådan uppgiftsskyldighet.

Vidare delas promemorians bedömning att 37 kap. 10 § SFL bör kunna tillämpas i de fall då det finns särskilda skäl för Skatteverket att förelägga t.ex. en skattskyldig att lämna uppgift för kontroll av om ett utdelande bolag, en utdelande ideell förening eller en godkänd mellanhand har fullgjort sin uppgiftsskyldighet. Så skulle kunna ske t.ex. när en godkänd mellanhand har medgett en skattskyldig direktnedläggning och Skatteverket vill kontrollera på vilket underlag den godkända mellanhanden har gjort bedömningen av den skattskyldiges skattemässiga hemvist.

Genom att skatteförfarandelagens bestämmelser om föreläggande blir tillämpliga på skatt enligt den nya lagen om källskatt på utdelning (se avsnitt 4.2), görs bedömningen att Skatteverket kommer att ha tillgång till de möjligheter som är nödvändiga för att få uppgifter genom föreläggande. Några ändringar eller tillägg till de befintliga bestämmelserna bedöms därför inte behövas.

Slutligen kan det noteras att i fråga om källskatt på utdelning kommer det ofta att vara fråga om att förelägga en fysisk eller juridisk person som inte finns i Sverige. I de fall då ett föreläggande förenas med vite krävs att Sverige kan få hjälp med indrivning från hemviststaten för att ett utdömt vite ska kunna drivas in. För EU:s medlemsstater finns sådan hjälp att få inom ramen för rådets direktiv 2010/24/EU av den 16 mars 2010 om ömsesidigt bistånd för indrivning av fordringar som avser skatter, avgifter och andra åtgärder. Vissa skatteavtal med andra stater innehåller också en artikel om bistånd vid indrivning av skattefordringar.

6.10 Dokumentationskyldighet

Utkastets bedömning: Någon särskild dokumentationskyldighet behöver inte införas.
--

Promemorians bedömning överensstämmer med utkastets.

Remissinstanserna: Ingen remissinstans har yttrat sig särskilt i denna del.

Skälen för utkastets bedömning: I kupongskattelagen finns det inga bestämmelser om dokumentationskyldighet. Av 39 kap. 3 § skatte-

förfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL, framgår dock 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 att gälla även för den som ska lämna skattedeklaration och informationsuppgifter avseende den nya källskatten på utdelning. Någon utvidgad dokumentationsskyldighet bedöms inte vara nödvändig i denna del.

En särskild dokumentationsskyldighet har övervägts för den som ansöker om återbetalning av källskatt på utdelning. En sådan skyldighet skulle då kunna bestå i att i skälig omfattning se till att det finns underlag för kontroll av uppgifterna i ansökan (jfr vad som gäller för ansökan om återbetalning av eller kompensation för punktskatt i 39 kap. 3 a § SFL). Vid en ansökan om återbetalning ska dock den skattskyldige som regel presentera motsvarande bevisning som skulle ha krävts för att få direktnedläggning redan när skatteavdraget gjordes. Det underlag som den skattskyldige presenterar kommer att vara avgörande för dennes möjlighet att nå framgång i ärendet. Det bedöms därför att en särskild lagstadgad dokumentationsskyldighet inte behövs i dessa fall.

6.11 Skatteverkets utrednings- och kontrollverksamhet

6.11.1 Skatteverkets skyldighet att utreda och kommunicera

Utkastets bedömning: Bestämmelserna i skatteförfarandelagen om Skatteverkets skyldighet att utreda och kommunicera gäller för den nya källskatten på utdelning.

Promemorians bedömning överensstämmer med utkastets.

Remissinstanserna: Ingen remissinstans har yttrat sig särskilt i denna del.

Skälen för utkastets bedömning: Av 23 § förvaltningslagen (2017:900) framgår bl.a. att en myndighet ska se till att ett ärende blir utrett i den omfattning som dess beskaffenhet kräver. I 25 § samma lag anges bl.a. att innan en myndighet fattar ett beslut i ett ärende ska den, om det inte är uppenbart obehövt, underrätta den som är part om allt material av betydelse för beslutet och ge parten tillfälle att inom en bestämd tid yttra sig över materialet.

Bestämmelser om Skatteverkets grundläggande skyldigheter att utreda och kommunicera ärenden finns även i 40 kap. skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL. Av 1 § framgår att Skatteverket ska se till ärendena blir tillräckligt utredda. I 2 § anges bl.a. att ett ärende inte får avgöras till nackdel för den som ärendet gäller utan att denne har fått tillfälle att yttra sig i ärendet. Av 3 § följer vidare bl.a. att om ett ärende har tillförts uppgifter av någon annan än den som ärendet gäller, får det inte avgöras utan att den som ärendet gäller har underrättats om uppgifterna och fått tillfälle att yttra sig över dem.

Som tidigare nämnts föreslås det som huvudregel att förfarandereglerna i skatteförfarandelagen ska tillämpas när det gäller den nya källskatten på utdelning (se avsnitt 4.2). Såväl utredningsskyldigheten som kommunikationsskyldigheten kommer således att gälla även för Skatteverkets hantering av ärenden om källskatt på utdelning. När det gäller storleken på skatteavdraget finns det en särskild skyldighet för den som gör avdraget att informera den skattskyldige (se avsnitt 6.6.1).

6.11.2 Revision

Utkastets förslag: Revision får göras hos den som har ansökt om godkännande som mellanhand.

Utkastets bedömning: Bestämmelserna om revision i skatteförfarandelagen gäller för utdelande bolag, utdelande ideella föreningar och godkända mellanhänder.

Promemorians förslag och bedömning överensstämmer i huvudsak med utkastets. I promemorian görs ingen bedömning av om befintliga bestämmelser om revision i skatteförfarandelagen även gäller för utdelande bolag och utdelande ideella föreningar.

Remissinstanserna: *Svenska Bankföreningen* och *Svensk Värdepappersmarknad* anför bl.a. att möjligheterna att revidera ett utländskt företag utan filial i Sverige framstår som mycket små. Det kommer således att vara svårt att kontrollera om en utländsk godkänd mellanhand har fullgjort sin uppgiftsskyldighet och, framför allt, sin skyldighet att göra korrekt skatteavdrag.

Skälen för utkastets förslag och bedömning: Av 24 § första stycket kupongskattelagen (1970:624), förkortad KupL, framgår bl.a. att Skatteverket kan meddela beslut om revision hos aktiebolag för kontroll av kupongskatt. Då gäller bl.a. bestämmelserna om revision i 41 kap. SFL.

Det föreslås ovan att utdelande bolag, utdelande ideell förening eller godkänd mellanhand som betalar ut utdelning som är skattepliktigt enligt den nya lagen om källskatt på utdelning ska göra skatteavdrag för sådan skatt (se avsnitt 6.2.2). Skatteavdraget ska redovisas i en särskild skattedeklaration som ska innehålla ett antal olika uppgifter (se avsnitt 6.9.1 och 6.9.2). Bestämmelser om den särskilda skattedeklarationen och den därtill kopplade uppgiftsskyldigheten föreslås införas i 26 kap. SFL. Det bedöms att det redan av det befintliga regelverket i skatteförfarandelagen kommer att vara möjligt för Skatteverket att besluta om revision för att kontrollera denna uppgiftsskyldighet. Av 41 kap. 2 § första stycket 1 SFL framgår nämligen att Skatteverket får besluta om revision för att kontrollera att uppgiftsskyldighet enligt 15–35 kap. samma lag har fullgjorts.

Av 41 kap. 3 § 2 SFL framgår vidare att revision får göras hos någon annan juridisk person än ett dödsbo. Som nyss har nämnts föreslås det införas en uppgiftsskyldighet för utdelande bolag, utdelande ideella föreningar och godkända mellanhänder. Det kan här nämnas att det endast är vissa juridiska personer som föreslås kunna godkännas som mellanhand (se avsnitt 6.4.2). Enligt 3 kap. 11 § SFL avses med juridisk person också bl.a. i utlandet delägarbeskattade juridiska personer. Bedömningen är således att utdelande bolag, utdelande ideella föreningar och godkända mellan-

händer omfattas av den krets som anges i 41 kap. 3 § 2 SFL och som revision får göras hos.

Den sammanfattande bedömningen i denna del är alltså att det redan av befintliga bestämmelser i skatteförfarandelagen följer att utdelande bolag, utdelande ideella föreningar och godkända mellanhänder kan revideras i syfte att kontrollera att den aktuella uppgiftsskyldigheten har fullgjorts. Någon ändring föreslås därför inte i denna del.

Det kan finnas tillfällen när de uppgifter som en juridisk person lämnar i sin ansökan om godkännande som mellanhand föranleder Skatteverket att vilja göra en utökad granskning innan beslut om godkännande fattas. Skatteverket bör då kunna besluta om revision av den juridiska person som har ansökt om godkännande. I detta sammanhang bör det nämnas att det av 41 kap. 2 § första stycket 2 SFL följer att Skatteverket får besluta om revision för att kontrollera att det finns förutsättningar att fullgöra uppgiftsskyldighet enligt 15–35 kap. SFL som kan antas uppkomma. För att åstadkomma en klar och tydlig reglering föreslås det att det i 41 kap. 3 § SFL ska tas in en bestämmelse enligt vilken det framgår att revision får göras hos den som har ansökt om godkännande som mellanhand, i likhet med bestämmelserna som anger att revision får göras hos den som har ansökt om godkännande eller registrering enligt olika punktskattelagar (se 41 kap. 3 § 6–12 SFL).

När det gäller revision av utländska juridiska personer kan det inledningsvis nämnas att det endast är vissa utländska juridiska personer som föreslås kunna godkännas som mellanhand (se avsnitt 6.4.2). I detta sammanhang bör det också understrykas att vissa revisionsåtgärder av utländska juridiska personer, t.ex. besiktning av verksamhetslokaler utomlands, kräver någon form av mellanstatlig överenskommelse. Ett exempel på en sådan överenskommelse är rådets direktiv 2011/16/EU av den 15 februari 2011 om administrativt samarbete i fråga om beskattning. Mot bakgrund av vad *Svenska Bankföreningen* och *Svensk Värdepappersmarknad* anför kan det här nämnas att det i rådets direktiv (EU) 2021/514 av den 22 mars 2021 om ändring av direktiv 2011/16/EU finns nya bestämmelser om gemensamma revisioner. Bestämmelserna syftar till att klargöra den rättsliga ram och de principer som gäller när två eller flera medlemsstater genomför sådana gemensamma revisioner. Medlemsstaterna är skyldiga att anta och offentliggöra dessa regler senast den 31 december 2023 och tillämpa dem senast fr.o.m. den 1 januari 2024. Det kommer således att finnas möjligheter att inom EU revidera utländska juridiska personer i de aktuella fallen. Här bör det även nämnas att effekten av att Skatteverket inte får svar på sina frågor, genom revision eller på annat sätt, kan bli t.ex. att ansökan om godkännande som mellanhand avslås. Det ligger alltså i sökandens eget intresse att medverka till att Skatteverket får sina frågor besvarade.

För att ett beslut om revision inte ska komma som en överraskning för den som ansöker om godkännande som mellanhand bör Skatteverket informera den sökande att denne kan bli föremål för revision. Det är särskilt viktigt när det är en utländsk juridisk person som ansöker om godkännande.

6.11.3 Vitesföreläggande

Utkastets bedömning: Bestämmelserna i skatteförfarandelagen om vitesföreläggande gäller för den nya källskatten på utdelning.

Promemorians bedömning överensstämmer med utkastets.

Remissinstanserna: Ingen remissinstans har yttrat sig särskilt i denna del.

Skälen för utkastets bedömning: Av 23 § första stycket KupL framgår bl.a. att om ett aktiebolag försummar annan skyldighet än att innehålla eller inbetala kupongskatt i föreskriven tid eller ordning, kan Skatteverket förelägga bolaget att vid vite fullgöra förstnämnda skyldighet. I 24 § KupL anges vidare bl.a. att för kontroll av kupongskatten kan Skatteverket meddela beslut om revision av aktiebolag (se avsnitt 6.11.2). Då gäller bl.a. bestämmelserna om vitesföreläggande i 44 kap. SFL. I båda fallen gäller att ett beslut om föreläggande som har förenats med vite gäller omedelbart.

Enligt bestämmelserna i 44 kap. SFL får ett föreläggande förenas med vite bl.a. under revision (1 §). Ett föreläggande får förenas med vite även i andra fall, om det finns anledning att anta att föreläggandet annars inte följs (2 §). Det finns vidare ett förbud mot att förena ett föreläggande med vite om det finns anledning att anta att den som ska föreläggas har begått en gärning som är straffbelagd eller kan leda till skattetillägg eller annan särskild avgift, och om föreläggandet avser utredning av en fråga som har samband med den misstänkta gärningen (3 §).

Det bedöms att det är rimligt att samma regler om vitesföreläggande ska gälla för källskatt på utdelning som för andra skatter. Som ovan nämnts föreslås det som huvudregel att förfarandereglerna i skatteförfarandelagen ska tillämpas när det gäller den nya källskatten på utdelning (se avsnitt 4.2). I den nu aktuella frågan innebär detta alltså att ett föreläggande får förenas med vite endast under t.ex. revision eller i de fall där det finns anledning att anta att föreläggandet annars inte följs, förutsatt att det ovan nämnda förbudet mot vitesföreläggande inte är tillämpligt. Här bör vidare lyftas fram att det av 68 kap. 1 § SFL framgår att ett beslut om vitesföreläggande gäller omedelbart. I sammanhanget kan det slutligen också nämnas att enligt 44 kap. 4 § SFL prövas frågor om utdömmande av vite av den förvaltningsrätt som enligt 67 kap. SFL är behörig att pröva ett överklagande av den som föreläggandet gäller när ansökan om utdömmande görs (se avsnitt **Fel! Hittar inte referenskölla.**).

6.11.4 Bevis- och betalningssäkring samt handlingar som ska undantas från kontroll

Utkastets bedömning: Bestämmelserna i skatteförfarandelagen om bevis- och betalningssäkring samt om uppgifter och handlingar som ska undantas från kontroll gäller för den nya källskatten på utdelning.

Promemorians bedömning överensstämmer med utkastets.

Remissinstanserna: Ingen remissinstans har yttrat sig särskilt i denna del.

Skälen för utkastets bedömning: Av 1 § tredje stycket 2 KupL framgår bl.a. att i ärenden och mål om kupongskatt gäller bestämmelserna om bevissäkring och betalningssäkring i 45 kap., 46 kap., 68 kap. 1 och 3 §§, 69 kap. och 71 kap. 1 § SFL. Av 1 § tredje stycket 3 KupL följer vidare att bestämmelserna om uppgifter och handlingar som ska undantas från kontroll i 47 kap. och 68 kap. 1 och 3 §§ SFL gäller i nu nämnda ärenden och mål.

Dessa bestämmelser i skatteförfarandelagen ska gälla även i ärenden och mål om den nya källskatten på utdelning. Bedömningen är att så blir fallet utan att några lagändringar krävs, eftersom det som huvudregel föreslås att förfarandereglerna i skatteförfarandelagen ska tillämpas när det gäller källskatt på utdelning (se avsnitt 4.2).

6.11.5 Ersättning för kostnader

Utkastets bedömning: Bestämmelserna i skatteförfarandelagen om ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning gäller för den nya källskatten på utdelning.

Promemorians bedömning överensstämmer med utkastets.

Remissinstanserna: Ingen remissinstans har yttrat sig särskilt i denna del.

Skälen för utkastets bedömning: Av 1 § tredje stycket 1 KupL framgår att bestämmelserna om ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning i 43 kap. SFL gäller i ärenden och mål om kupongskatt. Det gäller även bestämmelsen i 68 kap. 2 § SFL, som innebär att ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning inte får betalas ut förrän beslutet har fått laga kraft mot Skatteverket. Detsamma gäller bestämmelsen i 71 kap. 4 § SFL, som innebär att Skatteverket inte får fullgöra skyldigheten att betala ut beviljad ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning genom att kvitta fordran på ersättning mot den enskildes sammanlagda skatteskuld.

Dessa bestämmelser i skatteförfarandelagen ska gälla även i ärenden och mål om den nya källskatten på utdelning. Bedömningen är att så blir fallet utan att några lagändringar krävs, eftersom det som huvudregel föreslås att förfarandereglerna i skatteförfarandelagen ska tillämpas när det gäller källskatt på utdelning (se avsnitt 4.2).

6.12 Särskilda avgifter

Utkastets förslag: Skattetillägg ska tas ut av en skattskyldig för källskatt på utdelning som har lämnat oriktig uppgift till den som är skyldig att lämna uppgifter om den skattskyldige i en särskild skattedeclaration.

Utkastets bedömning: Bestämmelserna om förseningsavgift och skattetillägg i skatteförfarandelagen gäller för källskatt på utdelning.

Detsamma gäller för skatteförfarandelagens bestämmelser om anstånd med betalning av skattetillägg.

Promemorians bedömning överensstämmer delvis med utkastets förslag och bedömning. I promemorian lämnas inga förslag i dessa delar. I promemorian görs bedömningen att bestämmelserna om skattetillägg blir tillämpliga på uppgifter som ska lämnas avseende källskatt på utdelning utan att det krävs några lagändringar.

Remissinstanserna: *Sveriges advokatsamfund* ställer sig frågande till om skattetillägg kan tas ut enbart om skatteavdrag inte gjorts över huvudet taget, eller om det kan tas ut även då skatteavdrag gjorts till fel belopp. *Skatteverket* anser att det kan ifrågasättas att det skulle vara möjligt att ta ut skattetillägg av en skattskyldig på grund av uppgifter som lämnats till någon annan än Skatteverket eller en domstol i ett skattemål.

Skälen för utkastets förslag och bedömning

Förseningsavgift

I kupongskattelagen (1970:624), förkortad KupL, 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.

I och med att källskatt på utdelning nu kommer att omfattas av skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL, 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.

Skattetillägg

I kupongskattelagen saknas bestämmelser om sanktioner vid felaktigt uppgiftslämnande. Enligt 14 § första stycket KupL 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.

Skatteförfarandelagens bestämmelser om skattetillägg kommer att gälla även för källskatt på utdelning och ska tillämpas på samma sätt för denna skatt som för andra skatter. Det innebär bl.a. att skattetillägg ska tas ut av den som på något annat sätt än muntligen har lämnat oriktig uppgift eller av den som inte har fullgjort sin skyldighet att göra skatteavdrag.

Sveriges advokatsamfund anser att om skattetillägg kan tas ut även när skatteavdrag har gjorts med fel belopp måste det klargöras vilka krav som ställs på den som är skyldig att göra skatteavdrag för att denne med rimlighet ska veta att skattesatsen enligt ett visst skatteavtal ger det rätta skatteavdraget eller inte. Med anledning av Sveriges advokatsamfunds synpunkter kan det konstateras att det inte föreslås några ändringar i bestämmelsen i 49 kap. 9 § SFL om när skattetillägg ska tas ut av den som inte fullgjort skyldighet att göra skatteavdrag. Till skillnad mot vad som anges i promemorian föreslås det dock att vid skattskyldighet enligt 5 § lagen (2023:000) om källskatt på utdelning, ska 49 kap. 9 § SFL bara tillämpas om den som är skyldig att göra skatteavdrag har anledning att

känna till de omständigheter som föranleder den särskilda skattskyldigheten (se avsnitt 9.2).

I övrigt är regeringens uttalanden i förarbetena till 49 kap. 9 § SFL alltså relevanta (prop. 2010/11:165 s. 940–942). Vilka situationer som kan medföra att skattetillägg ska tas ut är ytterst en fråga för rättstillämpningen att avgöra. En närmare redogörelse för vilka uppgifter som ska lämnas när direktnedläggning medges finns i avsnitt 6.9.3. I sammanhanget kan det dock noteras att i de fall där den som ska göra skatteavdrag är osäker på med vilket belopp avdraget ska göras, finns möjlighet att göra skatteavdrag enligt den högsta gällande skattesatsen för källskatt på utdelning. Om det sedan visar sig att skatteavdrag har gjorts med för högt belopp, kan den skattskyldige ansöka hos Skatteverket om att tillgodoräknas det överskjutande beloppet (se avsnitt 6.13.4).

Skatteverket anser att risken är stor för att skattetillägg på grund av uppgiftslämnande enligt den föreslagna bestämmelsen i 34 kap. 12 § SFL skulle strida mot den europeiska konventionen den 4 november 1950 angående skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna om inte nuvarande bestämmelser kompletteras. Av denna anledning föreslår Skatteverket att det förs in en ny punkt i 49 kap. 4 § SFL som klargör att skattetillägg ska tas ut av den som på något annat sätt än muntligen har lämnat en oriktig uppgift i uppgifter som ska lämnas enligt 34 kap. 12 § SFL. För att det inte ska råda några tvivel om att skattetillägg vid oriktig uppgift ska tas ut även i de situationer då en skattskyldig lämnat uppgifter till den som ska göra skatteavdrag för källskatt på utdelning, föreslås det att bestämmelsen om skattetillägg vid oriktig uppgift kompletteras i enlighet med Skatteverkets förslag.

Anstånd med betalning av skattetillägg

I 63 kap. SFL finns bestämmelser om anstånd med betalning av skatter och avgifter. Det föreslås visserligen att stora delar av kapitlet inte ska tillämpas för källskatt på utdelning (se avsnitt 5.10.1). Beslut om att ta ut skattetillägg fattas dock inte med stöd av den nya lagen om källskatt på utdelning utan med stöd av skatteförfarandelagen. Enligt 63 kap. 7 § första stycket SFL ska Skatteverket bevilja anstånd med betalning av skattetillägg om den som skattetillägget gäller har begärt omprövning av eller till förvaltningsrätten överklagat beslutet om skattetillägg eller beslutet i den fråga som har föranlett skattetillägget. Denna bestämmelse kommer alltså att vara tillämplig för beslut om skattetillägg även i fråga om källskatt på utdelning.

Lagförslag

Förslaget medför ändring i 49 kap. 4 § SFL.

6.13 Beslut om källskatt på utdelning

6.13.1 Beslut med anledning av särskild skattedeclaration

Utkastets förslag: Beslut om källskatt på utdelning fattas för varje utdelningstillfälle för sig med ledning av innehållet i den särskilda skattedeclarationen och andra tillgängliga uppgifter. Om en särskild skattedeclaration 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 särskild skattedeclaration 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. Om skatten redovisas senare, anses ett beslut i stället ha fattats i enlighet med redovisningen, om inte ett beslut om omprövning har meddelats dessförinnan.

Promemorians förslag överensstämmer i huvudsak med utkastets. I promemorian föreslås det att den aktuella bestämmelsen om beslut om källskatt på utdelning ska tas in i 54 kap. 1 § skatteförordningen (2011:1244), förkortad SFL.

Remissinstanserna: Förvaltningsrätten i Falun framför bl.a. att beslut avseende inlämnad särskild skattedeclaration innefattar samtliga uppgifter i skattedeclarationen. Sådana beslut är offentliga. Förvaltningsrätten vill därför väcka frågan om skyldigheten att lämna uppgifter i Sverige kan komma i konflikt med personuppgiftslagstiftning i utlandet eller om någon annan olägenhet kan uppkomma för den skattskyldige. *Skatteverket* anför bl.a. att 54 kap. 1 § SFL innehåller bestämmelser om beslut avseende särskild inkomstskatt för utomlands bosatta (SINK) och särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. (A-SINK) i de fall där den skattskyldige redovisar skatten. Myndigheten förordar därför att den föreslagna särskilda bestämmelsen om beslut om källskatt på utdelning ska införas i 53 kap. 1 § SFL eller i en ny paragraf i 54 kap. SFL.

Skälen för utkastets förslag: I kupongskattelagen (1970:624), förkortad KupL, finns det inga 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. Avsaknaden av sådana bestämmelser är en brist i förfarandet för kupongskatten som är negativ för såväl rättssäkerheten som skattens långsiktiga hållbarhet. Det finns därför skäl att se över vad som ska gälla för den nya källskatten på utdelning i detta avseende.

Den grundläggande bestämmelsen om beslut om skatteavdrag finns i 53 kap. 1 § SFL. Av första stycket i denna paragraf framgår bl.a. att beslut om skatteavdrag ska fattas för varje redovisningsperiod för sig med ledning av innehållet i skattedeclarationer och andra tillgängliga uppgifter. I andra och tredje styckena samma paragraf finns bestämmelser om beslut avseende särskilda skattedeclarationer som inte lämnas för en redovisningsperiod utan för vissa angivna händelser, t.ex. förvärv.

I 54 kap. SFL finns särskilda regler om beslut om särskild inkomstskatt. Bestämmelserna i kapitlet gäller således för SINK och A-SINK. Av 1 § följer bl.a. att om SINK eller A-SINK ska redovisas av den skattskyldige, ska beslut om skatten fattas för varje skattepliktig ersättning för sig med

ledning av innehållet i en särskild skattedeklaration och andra tillgängliga uppgifter.

Systematiken i skatteförfarandelagen innebär således att skattedeklarationer som inte avser en redovisningsperiod har en särskild bestämmelse om beslut som anger omfattningen av beslutet. Detsamma bör gälla för den nya källskatten på utdelning, bl.a. mot bakgrund av att det föreslås att skatten ska redovisas för varje utdelningstillfälle (se avsnitt 6.9.1) och att det således inte finns någon särskilt angiven redovisningsperiod. Det föreslås därför att beslut om källskatt på utdelning ska fattas för varje utdelningstillfälle för sig med ledning av innehållet i den särskilda skattedeklarationen och andra tillgängliga uppgifter.

Det har övervägts om den nu föreslagna bestämmelsen om beslut om källskatt på utdelning ska föras in i 53 kap. SFL eller i 54 kap. SFL. Bedömningen är att den mest ändamålsenliga lösningen är att föra in bestämmelsen i det sistnämnda kapitlet. Det främsta skälet för detta är att de särskilda bestämmelser i 54 kap. SFL som gäller för SINK och A-SINK avseende beslut på Skatteverkets initiativ och tillgodoräknande föreslås gälla även för den nya källskatten på utdelning (se avsnitt 6.13.2 och 6.13.4). Det blir då naturligt att reglera källskatten på utdelning på samma sätt som för SINK och A-SINK i alla relevanta delar som omfattas av 54 kap. SFL. En annan fråga är om den föreslagna bestämmelsen ska tas in i 54 kap. 1 § SFL eller om den ska tas in i en ny paragraf i det kapitlet. Som *Skatteverket* framhåller innehåller 54 kap. 1 § SFL bestämmelser om beslut avseende SINK och A-SINK i de fall där den skattskyldige redovisar skatten, medan det är andra än den skattskyldige som ska redovisa källskatt på utdelning (se avsnitt 6.9.1). Mot bakgrund av detta föreslås det att den föreslagna bestämmelsen ska tas in i en ny paragraf i 54 kap. SFL. Bedömningen är också att detta leder till en tydligare reglering i denna del.

Av 54 kap. 1 § andra stycket SFL följer att bestämmelserna i 53 kap. 2 § första stycket och 4 § SFL gäller för sådan särskild skattedeklaration som avser SINK och A-SINK. Dessa bestämmelser föreslås gälla även för sådan särskild skattedeklaration som avser källskatt på utdelning. Det innebär att om den särskilda skattedeklarationen har lämnats i rätt tid och på rätt sätt, anses ett automatiskt beslut om skatten ha fattats i enlighet med deklarationen. Om skattedeklarationen 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. Om skatten redovisas senare, anses ett beslut i stället ha fattats i enlighet med redovisningen, om inte ett beslut om omprövning har meddelats dessförinnan.

Ett beslut avseende en inlämnad särskild skattedeklaration omfattar samtliga uppgifter i deklarationen. Som *Förvaltningsrätten i Falun* anför är sådana beslut offentliga. Detta gäller alla beslut varigenom skatt bestäms eller underlag för bestämmande av skatt fastställs, se 27 kap. 6 § första stycket offentlighets- och sekretesslagen (2009:400) och avsnitt 7.1. Det är dock endast beslutet i sig och innehållet i detta som är offentligt. Det har inte framkommit att deklARATIONSSKYLDIGHETEN och det efterföljande skattebeslutet avseende den inlämnade särskilda skattedeklarationen skulle innebära några olägenheter för skattskyldiga för källskatt på utdelning.

Avslutningsvis kan det här nämnas att ett beslut avseende en inlämnad särskild skattedeklaration för källskatt på utdelning endast är 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, den utdelande ideella föreningen eller den godkända mellanhanden och Skatteverket. Det är inte i sig bärare av någon rättsverkan för den skattskyldige som skatten har dragits för (se även avsnitt 6.13.4).

Lagförslag

Förslaget medför att en ny bestämmelse, 1 a §, införs i 54 kap. SFL.

6.13.2 Beslut om ansvar när skatteavdrag inte har gjorts med rätt belopp

Utkastets bedömning: Bestämmelserna i skatteförfarandelagen om ansvar för skatt när skatteavdrag inte har gjorts med rätt belopp gäller för den nya källskatten på utdelning.

Promemorians bedömning överensstämmer med utkastets.

Remissinstanserna: *Sveriges advokatsamfund* anför bl.a. att det solidariskska ansvaret för obetalt skattebelopp bör begränsas till att inte omfatta situationer där den som är ansvarig för att göra skatteavdrag rimligen inte har kunnat veta att det inte var klarlagt att ett visst skatteavtal skulle gälla.

Skälen för utkastets bedömning: Av 10 § KupL framgår att om en värdepapperscentral har underlåtit att innehålla kupongskatt fastän detta borde ha skett, ska värdepapperscentralen betala kupongskatten. Värdepapperscentralen får då kräva skattebeloppet åter av den skattskyldige. I 11 § samma lag anges hur förfarandet i sådana fall ska gå till. Skatteverket ska delge värdepapperscentralen ett utdrag av den längd som uppförts över utdelningsberättigade som kan antas vara skattskyldiga men för vilka utdelning betalats ut utan att kupongskatt innehållits, och förelägga centralen att inom två månader från den dag då den fick del av utdraget betala skattebeloppet. Om värdepapperscentralen vill bestrida kravet, ska den senast inom samma tid göra erinran hos Skatteverket, som meddelar beslut med anledning av denna erinran. Om Skatteverket finner att värdepapperscentralen ska betala kupongskatt, ska värdepapperscentralen föreläggas att inom viss tid betala skattebeloppet.

När det gäller den nya källskatten på utdelning föreslås det att särskild skattedeklaration ska lämnas senast fyra månader efter utdelningstillfället. Inom samma tid ska också betalning av innehållen källskatt på utdelning ske (se avsnitt 6.9.4 och 6.14.2). Om skatteavdrag då inte har gjorts med rätt belopp bör det även framöver vara möjligt för Skatteverket att besluta om betalningsansvar för skatten, i likhet med vad som gäller för dagens kupongskatt och som det nyss har redogjorts för.

I 59 kap. SFL finns bestämmelser om ansvar 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. Denne har då, enligt 5 §, rätt att kräva mottagaren på beloppet. 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 (se även avsnitt 6.13.6). Av 6 § framgår slutligen att ett beslut om ansvar för den som inte

har gjort skatteavdrag med rätt belopp ska meddelas senast under det sjätte året efter utgången av det beskattningsår då avdraget skulle ha gjorts.

Som ovan nämnts föreslås det som huvudregel att förfaranderegler i skatteförfarandelagen ska tillämpas när det gäller den nya källskatten på utdelning (se avsnitt 4.2). Detta innebär att de nu beskrivna bestämmelserna i 59 kap. SFL kommer att gälla för källskatt på utdelning. Det innebär också att kupongskattelagens regler om upprättande och delgivning av särskild längd tas bort.

Mot bakgrund av vad *Sveriges advokatsamfund* anför bör det här åter nämnas att en närmare redogörelse för vilka uppgifter som ska lämnas när direktnedläggning medges finns i avsnitt 6.9.3. Det kan också nämnas att i de fall där den som ska göra skatteavdrag är osäker på med vilket belopp avdraget ska göras, finns möjlighet att göra skatteavdrag enligt den högsta gällande skattesatsen för källskatt på utdelning. Om det sedan visar sig att skatteavdrag har gjorts med för högt belopp, kan den skattskyldige ansöka hos Skatteverket om att tillgodoräknas det överskjutande beloppet (se avsnitt 6.13.4).

6.13.3 Beslut om ansvar för den skattskyldige

Utkastets 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.

Promemorians förslag överensstämmer i huvudsak med utkastets. I promemorian väljs en annan författningsteknisk lösning.

Remissinstanserna: *Skatteverket* anför bl.a. att bestämmelserna i 54 kap. 2 § SFL används när det gäller särskild inkomstskatt även för att fatta beslut om sådan skatt, när skatteavdrag har gjorts för preliminär skatt men beskattning ska ske enligt SINK eller A-SINK. Myndigheten anser att situationen när preliminär skatt har dragits av trots att källskatt på utdelning ska betalas behöver kommenteras ytterligare. Det behöver också kommenteras hur återbetalning av skatten ska ske när den avdragna skatten överstiger den källskatt på utdelning som ska betalas.

Skälen för utkastets förslag: I 26 § KupL finns bestämmelser om påförande av kupongskatt i efterhand. Av första stycket framgår att Skatteverket i särskild längd uppför utdelningsberättigade som kan antas vara skattskyldiga men för vilka utdelning betalats ut utan att kupongskatt hållits inne, samt det skattebelopp som belöper på utdelningen. I andra stycket anges bl.a. att Skatteverket ska delge den som har uppförts i längden utdrag ur denna och förelägga honom att inom två månader från den dag då han fick del av utdraget betala skattebeloppet.

Som tidigare nämnts föreslås det som huvudregel att förfaranderegler i skatteförfarandelagen ska tillämpas när det gäller den nya källskatten på utdelning (se avsnitt 4.2). Detta innebär bl.a. att bestämmelserna om ansvar när skatteavdrag inte har gjorts med rätt belopp i 59 kap. SFL kommer att gälla. De bestämmelserna gör det möjligt för Skatteverket att kräva det utdelande bolaget, den utdelande ideella föreningen eller den godkända mellanhanden på den skatt som skulle ha dragits av (se avsnitt 6.13.2). Det bör dock även fortsättningsvis finnas en möjlighet för Skatte-

verket att ta ut källskatt på utdelning direkt av den skattskyldige när skatteavdrag inte har gjorts med rätt belopp, i likhet med den möjlighet som finns i dag när det gäller kupongskatten.

I detta sammanhang kan det åter nämnas att det av 54 kap. 1 § SFL bl.a. framgår att om SINK eller A-SINK ska redovisas av den skattskyldige, ska beslut om skatten fattas för varje skattepliktig ersättning för sig med ledning av innehålllet i en särskild skattedeclaration och andra tillgängliga uppgifter. Av 54 kap. 2 § SFL följer att Skatteverket inom den tid och på det sätt som gäller för omprövning får besluta att den som är skattskyldig för SINK eller A-SINK ska betala skatt i andra fall än som avses i 1 §.

I förarbetena till 54 kap. 2 § SFL anförS bl.a. att mottagarens skattskyldighet inte påverkas 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. I förarbetena nämns också att syftet med den aktuella paragrafen bl.a. är att Skatteverket ska kunna besluta om mottagarens betalningsskyldighet för särskild inkomstskatt i fall där en utbetalare inte har gjort skatteavdrag eller gjort avdrag med för lågt belopp (prop. 2010/11:165 s. 975).

Det föreslås att betalningsansvaret för källskatt på utdelning ska fungera på samma sätt som för SINK och A-SINK. Detta innebär bl.a. att Skatteverket inom den tid och på det sätt som gäller för omprövning får besluta att även den som är skattskyldig enligt lagen om källskatt på utdelning ska betala sådan skatt. Det kan vidare finnas undantagssituationer där det inte går att hävda att skatteavdrag har gjorts med för lågt belopp vid utdelningstillfället men att nya omständigheter uppdragas senare. Även i sådana fall bör Skatteverket kunna kräva att den skattskyldige ska betala den tillkommande skatten. Frågan om när den skattskyldige ska betala skatten behandlas i avsnitt 6.14.2.

I den nya lagen om källskatt på utdelning föreslås en regel om särskild skattskyldighet som avser att hindra kringgående av den lagens bestämmelser (se avsnitt 9.2). Om denna regel aktualiseras föreslås det att bestämmelserna om ansvar när skatteavdrag inte har gjorts med rätt belopp i 59 kap. SFL bara ska tillämpas om den som är skyldig att göra skatteavdrag har anledning att känna till de omständigheter som föranleder den särskilda skattskyldigheten. Om den som är skyldig att göra skatteavdrag inte har anledning att känna till sådana omständigheter, kan Skatteverket även i denna situation fatta beslut om att den skattskyldige ska betala källskatten på utdelning.

Som *Skatteverket* framför tillämpas de nämnda bestämmelserna i 54 kap. 2 § SFL när det gäller särskild inkomstskatt även för att fatta beslut om sådan skatt när skatteavdrag har gjorts för preliminär skatt, men där beskattning ska ske enligt SINK eller A-SINK (prop. 2010/11:165 s. 975 f.). Även när det gäller källskatt på utdelning kan det uppstå situationer när skatteavdrag för preliminär skatt görs, trots att beskattning ska ske enligt den nya lagen om källskatt på utdelning. Det bedöms dock att sådana situationer kommer att uppstå relativt sällan. Bedömningen görs bl.a. mot bakgrund av att det föreslås att om den som betalar ut eller hanterar utdelning inte har tillräckliga uppgifter för att avgöra om den som tar emot utdelningen är skattskyldig enligt den nya lagen om källskatt på

utdelning, ska skatteavdrag för källskatt på utdelning göras (se avsnitt 6.7.1).

Oaktat detta görs bedömningen att den nu föreslagna lydelsen av 54 kap. 2 § SFL gör det möjligt för Skatteverket att fatta beslut om källskatt på utdelning, när det har gjorts skatteavdrag för preliminär skatt men beskattning ska ske enligt den nya lagen om källskatt på utdelning. Den avdragna preliminära skatten kan då i många fall överstiga den källskatt på utdelning som ska betalas. Om inga andra inkomster finns ska Skatteverket i ett beslut om slutlig skatt enligt 56 kap. 2 § SFL bestämma den slutliga skatten till noll kronor. Av 56 kap. 9 § andra stycket 2 SFL framgår vidare att avdrag från den slutliga skatten ska göras för avdragen A-skatt. Eftersom den slutliga skatten i det här fallet är noll kronor uppkommer en pluspost som är lika stor som den avdragna A-skatten. Denna pluspost ska enligt 61 kap. 5 § 2 SFL registreras på skattekontot så snart det finns underlag. Detta skulle kunna innebära att det uppkommer ett överskott på skattekontot, beroende på saldot på kontot. Hur stort detta eventuella överskott blir beror bl.a. på hur mycket källskatt på utdelning som ska betalas (se avsnitt 6.14.2 om betalningstidpunkten för källskatt på utdelning när skatteavdrag för preliminär skatt har gjorts). Av 64 kap. 4 § SFL följer att ett lika stort belopp ska spärras från återbetalning. När källskatten på utdelning sedan debiteras används det spärrade beloppet för att betala källskatten (jfr prop. 2010/11:165 s. 975 f.). Om en avstämning av skattekontot visar att det finns ett överskott på kontot, ska beloppet under vissa förutsättningar betalas tillbaka (se 64 kap. 2 och 4 §§ SFL). I detta sammanhang kan det också kort nämnas att det av 65 kap. 17 § SFL bl.a. framgår att intäktsränta ska beräknas fr.o.m. den 13 i andra månaden efter beskattningsåret t.o.m. den dag då skatt tillgodoräknas, om en beräkning enligt 56 kap. 9 § SFL visar att skatt ska tillgodoräknas.

Lagförslag

Förslaget medför ändring i 54 kap. 2 § SFL.

6.13.4 Ansökan om tillgodoräknande eller omprövning

Utkastets 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.

Promemorians förslag överensstämmer med utkastets.

Remissinstanserna: *Svenska Bankföreningen* och *Svensk Värdepappersmarknad* tillstyrker förslaget i sak.

Skälen för utkastets förslag: I 27 § KupL finns bestämmelser om återbetalning av kupongskatt. Av paragrafen framgår bl.a. att om kupongskatt har innehållits för någon som inte varit skattskyldig eller om kupongskatt har innehållits med högre belopp än vad som ska betalas enligt avtal för undvikande av dubbelbeskattning, har den utdelningsberättigade rätt till återbetalning av vad som innehållits för mycket. Ansökan om återbetalning ska göras skriftligen hos Skatteverket senast vid utgången av det

femte kalenderåret efter utdelningstillfället. Tillsammans med ansökan ska det lämnas ett intyg eller annan utredning om att kupongskatt har innehållits för sökanden liksom utredning som styrker att sökanden inte är skattskyldig.

Ett av huvudsyftena med det nu föreslagna systemet för källskatt på utdelning är att det skatteavdrag som görs av det utdelande bolaget, den utdelande ideella föreningen eller den godkända mellanhanden 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 innebära att rätt skatt dras i samtliga fall. Det är vidare inte förenligt med Sveriges internationella åtaganden att någon som t.ex. har missat att i tid lämna uppgifter om skatterättslig hemvist inte i efterhand skulle kunna få nedsatt skatt i enlighet med tillämpligt skatteavtal. Det bedöms därför att det krävs någon form av möjlighet för den skattskyldige att begära rättelse av ett felaktigt skatteavdrag.

Två alternativ till hur ett sådant system skulle kunna utformas inom ramen för skatteförfarandelagen beskrivs i det följande.

Det första alternativet innebär att den skattskyldige begär omprövning eller överklagar det gjorda skatteavdraget. Begäran om omprövning eller överklagandet skulle då hanteras på samma sätt som gäller för motsvarande förfarande enligt de befintliga reglerna i skatteförfarandelagen. 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 eller överklaga krävs det dock att det finns ett beslut att ompröva eller överklaga.

Det utdelande bolaget, den utdelande ideella föreningen eller den godkända mellanhanden som betalar ut utdelning som är skattepliktig enligt den nya lagen om källskatt på utdelning ska göra skatteavdrag för sådan skatt (se avsnitt 6.2.2). Ett sådant skatteavdrag ska redovisas i en särskild skattedeklaration för varje utdelningstillfälle (se avsnitt 6.9.1). Om en sådan skattedeklaration har lämnats i rätt tid och på rätt sätt, anses ett beslut om skatten ha fattats i enlighet med deklarationen. Ett sådant beslut utgör dock endast 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, den utdelande ideella föreningen eller den godkända mellanhanden och Skatteverket (se avsnitt 6.13.1). Bedömningen görs att det beslutet alltså bara kan utgöra underlag för en omprövning eller ett överklagande av deras skyldigheter att göra korrekt skatteavdrag, samt att det med den föreslagna ordningen inte finns något beslut som den skattskyldige kan begära omprövning av eller överklaga.

I detta sammanhang kan det också nämnas att det i förarbetena till skatteförfarandelagen bl.a. anförs att beslutet om skatteavdrag enligt 53 kap. 1 § SFL avser utbetalarens redovisning av gjorda skatteavdrag för SINK eller A-SINK. Det har dock inte ansetts lämpligt att ge den som har fått vidkännas ett skatteavdrag enligt SINK och A-SINK rätt att begära omprövning av eller överklaga beslutet om skatteavdrag (se prop. 2010/11:165 s. 977). Med beaktande av att förfarandet för den nya källskatten på utdelning ligger mycket nära förfarandet för SINK och A-SINK, bör inte den särskilda skattedeklarationen för källskatt på utdelning ges en annan rättsverkan än den som gäller för motsvarande deklarerationer för särskild inkomstskatt.

Det andra alternativet, vilket är det som föreslås, är att följa den ordning som i dag gäller för SINK och A-SINK. Av 54 kap. 3 § SFL framgår bl.a. att om skatteavdrag för SINK eller A-SINK har gjorts med för högt belopp, ska Skatteverket efter ansökan besluta att den skattskyldige ska tillgodoräknas det överskjutande beloppet. En motsvarande lösning föreslås för den nya källskatten på utdelning. Detta innebär således att om det utdelande bolaget, den utdelande ideella föreningen eller den godkända mellanhanden har gjort skatteavdrag för källskatt på utdelning med för högt belopp, ska Skatteverket efter ansökan besluta att den skattskyldige ska tillgodoräknas det överskjutande beloppet. Om tillgodoräkandet leder till ett överskott på skattekontot, ska överskjutande belopp återbetalas under förutsättning att det inte finns hinder mot detta (se 64 kap. 2 och 4 §§ SFL). En ansökan om att få tillgodoräkna sig överskjutande källskatt på utdelning får nämligen normalt anses innefatta en begäran om att ett eventuellt överskott ska betalas tillbaka (se även avsnitt 6.14.3).

Det bör understrykas att användandet av det föreslagna institutet för tillgodoräkande 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 tillgodoräkande av för högt avdragen källskatt på utdelning och som därmed också hävdar en rätt till ett sådant tillgodoräkande. Det ankommer därför på den skattskyldige att visa att förutsättningar för tillgodoräkande föreligger. Varje ansökan om tillgodoräkande ska övervägas noggrant och bevisningens styrka måste prövas i varje enskilt fall. I princip ska samma krav ställas på underlaget vid en ansökan om tillgodoräkande som de som ställs för att få direktbetsättning (se avsnitt 6.9.2). Det ska bl.a. finnas fullgott underlag som visar att den skattskyldige har rätt till utdelningen och den skattskyldiges skatterättsliga hemvist. Det ska vidare stå klart att den skattskyldige har fått den aktuella utdelningen och att skatteavdrag har gjorts för densamma. Det bör övervägas att i förordningsform införa närmare preciseringar av vad en ansökan om tillgodoräkande ska innehålla.

Systemet med godkända mellanhänder förväntas leda till att fler får direktbetsättning. Antalet ansökningar om tillgodoräkande av för högt avdragen källskatt på utdelning blir i så fall färre i motsvarande grad. Detta bör också kunna leda till att Skatteverket har möjlighet att på ett mer effektivt sätt granska ansökningar om sådana tillgodoräkanden.

Skatteverket har efterfrågat en beloppsgräns för tillgodoräkande av för högt avdragen källskatt på utdelning, i syfte att inte behöva hantera tillgodoräkanden av mindre belopp. Det bedöms 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.

Det bör slutligen noteras att det av 54 kap. 3 § andra stycket SFL framgår att en ansökan om tillgodoräkande av för högt avdragen skatt ska ha kommit in till Skatteverket senast det sjätte året efter utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut. Detta innebär att tiden för att komma in med en ansökan om tillgodoräkande av för högt avdragen källskatt på utdelning förlängs med ett år jämfört med vad som gäller enligt kupongskattelagen, jfr 27 § fjärde stycket KupL.

Lagförslag

Förslaget medför ändring i 54 kap. 3 § SFL.

6.13.5 Slutskatteberäkning i vissa fall

Utkastets förslag: Om källskatt på utdelning har betalats för någon som var obegränsat skattskyldig vid utdelningstillfället, ska den skatten dras av från den slutliga skatten vid slutskatteberäkningen.

Promemorians förslag överensstämmer med utkastets.

Remissinstanserna: *Svenska Bankföreningen* och *Svensk Värdepappersmarknad* tillstyrker förslaget.

Skälen för utkastets förslag: I 56 kap. SFL finns bestämmelser om beslut och besked om slutlig skatt. Av 56 kap. 2 § SFL framgår bl.a. att Skatteverket för varje beskattningsår ska besluta om slutlig skatt. Av 56 kap. 9 § första stycket SFL följer att Skatteverket, efter att ett beslut om slutlig skatt har fattats, ska beräkna om den som beslutet gäller ska betala skatt eller tillgodoräknas skatt (s.k. slutskatteberäkning). I andra stycket samma paragraf anges vilka avdrag som ska göras från den slutliga skatten.

Den situationen skulle kunna inträffa att skatteavdrag för källskatt på utdelning görs för en skattskyldig och att det senare uppdagas att denne var obegränsat skattskyldig vid utdelningstillfället. Källskatt på utdelning ska då inte tas ut. Utdelningen ska i stället inkomstbeskattas. Den avdragna källskatten på utdelning skulle då kunna användas motsvarande ett preliminärt skatteavdrag för att täcka den skattskyldiges inkomstskatt. Mot bakgrund av detta föreslås det ett tillägg i bestämmelserna om slutskatteberäkning. Detta tillägg innebär att skatt som har betalats in som källskatt på utdelning ska dras av från den skattskyldiges slutliga skatt, om den skattskyldige var obegränsat skattskyldig vid utdelningstillfället. I detta sammanhang kan det nämnas att det får anses vara självklart att avdrag då inte ska göras för belopp som redan har tillgodoräknats den skattskyldige enligt den föreslagna nya lydelsen av 54 kap. 3 § SFL (se avsnitt 6.13.4).

Lagförslag

Förslaget medför ändring i 56 kap. 9 § SFL.

6.13.6 Skönsmässiga beslut om källskatt

Utkastets bedömning: Huvudregeln om skönsbeskattning i skatteförfarandelagen gäller för den nya källskatten på utdelning.

Promemorians bedömning överensstämmer med utkastets.

Remissinstanserna: Ingen remissinstans har yttrat sig särskilt i denna del.

Skälen för utkastets bedömning: Bestämmelser om skönsmässiga beslut om skatter och avgifter finns i 57 kap. SFL. Av 1 § framgår bl.a. att om den som är skyldig att lämna deklARATION inte har gjort det, ska skatten eller underlaget för skatten bestämmas till vad som framstår som skäligt med hänsyn till uppgifterna i ärendet (skönsbeskattning). Detsamma gäller

om skatten eller underlaget för skatten inte kan beräknas tillförlitligt på grund av brister i eller bristfälligt underlag för deklarationen.

Som ovan nämnts föreslås det som huvudregel att förfaranderegler i skatteförfarandelagen ska tillämpas när det gäller den nya källskatten på utdelning (se avsnitt 4.2). Detta innebär att den nu beskrivna huvudregeln om skönsbeskattning kommer att gälla för källskatt på utdelning. Skönsbeskattning avseende källskatt på utdelning bör dock bara ske om alla andra möjligheter att påföra korrekt skatt är uttömda. I första hand ska den som inte alls har lämnat en särskild skattedeklaration eller som inte har lämnat en korrekt sådan, föreläggas att lämna en korrekt deklaration (se avsnitt 6.9.7).

I 57 kap. 3 § SFL finns bestämmelser om skönsbeskattning enligt schablon. Paragrafen gäller dock bara för skatter och avgifter som ska redovisas för redovisningsperioder. Dessa bestämmelser kommer alltså inte att bli tillämplig på källskatt på utdelning, eftersom sådan skatt ska redovisas för varje utdelningstillfälle (se avsnitt 6.9.1).

I detta sammanhang kan det slutligen också nämnas att det i 59 kap. SFL finns bestämmelser om ansvar när skatteavdrag inte har gjorts med rätt belopp (se avsnitt 6.13.2). 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. 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. Även i den sistnämnda paragrafen finns det alltså ett uttryckligt stöd att bestämma ansvarsbeloppet skönsmässigt (se prop. 2010/11:165 s. 1000).

6.14 Betalning av källskatt

6.14.1 Skattekonton

Utkastets bedömning: Bestämmelserna i skatteförfarandelagen om skattekonton gäller för den nya källskatten på utdelning.

Promemorians bedömning överensstämmer med utkastets.

Remissinstanserna: *Skatteverket* anför bl.a. att tillgodoräknande av för högt avdragen källskatt på utdelning bör ske direkt på den skattskyldiges skattekonto, utan att det utdelande bolagets eller den godkända mellanhandens skattekonto korrigeras.

Skälen för utkastets bedömning: Betalning av källskatt på utdelning ska registreras på det utdelande bolagets, den utdelande ideella föreningens eller den godkända mellanhandens skattekonto. Det skatteavdrag som redovisas i den särskilda skattedeklarationen debiterar skattekontot på förfallodagen. En inbetalning krediterar skattekontot så snart det finns underlag, dvs. när den finns på Skatteverkets särskilda konto för skattebetalningar. Denna hantering följer av befintliga bestämmelser om skattekonton i 61 kap. skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL. Bedömningen är alltså att det inte behövs några lagändringar för att infoga den nya källskatten på utdelning i skattekontosystemet.

Skattskyldiga för källskatt på utdelning behöver normalt inget skattekonto, eftersom skatteavdraget i de flesta fall är detsamma som den slut-

liga skatten. Ett skattekonto bör dock tilldelas bl.a. en sådan skattskyldig som har beviljats tillgodoräknande av för högt avdragen källskatt på utdelning (se avsnitt 6.13.4). Följden av ett sådant beslut bör vara att tillgodoräkandet sker direkt på den skattskyldiges skattekonto, på det sätt som *Skatteverket* framför. Även i de fall då Skatteverket utnyttjar möjligheten att besluta om betalningsskyldighet för den skattskyldige och då den skattskyldige ska tillgodoräknas källskatt på utdelning till följd av ett beviljat anstånd måste ett skattekonto läggas upp för denne (se avsnitt 6.13.3 och 5.10.6).

Som ovan nämnts görs bedömningen att den skisserade hanteringen av skattekonton är möjlig för Skatteverket att genomföra inom ramen för den nu gällande lagstiftningen. Skatteverket kan dock skattekontosystemet bäst, och myndigheten är självklart fri att inom lagens ramar införa den struktur som bedöms vara mest ändamålsenlig för den nya källskatten på utdelning.

6.14.2 Betalning av källskatt på utdelning och deklarationsanstånd

Utkastets förslag: Om Skatteverket har beslutat att den som är skattskyldig enligt lagen om källskatt på utdelning ska betala sådan skatt, ska skatten betalas senast den förfallodag enligt en viss bestämmelse i skatteförfarandelagen som infaller närmast efter att 30 dagar har gått från den dag då beslutet fattades. Om skatteavdrag för preliminär skatt har gjorts för samma utdelning som källskatten på utdelning avser, ska dock källskatten betalas senast den förfallodag som infaller närmast efter att 90 dagar har gått från den dag då beslut om slutlig skatt fattades. Bestämmelserna i skatteförfarandelagen om deklarationsanstånd ska gälla för källskatt på utdelning.

Utkastets bedömning: Bestämmelserna i skatteförfarandelagen om inbetalning till det särskilda kontot för skattebetalningar gäller för källskatt på utdelning.

Promemorians förslag överensstämmer i huvudsak med utkastets förslag och bedömning. I promemorian föreslås bl.a. inga särskilda bestämmelser avseende betalningstidpunkten för källskatt på utdelning när skatteavdrag för preliminär skatt har gjorts för samma utdelning som källskatten avser.

Remissinstanserna: Ingen remissinstans har kommenterat promemorians förslag särskilt.

Skälen för utkastets förslag och bedömning: Bestämmelser om betalning av skatt finns i 62 kap. SFL. Av 62 kap. 2 § SFL framgår bl.a. att skatter ska betalas in till Skatteverkets särskilda konto för skattebetalningar och att skatten är betald den dag då betalningen har bokförts på detta konto. I 62 kap. 3 § SFL anges bl.a. att skatter som ska redovisas i en skattedeklaration ska vara betalda senast den dag då deklarationen ska ha kommit in till Skatteverket. Som tidigare nämnts föreslås det som huvudregel att förfaranderegler i skatteförfarandelagen ska tillämpas när det gäller den nya källskatten på utdelning (se avsnitt 4.2). Detta innebär att de nu nämnda bestämmelserna om betalning av skatt kommer att gälla för

källskatt på utdelning. Inbetalning av skatten ska alltså ske på samma sätt som för övriga skatter som regleras av skatteförfarandelagen.

Det föreslås ovan att särskild skattedeklaration avseende källskatt på utdelning ska lämnas senast fyra månader efter utdelningstillfället (se avsnitt 6.9.4). Detta innebär att tiden för inbetalning av källskatt på utdelning blir densamma som den som gäller i dag för kupongskatt, dvs. senast fyra månader efter utdelningstillfället (se avsnitt 5.3.4 om begreppet utdelningstillfälle).

Det föreslås vidare att om Skatteverket beslutar om betalningsskyldighet för den skattskyldige enligt 54 kap. 2 § SFL (se avsnitt 6.13.3), ska betalning av källskatt på utdelning som huvudregel ske på motsvarande sätt som i dag gäller för beslut om särskild inkomstskatt enligt samma paragraf. Detta innebär att betalning av källskatt på utdelning i dessa fall ska ske senast den förfallodag enligt 62 kap. 9 § SFL som infaller närmast efter att 30 dagar har gått från den dag då beslutet om betalningsskyldighet fattades. För att också källskatt på utdelning ska omfattas av dessa betalningsfrister föreslås ett tillägg i 62 kap. 8 § andra stycket 3 SFL.

Det bedöms också att den föreslagna nya lydelsen av 54 kap. 2 § SFL gör det möjligt att fatta beslut om källskatt på utdelning när det har gjorts skatteavdrag för preliminär skatt men beskattning ska ske enligt den nya lagen om källskatt på utdelning (se avsnitt 6.13.3). Om källskatten på utdelning i dessa fall skulle behöva betalas enligt den nyss föreslagna huvudregeln, skulle oönskade likviditetseffekter kunna uppstå för den skattskyldige. Det föreslås därför ett tillägg i 62 kap. 8 § tredje stycket SFL, som innebär att källskatt på utdelning i dessa fall ska betalas senast den förfallodag som infaller närmast efter att 90 dagar har gått från den dag då beslut om slutlig skatt fattades.

I 36 kap. 5 § SFL finns bestämmelser om anstånd med att lämna skattedeklaration. Dessa bestämmelser kommer att gälla även för en sådan särskild skattedeklaration som avser källskatt på utdelning (se avsnitt 6.9.6). Av 63 kap. 3 § första stycket SFL framgår bl.a. att om Skatteverket beviljar anstånd med att lämna skattedeklaration enligt 36 kap. 5 § samma lag, får myndigheten också bevilja motsvarande anstånd med betalning av den skatt som ska redovisas i deklarationen (s.k. deklaraationsanstånd). Det föreslås att även deklaraationsanstånd ska gälla för den nya källskatten på utdelning.

Lagförslag

Förslaget medför ändring i 62 kap. 8 § SFL och att 34 § införs i lagen (2023:000) om källskatt på utdelning.

6.14.3 Återbetalning av källskatt på utdelning

Utkastets bedömning: Återbetalning av för högt avdragen källskatt på utdelning kan ske med stöd av befintliga bestämmelser i skatteförfarandelagen.

Promemorians bedömning överensstämmer med utkastets.

Remissinstanserna: Ingen remissinstans har yttrat sig särskilt i denna del.

Skälen för utkastets bedömning: I 64 kap. 2 § SFL finns bestämmelser om återbetalning vid avstämning av skattekonto. Av paragrafen framgår att om en avstämning av skattekontot visar att det finns ett överskott på kontot, ska beloppet betalas tillbaka bl.a. om kontohavaren begär det. Det huvudsakliga förfarandet för en skattskyldig att få tillbaka för högt avdragen källskatt på utdelning föreslås vara genom ansökan. Om ansökan ska beviljas ska Skatteverket fatta beslut om att den skattskyldige ska tillgodoräknas den för högt avdragna skatten (se avsnitt 6.13.4). Bedömningen är vidare att en ansökan av nu aktuellt slag också får anses innebära en begäran om att ett eventuellt överskott på skattekontot på grund av tillgodoräkandet ska betalas ut till den skattskyldige. Återbetalning av överskott på skattekontot bedöms således kunna göras med stöd av befintlig lagstiftning.

I 64 kap. 4 § SFL finns vidare bestämmelser om hinder mot återbetalning. Av tredje punkten i denna paragraf framgår bl.a. att en återbetalning enligt 64 kap. 2 § SFL inte ska göras av belopp som kan komma att behövas för betalning av sådan annan skatt än F-skatt och särskild A-skatt som har beslutats men ännu inte ska ha betalats, eller som inte har beslutats men kan antas komma att beslutas. Bedömningen är att denna bestämmelse ger Skatteverket en möjlighet att neka återbetalning i de fall belopp som avser skatteavdrag för källskatt på utdelning har tillgodoräknats den enskilde, trots att denne visar sig vara obegränsat skattskyldig i Sverige. Denna bedömning grundar sig på det förhållandet att ett sådant belopp kan komma att behövas för en framtida betalning av inkomstskatt (se avsnitt 6.13.5). Här kan det också nämnas att det av 64 kap. 4 § 5 SFL följer att den skattskyldige själv har möjlighet att begära att återbetalning inte ska göras av belopp som ska användas för betalning av framtida skatteskulder eller avgiftsskulder.

I detta sammanhang kan det slutligen nämnas att det i 64 kap. 9 § SFL anges att om ett överskott på ett skattekonto inte har kunnat betalas tillbaka på grund av att kontohavarens adress inte är känd för Skatteverket eller på grund av någon annan omständighet som beror på kontohavaren, ska beloppet stå kvar på skattekontot. Av 64 kap. 10 § första stycket SFL följer vidare att ett överskott som inte har kunnat betalas tillbaka inom tio år tillfaller staten.

6.14.4 Ränta

Utkastets förslag: Om Skatteverket har beslutat att den som är skattskyldig för källskatt på utdelning ska betala sådan skatt, ska kostnadsränta beräknas fr.o.m. dagen efter den dag som infaller fyra månader efter utdelningstillfället. Kostnadsräntan ska beräknas t.o.m. den dag då betalning senast ska ske. Om skatteavdrag för preliminär skatt har gjorts för samma utdelning som källskatten på utdelning avser, ska dock kostnadsräntan beräknas fr.o.m. den 13 i andra månaden efter beskattningsåret. Ett överskott på skattekontot som föranleds av ett beslut om att en skattskyldig ska tillgodoräknas för högt avdragen källskatt på utdelning ska ligga till grund för beräkning av intäktsränta. Intäktsränta ska då beräknas fr.o.m. dagen efter den dag som infaller fyra månader

efter utdelningstillfället. Intäktsräntan ska beräknas t.o.m. den dag då tillgodoräkandet registreras på skattekontot.

Utkastets bedömning: Kostnadsränta vid för sen betalning kan tas ut med stöd av befintlig lagstiftning.

Promemorians förslag överensstämmer delvis med utkastets förslag och bedömning. I promemorian görs bl.a. bedömningen att om Skatteverket har beslutat att den som är skattskyldig för källskatt på utdelning ska betala sådan skatt, kan kostnadsränta tas ut enligt 65 kap. 8 § SFL. Vidare föreslås i promemorian inga särskilda bestämmelser avseende kostnadsränta på källskatt på utdelning när skatteavdrag för preliminär skatt har gjorts för samma utdelning som källskatten avser.

Remissinstanserna: *Svenska Bankföreningen* och *Svensk Värdepappersmarknad* tillstyrker förslaget. *Skatteverket* anser att räntekonsekvenserna när skatteavdrag har gjorts för preliminär skatt, men där beskattning ska ske enligt den nya lagen om källskatt på utdelning, behöver kommenteras ytterligare. Skatteverket anför också att det bör framgå att den föreslagna lagändringen om intäktsränta får återverkningar även på särskild inkomstskatt.

Skälen för utkastets förslag och bedömning

Bestämmelser om ränta finns i 65 kap. SFL. Av 65 kap. 2 § SFL framgår bl.a. att ränta som ska påföras (kostnadsränta) ska beräknas när det finns ett underskott på skattekontot och ränta som ska tillgodoräknas (intäktsränta) när kontot uppvisar ett överskott. Bestämmelser om kostnadsränta i olika situationer finns i 65 kap. 5–15 §§ SFL. I 65 kap. 16 och 17 §§ SFL finns bestämmelser om intäktsränta i olika situationer. Ränta bör beräknas för underskott eller överskott på skattekontot med anledning av källskatt på utdelning, på samma sätt som för övriga skatter som omfattas av skatteförfarandelagen.

Kostnadsränta

Det föreslås ovan att Skatteverket får besluta att den som är skattskyldig enligt den nya lagen om källskatt på utdelning ska betala sådan skatt. Det rör sig alltså om en möjlighet för Skatteverket att ta ut källskatt på utdelning direkt av den skattskyldige när skatteavdrag inte har gjorts med rätt belopp. Beslutet fattas då med stöd av bestämmelserna i det föreslagna nya andra stycket i 54 kap. 2 § SFL. Skatteverket kan även fatta beslut om källskatt på utdelning med stöd av de bestämmelserna i de fall det har gjorts skatteavdrag för preliminär skatt men beskattning ska ske enligt den nya lagen om källskatt på utdelning (se avsnitt 6.13.3). Källskatt på utdelning som påförs genom ett beslut enligt 54 kap. 2 § SFL ska som huvudregel betalas senast den förfallodag enligt 62 kap. 9 § samma lag som infaller närmast efter att 30 dagar har gått från den dag då beslutet fattades. Om skatteavdrag för preliminär skatt har gjorts för samma utdelning som källskatten på utdelning avser, ska dock källskatten betalas senast den förfallodag enligt 62 kap. 9 § SFL som infaller närmast efter att 90 dagar har gått från den dag då beslut om slutlig skatt fattades (se avsnitt 6.14.2).

I 65 kap. 8 § SFL finns bestämmelser om kostnadsränta vid omprövning. Frågan är inledningsvis om dessa bestämmelser är tillämpliga när ett beslut

enligt 54 kap. 2 § SFL har fattats om att den skattskyldige ska betala källskatt på utdelning. Ett sådant beslut ska fattas ”inom den tid och på det sätt som gäller för omprövning”. Detta bedöms dock inte i sig innebära att ett sådant beslut kan anses vara ett omprövningsbeslut, eftersom det inte finns något tidigare beslut att ompröva. Det fattas visserligen beslut med anledning av den särskilda skattedeklarationen, både när en sådan deklaration har lämnats i rätt tid och på rätt sätt och när det inte har gjorts. Sådana beslut gäller dock endast rättsförhållandet mellan det utdelande bolaget, den utdelande ideella föreningen eller den godkända mellanhanden och Skatteverket (se t.ex. avsnitt 6.13.1). Till skillnad mot vad som anförs i promemorian görs därför bedömningen att bestämmelserna i 65 kap. 8 § SFL om kostnadsränta vid omprövning inte är tillämpliga när ett beslut om källskatt på utdelning enligt 54 kap. 2 § SFL har fattats.

Mot bakgrund av detta föreslås det att bestämmelser om kostnadsränta när ett beslut enligt 54 kap. 2 § SFL har fattats om att den skattskyldige ska betala källskatt på utdelning ska tas in i en ny paragraf i 65 kap. SFL. Som anges i avsnitt 6.14.2 ska avdragen källskatt på utdelning betalas senast fyra månader efter utdelningstillfället. Det föreslås därför att kostnadsränta som huvudregel ska beräknas fr.o.m. dagen efter den dag som infaller fyra månader efter utdelningstillfället. Det föreslås vidare att kostnadsränta ska beräknas t.o.m. den dag då betalning senast ska ske, dvs. t.o.m. den förfalldag enligt 62 kap. 9 § SFL som infaller närmast efter att 30 dagar har gått från den dag då beslutet om att ta ut källskatt på utdelning direkt av den skattskyldige fattades.

I detta sammanhang bör det nämnas att den låga kostnadsräntan, motsvarande basräntan, bl.a. syftar till att täcka statens kostnader vid en för sen betalning av skatter och avgifter (prop. 1996/97:100 Del 1 s. 332–342). Med hänsyn till bl.a. detta framstår det inte som lämpligt att ta ut kostnadsränta redan fr.o.m. den dag som framgår av den nyss föreslagna huvudregeln, för det fall att Skatteverket har fattat ett beslut om att den skattskyldige ska betala källskatt på utdelning och det dessförinnan har gjorts skatteavdrag för preliminär skatt för samma utdelning. I en sådan situation har det gjorts ett skatteavdrag för den aktuella utdelningen, låt vara att det då rör sig om ett skatteavdrag för preliminär skatt och inte för källskatt på utdelning (se även avsnitt 6.13.3). I dessa fall föreslås det i stället att kostnadsräntan ska beräknas fr.o.m. den 13 i andra månaden efter beskattningsåret (jfr bestämmelserna om kostnadsränta på slutlig skatt i 65 kap. 6 § SFL). Kostnadsräntan ska beräknas t.o.m. den dag då betalning senast ska ske, dvs. t.o.m. den förfalldag enligt 62 kap. 9 § SFL som infaller närmast efter att 90 dagar har gått från den dag då beslut om slutlig skatt fattades.

Av 65 kap. 13 § SFL framgår slutligen bl.a. att om skatt inte betalas i rätt tid, ska s.k. hög kostnadsränta beräknas fr.o.m. dagen efter den dag då beloppet senast skulle ha betalats. I sammanhanget kan det nämnas att detta innebär att hög kostnadsränta kommer att beräknas för det fall att det har fattats ett beslut om källskatt på utdelning enligt 54 kap. 2 § SFL, och den skattskyldige inte betalar skatten senast den förfalldag enligt 62 kap. 9 § SFL som infaller närmast efter att 30 dagar har gått från den dag då detta beslut fattades, respektive efter att 90 dagar har gått från den dag då beslut om slutlig skatt fattades.

Intäktsränta

Det föreslås ovan att 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 (se avsnitt 6.13.4). För att säkerställa att ett överskott på skattekontot på grund av ett sådant tillgodoräknande kan ligga till grund för beräkning av intäktsränta, föreslås det införas en ny paragraf i 65 kap. SFL med denna innebörd. Intäktsränta ska beräknas fr.o.m. dagen efter den dag som infaller fyra månader efter utdelningstillfället och t.o.m. den dag då tillgodoräkandet registreras på skattekontot. Med anledning av vad *Skatteverket* anför i denna del bör det nämnas att detta förslag om intäktsränta inte får återverkningar på särskild inkomstskatt, i motsats till det förslag som lämnades i promemorian.

Om Skatteverket har fattat ett beslut enligt 54 kap. 2 § SFL om att den skattskyldige ska betala källskatt på utdelning, och det dessförinnan har gjorts skatteavdrag för preliminär skatt för samma utdelning, kan det leda till att en slutskatteberäkning enligt 56 kap. 9 § SFL visar att skatt ska tillgodoräknas (se avsnitt 6.13.3). I sådana fall ska intäktsränta enligt 65 kap. 17 § SFL beräknas fr.o.m. den 13 i andra månaden efter beskattningsåret t.o.m. den dag då skatten tillgodoräknas.

Domar från Högsta förvaltningsdomstolen

I detta sammanhang bör också beröras två domar från Högsta förvaltningsdomstolen 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 getts 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 Högsta förvaltningsdomstolen 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 bl.a. på den tid under vilken denne inte har kunnat disponera det felaktigt uttagna 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. De här behandlade rättsfallen föranleder alltså inte några ytterligare förslag om särskilda ränteregler.

Lagförslag

Förslaget medför att två nya bestämmelser, 6 a och 17 a §§, införs i 65 kap. SFL.

6.15 Omprövning och överklagande

6.15.1 Omprövning

Utkastets förslag: Begäran om omprövning av beslut om 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.

Efterbeskattning ska kunna ske om det föranleds av ett beslut i ett ärende eller mål om huruvida en inkomst ska beskattas enligt inkomstskattelagen eller enligt den nya lagen om källskatt på utdelning.

Bestämmelserna om omprövning i skatteförfarandelagen ska inte tillämpas på beslut om anstånd enligt den nya lagen om källskatt på utdelning.

Utkastets bedömning: För övriga beslut om källskatt på utdelning kommer skatteförfarandelagens huvudregel om omprövning att gälla.

Promemorians förslag överensstämmer i huvudsak med utkastets förslag och bedömning. I promemorian föreslås det att bestämmelser om omprövning av beslut om godkännande eller återkallelse av godkännande som mellanhand tas in i den nya lagen om källskatt. Det föreslås inte någon särskild reglering av att bestämmelserna i 66 kap. skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL, inte ska tillämpas på beslut om anstånd med betalning av källskatt på utdelning.

Remissinstanserna: Ingen remissinstans har yttrat sig särskilt i denna del.

Skälen för utkastets förslag och bedömning

Beslut om godkända mellanhänder

Ett beslut om godkännande eller återkallelse av godkännande som mellanhand ska kunna omprövas av Skatteverket. Bestämmelser om omprövning av beslut finns i 66 kap. SFL. Genom att bestämmelserna om godkänd mellanhand, i likhet med vad *Skatteverket* förordar, tas in i skatteförfarandelagen gäller bestämmelserna om omprövning även för beslut om godkännande och återkallelse av godkännande som mellanhand.

I 66 kap. 7 § andra stycket SFL finns en uppräknning 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. Det bedöms att också beslut om godkännande och återkallelse av godkännande som mellanhand är sådana beslut där motsvarande överväganden kan göras gällande. Dessa beslut reglerar 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.

Beslut om anstånd med betalning av källskatt på utdelning

De nuvarande reglerna för beslut om anstånd med betalning av kupongskatt enligt kupongskattelagen (1970:624) omfattas inte av 66 kap. SFL.

Sådana beslut kan i stället omprövas i de situationer där förvaltningslagen medger att så sker. Som framgår ovan görs bedömningen att det saknas skäl att införa en möjlighet för Skatteverket att återkalla beslut om anstånd med betalning av källskatt på utdelning (se avsnitt 5.10.7). Av motsvarande skäl som redogörs för i det avsnittet, saknas det anledning att utöka möjligheterna till omprövning av beslut om anstånd med betalning av källskatt på utdelning jämfört med vad som gäller i dag. Det föreslås därför att bestämmelserna om omprövning i 66 kap. SFL inte ska tillämpas på beslut om anstånd med betalning av källskatt på utdelning enligt bestämmelserna i lagen (2023:000) om källskatt på utdelning.

Övriga beslut

I fråga om omprövning på begäran av den som ett beslut om källskatt på utdelning gäller, saknas det i övriga fall anledning att frånga huvudregeln i 66 kap. 7 § första stycket SFL om att en ansökan om omprövning ska ha kommit in till Skatteverket senast det sjätte året efter utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut.

Av 59 kap. 2 § SFL framgår att Skatteverket får besluta att den som har betalat ut ersättning utan att göra skatteavdrag med rätt belopp ska betala det belopp som skulle ha dragits av (se avsnitt 6.13.2). Det föreslås även införas en möjlighet för Skatteverket att besluta att den skattskyldige ska betala källskatt på utdelning (se avsnitt 6.13.3). Det föreslås vidare att 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 (se avsnitt 6.13.4).

Mot bakgrund av dessa bestämmelser och förslag görs bedömningen att bestämmelserna om omprövning i 66 kap. SFL kommer att vara av begränsad praktisk betydelse när det gäller källskatt på utdelning. De kan dock komma att aktualiseras i några fall. T.ex kan ett utdelande bolag, en utdelande ideell förening eller en godkänd mellanhand begära omprövning av en ingiven skattedeclaration. Den möjligheten finns även för Skatteverket till förmån för det utdelande bolaget, den utdelande ideella föreningen eller en godkänd mellanhand. Det kan också bli aktuellt med omprövning om Skatteverket har beslutat att ta ut källskatt på utdelning direkt av den skattskyldige. I ett sådant fall finns det ett beslut rörande den skattskyldige och det beslutet kan omprövas inom ramen för gällande tidsfrister.

Efterbeskattning

När det gäller omprövning på initiativ av Skatteverket av beslut till den skattskyldiges nackdel, gäller enligt huvudregeln i 66 kap. 21 § SFL att det får ske inom två år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut. Det finns dock särskilda bestämmelser om under vilka förutsättningar tvåårsfristen utsträcks genom s.k. efterbeskattning, 66 kap. 27 § SFL. Efterbeskattning får t.ex. ske om den föranleds av ett beslut om huruvida en inkomst ska beskattas enligt inkomstskattelagen eller enligt SINK eller A-SINK. Det innebär att omprövning kan ske även efter tvåårsfristen i de fall inkomsten ska behandlas på det ena eller andra sättet.

En förlängd möjlighet till efterbeskattning, motsvarande den som finns i fråga om SINK och A-SINK, bör finnas även när det gäller källskatt på

utdelning. Det skulle annars kunna hända att en utdelning som först beskattas med källskatt på utdelning och som därefter konstateras inte vara en skattepliktig utdelning för källskatt (t.ex. på grund av att utdelningsmottagaren är obegränsat skattskyldig i Sverige), inte kan beskattas som inkomst av kapital hos den skattskyldige. Även den omvända situationen är tänkbar, dvs. att utdelningen inledningsvis beskattas enligt inkomstskattelagen men den skattskyldige senare konstateras vara begränsat skattskyldig och utdelningen därmed inte är skattepliktig enligt inkomstskattelagen.

Som framgår ovan kan ett beslut om godkännande som mellanhand återkallas (se avsnitt 6.4.4). Ett sådant beslut kan därför inte bli föremål för omprövning på Skatteverkets initiativ till nackdel för den som beslutet gäller (se 66 kap. 20 § andra stycket SFL).

Lagförslag

Förslaget medför ändringar i 66 kap. 7 och 27 §§ SFL och att 34 § införs i lagen om källskatt på utdelning.

6.15.2 Överklagande

Utkastets förslag: Beslut om anstånd med betalning av källskatt på utdelning samt beslut om godkännande eller återkallelse av godkännande som mellanhand får överklagas inom två månader.

Utkastets bedömning: Prövningstillstånd bör inte krävas vid överklagande till kammarrätten.

Promemorians förslag och bedömning överensstämmer i huvudsak med utkastets. I promemorian föreslås att bestämmelser om överklagande av beslut om godkännande eller återkallelse av godkännande som mellanhand tas in i den nya lagen om källskatt på utdelning. Det föreslås ingen särskild reglering av överklagandetiden för beslut om anstånd enligt den nya lagen om källskatt på utdelning. Vidare anges i promemorian att det följer av den föreslagna hänvisningen till 67 kap. 27 § SFL i förslaget till den nya lagen om källskatt på utdelning att det krävs prövningstillstånd i kammarrätten för överklagande av ett beslut om godkännande eller återkallelse av godkännande som mellanhand.

Remissinstanserna: *Kammarrätten i Sundsvall* anser att det inte bör ställas krav på prövningstillstånd i kammarrätten.

Skälen för utkastets förslag och bedömning

I och med att den nya lagen om källskatt på utdelning förfarandemässigt föreslås regleras i skatteförfarandelagen kommer bestämmelserna om överklagande i 67 kap. SFL att gälla i fråga om källskatt på utdelning.

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 i stället är två månader. Eftersom beslut enligt kupongskattelagen får överklagas inom två månader kommer därmed tids-

fristen för överklagande av beslut om källskatt på utdelning som huvudregel att förlängas jämfört med vad som gäller i dag.

Genom att även bestämmelserna om godkänd mellanhand tas in i skatteförfarandelagen gäller bestämmelserna i 67 kap. SFL för beslut om godkännande och återkallelse av godkännande som mellanhand. På motsvarande sätt som i fråga om tiden för omprövning bedöms det att det finns anledning att även tiden för överklagande ska vara två månader. Beslut om godkännande eller återkallelse av godkännande föreslås därför omfattas av 67 kap. 12 § andra stycket SFL, vilket innebär att ett överklagande av sådana beslut ska ha kommit in till Skatteverket inom två månader från den dag då den som beslutet gäller fick del av det.

Beslut om föreläggande utan vite och beslut om revision får inte överklagas enligt kupongskattelagen och detsamma gäller enligt skatteförfarandelagen (se 67 kap. 5 § SFL). Det föreslås alltså ingen ändring i fråga om beslut som inte får överklagas.

Särskilt om beslut om anstånd

I sammanhanget kan konstateras att 63 kap. SFL, som avser anstånd med betalning av skatter och avgifter, i stora delar föreslås undantas från att tillämpas på beslut enligt den nya lagen om källskatt på utdelning (se avsnitt 5.10.1 och 6.9.6). Det innebär att beslut om anstånd enligt den nya lagen om källskatt på utdelning inte kommer att omfattas av 67 kap. 12 § andra stycket 12 SFL, eftersom denna punkt avser beslut i frågor som regleras i avdelning XIV i skatteförfarandelagen, se prop. 2010/11:165 s. 1135. Avdelningen handlar om betalning och återbetalning av skatter och avgifter och där ingår bl.a. 63 kap. SFL. Utan särskild reglering skulle alltså skatteförfarandelagens huvudregel om tiden för att överklaga beslut gälla. Det bör dock noteras att bestämmelsen om deklaraionsanstånd enligt 63 kap. 3 § SFL inte föreslås undantas från tillämpning (se avsnitt 6.9.6). Vidare finns en möjlighet för Skatteverket att besluta om anstånd med betalning av vissa särskilda avgifter (se avsnitt 6.12). De nu nämnda besluten kommer alltså att omfattas av 67 kap. 12 § andra stycket 12 SFL.

Bedömningen görs att det inte finns anledning att förlänga tiden för överklagande av beslut om anstånd enligt den nya lagen om källskatt på utdelning jämfört med vad som gäller i dag enligt kupongskattelagen. Det framstår vidare som mindre lämpligt att olika överklagandetider skulle gälla för beslut om anstånd enligt den nya lagen om källskatt på utdelning respektive beslut om anstånd enligt skatteförfarandelagen. Det föreslås därför att en särskild bestämmelse om tiden för överklagande i fråga om beslut om anstånd med betalning av källskatt på utdelning införs. Eftersom förutsättningarna för beslut om sådant anstånd regleras i den nya lagen om källskatt på utdelning, bör bestämmelsen om tiden för överklagande placeras i den lagen. Skatteförfarandelagens övriga bestämmelser om överklagande kommer dock att gälla för beslut om anstånd enligt den nya lagen om källskatt på utdelning.

Prövningstillstånd i kammarrätten

Kammarrätten i Sundsvall framhåller att det för mål om godkännande som upplagshavare eller varumottagare enligt lagen (1994:1563) om tobaksskatt och lagen (1994:1564) om alkoholskatt inte finns något krav

på prövningstillstånd i kammarrätten. Enligt domstolen bör mål om godkännande och återkallelse av godkännande som mellanhand hanteras på samma sätt och det bör inte ställas krav på prövningstillstånd.

Till skillnad mot vad som anförs i promemorian kan det konstateras att det inte följer av den nuvarande lydelsen av 67 kap. 27 § SFL att det krävs prövningstillstånd i kammarrätten för ett mål om godkännande eller återkallelse av godkännande som mellanhand. Någon ändring av den bestämmelsen föreslås inte heller i promemorian. I likhet med det som Kammarrätten i Sundsvall anför görs bedömningen att det inte bör införas ett krav på prövningstillstånd i kammarrätten för mål om godkännande eller återkallelse av godkännande som mellanhand. Det föreslås därför ingen ändring av bestämmelsen och prövningstillstånd krävs således inte vid överklagande till kammarrätten.

Lagförslag

Förslaget medför ändring i 67 kap. 12 § SFL och att 36 § införs i lagen (2023:000) om källskatt på utdelning.

6.16 Förhandsbesked om källskatt på utdelning

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

Promemorians förslag överensstämmer med utkastets.

Remissinstanserna: *Skatterättsnämnden* och *Skatteverket* anser att det vore önskvärt med en möjlighet för det allmänna ombudet hos Skatteverket att ansöka om förhandsbesked.

Skälen för utkastets förslag: Fr.o.m. 2016 infördes möjligheten att hos Skatterättsnämnden ansöka om förhandsbesked avseende kupongskatt (se prop. 2015/16:14). Den möjligheten bör finnas även i fråga om källskatt på utdelning.

Såväl *Skatterättsnämnden* som *Skatteverket* lyfter fram att det vore önskvärt om det allmänna ombudet hos Skatteverket ges möjlighet att ansöka om förhandsbesked. Enligt Skatterättsnämnden bör så ske särskilt mot bakgrund av att den nya lagen om källskatt på utdelning föreslås omfattas av tillämpningsområdet för lagen (1995:575) mot skatteflykt. Enligt Skatterättsnämnden skulle en sådan möjlighet främja en snabb prejudikatbildning på området. Skatteverket framhåller att myndigheten har ansökt om, men inte fått, förhandsbesked i flera principiella kupongskattefrågor. Ny lagstiftning brukar väcka tolkningsfrågor, varför införandet av den nya lagen om källskatt på utdelning talar för att det allmänna ombudet hos Skatteverket bör ges möjlighet att ansöka om förhandsbesked på eget initiativ.

Det kan konstateras att regeringen den 17 juni 2021 har gett en utredare i uppdrag att göra en översyn av funktionen med allmänt ombud på skatteområdet respektive tullområdet (Fi2021:A). Utifrån översynen ska utredaren bedöma om det finns ett fortsatt behov av allmänna ombud på båda dessa områden. Om utredaren kommer fram till att det finns behov

av allmänna ombud på skatte- och tullområdena ska utredaren överväga om befintliga regler tillgodoser dessa behov eller om förutsättningarna behöver förändras för en mer ändamålsenlig ordning.

Mot den bakgrunden görs bedömningen att det finns anledning att invänta utredarens överväganden och slutsatser. Det föreslås därför inte i nuläget några ändringar i enlighet med Skatterättsnämndens och Skatteverkets önskemål.

Lagförslag

Förslaget medför ändring i 1 § lagen om förhandsbesked i skattefrågor.

7 Sekretess

7.1 Sekretess för uppgift i ärenden om källskatt på utdelning och ärenden om godkända mellanhänder

Utkastets bedömning: Den befintliga regleringen av skattesekretessen innebär att beslut varigenom källskatt på utdelning bestäms eller underlag för bestämmande av skatt fastställs, är undantagna från sekretess. Beslut om godkännande eller återkallelse av godkännande som mellanhand är däremot inte undantagna från sekretess enligt den befintliga regleringen.

Promemorian innehåller ingen motsvarande bedömning.

Remissinstanserna: Ingen remissinstans har yttrat sig särskilt i denna del.

Skälen för utkastets bedömning: I 27 kap. offentlighets- och sekretesslagen (2009:400), förkortad OSL, finns bestämmelser om sekretess till skydd för enskild inom verksamhet som rör skatt, tull, m.m. Enligt 27 kap. 1 § första stycket OSL gäller sekretess i verksamhet som avser bestämmande av skatt eller fastställande av underlag för bestämmande av skatt eller som avser fastighetstaxering för uppgift om en enskilds personliga eller ekonomiska förhållanden (skattesekretess). Föremålet för sekretessen är alltså uppgifter om enskildas personliga eller ekonomiska förhållanden. Sekretessen är absolut, dvs. någon prövning av om skada kan uppstå om uppgifterna lämnas ut görs inte. Sekretessen omfattar inte bara uppgifter om den som är föremål för bestämmande av skatt m.m. utan även uppgifter om tredje man vars förhållanden berörs (prop. 1979/80:2 del A s. 258).

Bestämmelsen omfattar inte bara ärenden enligt skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL. Av förarbetena till den numera upphävda sekretesslagen (1980:100) framgår att bestämmelsen omfattar även t.ex. ärenden om förhandsbesked liksom registerföring och annan verksamhet som har anknytning till förfarandet men saknar ärendekaraktär (prop. 1979/80:2 del A s. 258).

Utöver vad som följer av 27 kap. 1 § första stycket OSL, framgår det av andra stycket 1 samma paragraf att sekretess även gäller i verksamhet som avser förande av eller uttag ur beskattningsdatabasen enligt lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet för uppgift om en enskilds personliga eller ekonomiska förhållanden som har tillförts databasen (databassekretess).

Vad som avses med skatt i det aktuella kapitlet framgår av 27 kap. 1 § tredje stycket OSL. Där framgår också att med skatt jämställs vissa avgifter, bl.a. skattetillägg och vissa andra s.k. särskilda avgifter som kan tas ut enligt skatteförfarandelagen.

Handläggningen av ärenden om källskatt på utdelning bedöms utgöra en del av verksamhet som avser bestämmande eller fastställande av underlag för bestämmande av skatt. Ärenden om godkännande och återkallelse av godkännande som mellanhand är av betydelse bl.a. för mellanhandens skyldighet att göra skatteavdrag och lämna särskild skattedeklaration. Även dessa ärenden får därmed anses utgöra en del av verksamhet som avser bestämmande av skatt eller fastställande av underlag för bestämmande av skatt. Det innebär att utgångspunkten är att uppgift om enskilds personliga eller ekonomiska förhållanden i dessa ärenden omfattas av sekretess enligt 27 kap. 1 § första stycket OSL.

Uppgifter i ärenden om källskatt på utdelning respektive om godkända mellanhänder kommer att få behandlas i Skatteverkets beskattningsdatabas (se avsnitt 8). Det innebär att sekretess även gäller enligt 27 kap. 1 § andra stycket 1 OSL för uppgifter om en enskilds personliga eller ekonomiska förhållanden som har tillförts beskattningsdatabasen.

I 27 kap. 6 § OSL finns undantag från sekretess. Enligt bestämmelsens första stycke gäller sekretessen enligt 1 § som utgångspunkt inte beslut varigenom skatt eller pensionsgrundande inkomst bestäms eller underlag för bestämmande av skatt fastställs. Bedömningen görs att denna bestämmelse omfattar beslut om källskatt på utdelning. Bestämmelsen innebär alltså att beslut varigenom källskatt på utdelning bestäms eller där underlag för bestämmande av sådan skatt fastställs, är undantagna från sekretessen enligt 27 kap. 1 § OSL och därmed alltså är offentliga. Som framgår ovan (se avsnitt 6.13.1) har det inte kommit fram att beslutens offentlighet medför några olägenheter för vare sig skattskyldiga för källskatt på utdelning eller de som är skyldiga att göra skatteavdrag för sådan skatt.

När det gäller beslut om godkännande eller återkallelse av godkännande som mellanhand är, som framgår ovan, handläggningen av sådana ärenden visserligen en del av en verksamhet som avser bestämmande av skatt eller fastställande av underlag för skatt. Beslut i dessa ärenden bedöms dock inte innebära att någon skatt bestäms eller att underlag för bestämmande av skatt fastställs. Beslut om godkända mellanhänder kan därför inte anses omfattas av undantaget från sekretess enligt 27 kap. 6 § OSL. Med den befintliga regleringen omfattas alltså uppgifter om en enskilds personliga och ekonomiska förhållanden i sådana beslut av sekretess enligt 27 kap. 1 § OSL och besluten blir inte offentliga.

7.2 Undantag från sekretess för vissa uppgifter

Utkastets förslag: Uppgift om huruvida en juridisk person är godkänd mellanhand ska undantas från sekretess. Även uppgift om huruvida ett beslut om godkännande eller återkallelse av godkännande som mellanhand har överklagats ska undantas från sekretess.

Promemorian innehåller inget motsvarande förslag.

Remissinstanserna: Ingen remissinstans har yttrat sig särskilt i denna del.

Skälen för utkastets förslag

Uppgift om huruvida en juridisk person är godkänd mellanhand

Som framgår i avsnitt 7.1 bedöms den befintliga sekretessregleringen innebära att uppgifter om en enskilds personliga och ekonomiska förhållanden i ärenden om godkända mellanhänder kommer att omfattas av sekretess och att det inte finns något undantag från sekretess för beslut i sådana ärenden. Skyldigheten att göra skatteavdrag för källskatt på utdelning påverkas dock av om den som utdelningen betalas ut till är godkänd mellanhand eller inte, eftersom skatteavdrag inte ska göras när utdelning betalas ut till en godkänd mellanhand (se avsnitt 6.2.6). Den som är skyldig att göra skatteavdrag behöver därför information om huruvida en utdelningsmottagare är godkänd mellanhand för att kunna fullgöra sin skyldighet.

Enligt 27 kap. 7 § 2 OSL hindrar inte sekretessen enligt 27 kap. 1 § OSL att uppgift lämnas till en enskild enligt vad som föreskrivs i lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet. Ett sätt att möjliggöra utlämnande av uppgift om vem som är godkänd mellanhand skulle därför kunna vara att ta in denna uppgift i uppräknningen av uppgifter som får lämnas ut från beskattningsdatabasen till en enskild i 2 kap. 5 § andra stycket lagen om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet. En sådan lösning förutsätter dock att en prövning görs av om det av särskild anledning kan antas att den enskilde som uppgiften avser eller någon närstående lider men om uppgiften röjs.

För uppgift om huruvida en juridisk person är godkänd mellanhand görs dock bedömningen att den över huvud taget inte bör omfattas av sekretess. Som framgår i avsnitt 6.4.2 görs bedömningen att det bör övervägas att i förordningsform införa bestämmelser om att Skatteverket ska tillhandahålla information om vilka juridiska personer som är godkända mellanhänder på en webbplats. Eftersom en sådan publicering skulle innebära att informationen offentliggörs och alltså inte endast lämnas ut till enskilda, är det inte lämpligt att ändra 2 kap. 5 § andra stycket lagen om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet för att möjliggöra att uppgifterna publiceras på en webbplats.

Av den anledningen bör ett undantag från sekretess för en sådan uppgift införas. Det har övervägts om det befintliga undantaget från sekretess i 27 kap. 6 § OSL bör utvidgas till att omfatta även beslut om godkännande eller återkallelse av godkännande som mellanhand. I ett beslut om återkallelse av godkännande som mellanhand kan dock känsliga uppgifter om

den godkända mellanhandens ekonomiska förhållanden förekomma (se avsnitt 6.4.4). Bedömningen görs att besluten inte bör vara offentliga i sin helhet. Det är tillräckligt att uppgift om huruvida en juridisk person är godkänd mellanhand undantas från sekretess för att behovet av information till den som är skyldig att göra skatteavdrag för källskatt på utdelning ska tillgodoses. Mot den bakgrunden är det lämpligt att undantaget från sekretess tas in i en ny paragraf i 27 kap. OSL.

Uppgift om huruvida ett beslut om godkännande eller återkallelse av godkännande som mellanhand har överklagats

Skatteverkets beslut om godkännande eller återkallelse av godkännande som mellanhand gäller omedelbart (68 kap. 1 § SFL). Besluten kan överklagas till allmän förvaltningsdomstol (se avsnitt 6.15.2). Enligt 28 § förvaltningsprocesslagen (1971:291) får den domstol som ska pröva ett överklagande besluta att det överklagade beslutet, om det annars skulle gälla omedelbart, tills vidare inte ska gälla och även i övrigt besluta rörande saken.

Möjligheten för allmänna förvaltningsdomstolar att fatta s.k. inhibitionsbeslut och interimistiska beslut innebär att en juridisk persons ställning som godkänd mellanhand i vissa fall kan påverkas av beslut som fattas av en domstol. Så kan t.ex. vara fallet om en domstol beslutar att Skatteverkets beslut om återkallelse av godkännande som mellanhand tills vidare inte ska gälla eller om en domstol ändrar Skatteverkets beslut om att avslå en ansökan om godkännande som mellanhand. Till skillnad mot vad som gäller i fråga om beslut fattade av Skatteverket, registreras ett avgörande från domstol inte per automatik i beskattningsdatabasen. I dessa fall krävs att Skatteverket uppdaterar databasen med den nya uppgiften om huruvida en juridisk person är godkänd mellanhand. Det kan inte utslutas att en viss fördröjning kan uppstå när sådana uppgifter uppdateras, vilket kan leda till att exempelvis en lista på en webbplats som speglar uppgifterna i beskattningsdatabasen inte på ett korrekt sätt återger huruvida den juridiska personen är godkänd mellanhand.

Mot den bakgrunden finns ett behov av att möjliggöra för Skatteverket att publicera, eller på annat sätt offentliggöra, uppgifter om att en juridisk persons ställning som godkänd mellanhand är föremål för domstolsprövning. På så sätt får den som är skyldig att göra skatteavdrag en indikation på att ytterligare efterforskningar kan vara nödvändiga för att göra en korrekt bedömning av skyldigheten att göra skatteavdrag, t.ex. genom kontakter med Skatteverket eller med den domstol som prövar frågan om den juridiska personens ställning som godkänd mellanhand.

Av denna anledning föreslås ett undantag från sekretess för uppgift om huruvida ett beslut om godkännande eller återkallelse av godkännande som mellanhand har överklagats. Eftersom det är Skatteverket som ska pröva om överklaganden av dessa beslut har kommit in i rätt tid (se 67 kap. 19 § SFL), kommer Skatteverket ha information om att ett beslut har överklagats och därmed även förutsättningar att publicera, eller på annat sätt offentliggöra, en sådan uppgift i anslutning till att handlingarna i ärendet överlämnas till förvaltningsrätten enligt 67 kap. 22 § SFL.

I sammanhanget kan det noteras att uppgift om huruvida ett beslut har överklagats av naturliga skäl förlorar sin betydelse i detta sammanhang när

överklagandet har avgjorts slutligt i domstol och domstolens avgörande har fått laga kraft. Det bör då inte finnas anledning för Skatteverket att fortsatt publicera eller på annat sätt offentliggöra en sådan uppgift.

Lagförslag

Förslaget medför att en ny bestämmelse, 6 a §, införs i 27 kap. OSL.

8 Personuppgiftsbehandling

Utkastets förslag: Uppgifter och handlingar hos Skatteverket rörande godkända mellanhänder ska gallras sju år efter utgången av det kalenderår då godkännandet blev återkallat.

Utkastets bedömning: Den behandling av personuppgifter som förslagen i detta utkast till lagrådsremiss ger upphov till är förenlig med EU:s dataskyddsförordning. Bortsett från den gallringsbestämmelse som föreslås, är den befintliga regleringen tillräcklig för den personuppgiftsbehandling som kan komma att ske vid Skatteverket.

Promemorian innehåller inget motsvarande förslag eller någon motsvarande bedömning.

Remissinstanserna: Ingen remissinstans har yttrat sig särskilt i denna del.

Skälen för utkastets förslag och bedömning

Med förslagen i detta utkast till lagrådsremiss blir det en förutsättning för direktnedläggning av skatteavdrag för källskatt på utdelning, att den som är skyldig att göra skatteavdrag för källskatt på utdelning lämnar uppgifter på individnivå om den skattskyldige. Det föreslås att sådana uppgifter ska lämnas till Skatteverket i en särskild skattedeclaration (se avsnitt 6.9.1, 6.9.2 och 6.9.3). För att uppgifterna ska kunna lämnas i en särskild skattedeclaration krävs dessutom att den skattskyldige lämnar uppgifter till den som är skyldig att lämna en sådan deklARATION (se avsnitt 6.9.5). Sådana uppgifter kan avse t.ex. identifikationsuppgifter såsom namn, personnummer och postadress samt uppgift om skatterättslig hemvist. Genom utkastets förslag får Skatteverket bättre möjligheter att verifiera bl.a. vem som har tagit emot utdelning, vilket belopp som har tagits emot och med vilken skattesats som skatteavdrag har gjorts. Vidare föreslås det att uppgifter i en ansökan om godkännande som mellanhand ska undertecknas enligt 38 kap. 2 § skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL (se avsnitt 6.4.1). Av 38 kap. 3 § första stycket SFL följer att uppgifterna ska undertecknas av den uppgiftsskyldige eller behörig ställföreträdare. Det innebär att även personuppgifter om t.ex. behörig ställföreträdare kommer att behandlas hos Skatteverket.

Med de förslag som nu lämnas kan personuppgifter om skattskyldiga och behöriga ställföreträdare visserligen förväntas komma att behandlas i större omfattning än tidigare. Förslagen medför dock inte någon förändring av vilken typ av personuppgifter som ska behandlas i beskattnings-

databasen i förhållande till vad som gäller i dag. I sammanhanget kan särskilt noteras att det, enligt förslaget om ett nytt system med godkända mellanhänder, endast är juridiska personer som kan godkännas som mellanhänder.

Den personuppgiftsbehandling som förslagen ger upphov till i beskattningsdatabasen omfattas av Europaparlamentets och rådets förordning (EU) 2016/679 av den 27 april 2016 om skydd för fysiska personer med avseende på behandling av personuppgifter och om det fria flödet av sådana uppgifter och om upphävande av direktiv 95/46/EG (allmän dataskyddsförordning), nedan kallad EU:s dataskyddsförordning.

EU:s dataskyddsförordning är i alla delar bindande och direkt tillämplig i samtliga EU:s medlemsländer. Förordningen utgör den generella regleringen av personuppgiftsbehandling inom EU. För Skatteverkets personuppgiftsbehandling i beskattningsverksamheten finns lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet som innehåller bestämmelser som kompletterar EU:s dataskyddsförordning. Förutom vid behandling av personuppgifter om enskilda personer gäller vissa bestämmelser i lagen även vid behandling av uppgifter om juridiska personer (se 1 kap. 1 § andra stycket).

Den rättsliga grunden för behandlingen hos Skatteverket är i första hand att den är nödvändig för att utföra en uppgift av allmänt intresse eller som ett led i den personuppgiftsansvariges myndighetsutövning på det sätt som anges i artikel 6.1 e. Den aktuella grunden för behandlingen är vidare fastställd i den nationella rätten på det sätt som krävs enligt artikel 6.3 i EU:s dataskyddsförordning. Den rättsliga grunden är fastställd i förordningen (2017:154) med instruktion för Skatteverket, skatteförfarandelagen och i den föreslagna lagen om källskatt på utdelning. De uppgifter som kommer att behandlas är inte sådana känsliga personuppgifter som avses i artikel 9.1 i EU:s dataskyddsförordning.

När det gäller behandlingen av personuppgifter hos de som är skyldiga att göra skatteavdrag bedöms den ha rättslig grund på det sätt som krävs enligt artikel 6 i EU:s dataskyddsförordning. Den rättsliga grunden för behandlingen hos de som är skyldiga att göra skatteavdrag är i första hand att den är nödvändig för att fullgöra en rättslig förpliktelse (dvs. att lämna en särskild skattedeklaration) på det sätt som anges i artikel 6.1 c i EU:s dataskyddsförordning. Grunden för behandlingen är vidare fastställd i den nationella rätten på det sätt som krävs enligt 6.3 i EU:s dataskyddsförordning. Den rättsliga grunden framgår av förslaget till lag om källskatt på utdelning och förslaget till lag om ändring i skatteförfarandelagen där även syftet med behandlingen framgår. De uppgifter som kommer att behandlas är inte sådana känsliga personuppgifter som avses i artikel 9.1 i EU:s dataskyddsförordning.

Bedömningen görs att kravet på uppgiftslämnande om den skattskyldige på individnivå inte innebär ett sådant intrång i den personliga integriteten som går utöver vad som är nödvändigt för att upprätthålla Skatteverkets kontrollmöjligheter i syfte att minska möjligheterna till fusk och brott vid direktnedläggning och återbetalning av källskatt på utdelning. Vid en avvägning mellan den registrerades personliga integritet och behovet av att personuppgiften behandlas anses behandlingen således vara proportionerlig.

Av 1 kap. 4 § lagen om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet framgår att uppgifter får behandlas bl.a. för att tillhandahålla information som behövs hos Skatteverket för fastställande av underlag för samt bestämmande, redovisning, betalning och återbetalning av skatter och avgifter (punkt 1), revision och annan analys- eller kontrollverksamhet (punkt 4) och tillsyn samt lämplighets- och tillståndsprövning och annan liknande prövning (punkt 5). Av 2 kap. 2 § framgår vidare att i beskattningsdatabasen får uppgifter behandlas om personer som omfattas av verksamhet enligt 1 kap. 4 § 1–9. Uppgifter om andra personer får behandlas om det behövs för handläggningen av ett ärende. I 2 kap. 3 § och i 2 § förordningen (2001:588) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet finns bestämmelser om vilka uppgifter som får behandlas i beskattningsdatabasen. Den behandling av uppgifter som förslaget ger upphov till hos Skatteverket i beskattningsdatabasen är tillåten enligt de angivna bestämmelserna.

Som framgår av avsnitt 6.4.2 görs bedömningen att det bör övervägas att i förordningsform införa en skyldighet för Skatteverket att publicera bl.a. uppgift om vilka juridiska personer som är godkända mellanhänder på en webbplats. Av 1 kap. 5 § 3 lagen om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet framgår att uppgifter som behandlas enligt 1 kap. 4 § samma lag även får behandlas för att fullgöra uppgiftslämnande som sker i överensstämmelse med lag eller förordning.

En eventuell bestämmelse om en skyldighet för Skatteverket att publicera sådana uppgifter skulle reglera Skatteverkets skyldighet att lämna uppgift bl.a. om huruvida en juridisk person är godkänd mellanhand på en webbplats. Bedömningen är därmed att en sådan behandling av uppgifter om godkända mellanhänder i syfte att publicera dessa skulle vara tillåten enligt 1 kap. 5 § 3 lagen om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet.

Vad särskilt gäller behandlingen av uppgifter som rör det nya förfarandet med godkända mellanhänder bedöms även den behandling av uppgifter som det nya förfarandet ger upphov till vara tillåten enligt de ovan angivna bestämmelserna.

Utlämnande av uppgifter till enskilda på medium för automatiserad behandling

Som framgår ovan (se avsnitt 6.2.6) behöver den som är skyldig att göra skatteavdrag få information om huruvida en utdelningsmottagare är godkänd mellanhand eller inte (vilket endast juridiska personer kan bli). För att så ska kunna ske föreslås att uppgift om detta undantas från sekretess (se avsnitt 7.2).

Enligt 2 kap. 6 § lagen om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet får uppgifter i beskattningsdatabasen lämnas ut till en enskild på medium för automatiserad behandling endast om regeringen har meddelat föreskrifter om det. Avsikten är att Skatteverket ska få möjlighet att tillgängliggöra denna information elektroniskt genom att t.ex. publicera informationen på en webbplats eller genom att använda API:er som innebär att de aktörer som behöver informationen får del av den. Mot den bakgrunden bör det övervägas att införa en bestämmelse i förordningen (2001:588) om behandling av uppgifter i Skatteverkets

beskattningsverksamhet om att uppgift om huruvida en juridisk person är godkänd mellanhand eller uppgift om huruvida ett beslut om godkännande eller återkallelse av godkännande som mellanhand har överklagats till allmän förvaltningsdomstol, ska kunna lämnas ut till enskilda på medium för automatiserad behandling.

Gallring

Förslaget om att införa ett nytt förfarande med godkända mellanhänder innebär att det behöver göras en följdändring i lagen om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet. Enligt huvudregeln i 2 kap. 11 § den lagen ska uppgifter och handlingar i beskattningsdatabasen, om inget annat anges i 12 §, gallras senast sju år efter utgången av det kalenderår då den beskattningsperiod som uppgifterna och handlingarna kan hänföras till gick ut.

Ändringen innebär att uppgifter och handlingar hos Skatteverket om godkända mellanhänder enligt skatteförfarandelagen i stället ska gallras från beskattningsdatabasen sju år efter utgången av det kalenderår då godkännandet som mellanhand återkallades. Anledningen till att det är nödvändigt att lagra uppgifterna under denna tid är att det i efterhand, särskilt vid omprövning, ska vara möjligt att kontrollera vilka uppgifter som legat till grund för ett beslut. Uppgift om t.ex. huruvida en juridisk person varit godkänd mellanhand kan vara av betydelse för att bedöma om den som är skyldig att göra skatteavdrag för källskatt på utdelning har fullgjort denna skyldighet.

Omprövning kan bli aktuell upp till sex år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut. Eftersom det därefter kan bli fråga om rättslig prövning i domstol bedöms det finnas behov av att lagra uppgifterna ytterligare en tid efter detta.

Uppgifterna kan därför inte gallras tidigare än sju år efter utgången av det kalenderår då godkännandet som mellanhand återkallades. En sådan bestämmelse bedöms därmed vara förenlig med principen om lagringsminimering i artikel 5.1 e i EU:s dataskyddsförordning.

Sammanfattning

Sammanfattningsvis bedöms att den personuppgiftsbehandling som förslagen i detta utkast till lagrådsremiss ger upphov till är förenlig med EU:s dataskyddsförordning. Bortsett från den ändring som föreslås i lagen om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet bedöms den befintliga regleringen på personuppgiftsområdet vara tillräcklig för den personuppgiftsbehandling som kan komma att ske vid Skatteverket med anledning av förslagen. Det behöver således inte införas någon ytterligare reglering om denna behandling.

Lagförslag

Förslaget medför ändring i 2 kap. 12 § lagen om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet.

9 Åtgärder för att motverka skattebortfall och kringgåenden

9.1 Gällande rätt

9.1.1 Skatteflyktslagen

Bestämmelserna i lagen (1995:575) mot skatteflykt (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.

9.1.2 Skatteflyktsregeln i kupongskattelagen

I 4 § tredje stycket kupongskattelagen (1970:624), förkortad KupL, finns en generell bestämmelse som avser att motverka skattebortfall och kringgåenden, ibland kallad ”bulvanregeln”. 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 § KupL är det en förutsättning för de undantag från skattskyld-

digheten som anges i 4 § fjärde–nionde styckena att tredje stycket inte är tillämpligt.

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.

9.1.3 Moder- och dotterbolagsdirektivets bestämmelser för att förhindra missbruk

Rådets direktiv 2011/96/EU av den 30 november 2011 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater (moder- och dotterbolagsdirektivet) syftar till att undanta olika former av vinstutdelning från dotterbolag till moderbolag från källskatt och att undanröja dubbelbeskattning av sådana inkomster på moderbolagsnivå. I direktivet finns även regler som syftar till att motverka missbruk av direktivets förmåner. Dessa regler ändrades genom ett tilläggsdirektiv år 2015 (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, ändringsdirektivet nedan).

Av artikel 1.2–1.4 följer sedan 2015 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 skattefordel 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.

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 måste uppnå. Det är däremot tillåtet att ha mer ambitiösa regler för att motverka missbruk av direktivet.

Moder- och dotterbolagsdirektivet aktualiseras både när ett svenskt moderbolag tar emot utdelning från ett dotterbolag i en annan medlemsstat och när ett svenskt dotterbolag lämnar utdelning till ett moderbolag i en annan medlemsstat. Vad gäller utdelning som mottas av ett svenskt moderbolag har ändringsdirektivet inte ansetts behöva föranleda någon lagändring utan i denna del har skatteflyktslagen bedömts omfatta ändringsdirektivet. Vad gäller utdelning som lämnas av ett svenskt dotterbolag har skatteflyktsbestämmelsen i direktivet genomförts i svensk lag genom införandet av 4 a § i KupL, som uttryckligen anger att kupongskattelagens skatteflyktsregel även är tillämplig när det annars finns

förutsättningar för undantag från skattskyldighet, som t.ex. när förhållandena som anges i moder- och dotterbolagsdirektivet är uppfyllda (prop. 2015/16:14, bet. 2015/16:SkU7, rskr. 2015/16:65, SFS 2015:884).

9.1.4 Skatteflyktsdirektivets bestämmelser för att förhindra missbruk

År 2016 antogs det s.k. skatteflyktsdirektivet, även kallat ATAD (Rådets direktiv (EU) 2016/1164 av den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknads funktion). Enligt artikel 6.1 i direktivet ska en medlemsstat vid beräkningen av det skattepliktiga underlaget för bolagsskatt inte ta hänsyn 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 tillämplig skatterätt och som inte är genuina med beaktande av alla relevanta fakta och omständigheter. Ett arrangemang kan bestå av mer än ett steg eller av mer än en del. Vid tillämpningen ska ett arrangemang eller en uppsättning arrangemang betraktas som icke-genuina i den utsträckning som de inte har införts av giltiga kommersiella skäl som återspeglar den ekonomiska verkligheten (artikel 6.2). Om ett arrangemang eller en uppsättning arrangemang inte ska tas hänsyn till i enlighet med punkt 1 ska det skattepliktiga underlaget beräknas i enlighet med nationell rätt (artikel 6.3). Skatteflyktsbestämmelsen i direktivet är en minimibestämmelse i det avseende att medlemsstaterna måste ha regler som syftar till att förebygga skatteflykt som minst ligger i nivå med bestämmelsen. Den föreskrivna skatteflyktsbestämmelsen har stora likheter med skatteflyktsbestämmelsen i moder- och dotterbolagsdirektivet med den skillnaden att skatteflyktsdirektivets bestämmelse är generell och gäller vid beräkning av underlaget för all bolagsskatt.

Skatteflyktsbestämmelsen i direktivet har bedömts inte behövt föranleda någon lagändring då skatteflyktslagen ansetts motsvara bestämmelsen i skatteflyktsdirektivet (prop. 2017/18:296 s. 89 f.).

9.2 En skatteflyktsregel införs i den nya lagen om källskatt på utdelning

Utkastets förslag: Skattskyldig är den som är obegränsat skattskyldig och som har rätt till utdelningen vid utdelningstillfället, om denna rätt är en följd av ett förfarande som till övervägande del syftar till att uppnå en obehörig skatteförmån avseende källskatt på utdelning. De undantag från skattskyldighet som anges i lagen om källskatt på utdelning, gäller inte om rätten till utdelningen följer av ett sådant förfarande.

Promemorians förslag överensstämmer inte med utkastets förslag. Promemorians förslag innebär att kupongskattelagens skatteflyktsbestämmelse utmönstras och ersätts av en bestämmelse om särskild skattskyldighet i vissa fall.

Remissinstanserna: *Sveriges advokatsamfund* anser att den i promemorian föreslagna regelns funktion behöver förtydligas och ställer sig frågande till hur den som ska göra skatteavdrag ska veta att den särskilda skattskyldigheten blir tillämplig. *FAR* anför att det är problematiskt att genom intern lagstiftning införa begränsningar som följer av skatteavtal och menar att skatteflyktlagen inte bör göras tillämplig på kända förfaranden genom förarbetsuttalanden. *Kammarrätten i Sundsvall* påpekar oklarheter kring om den föreslagna regeln är tvingande för Skatteverket eller inte. *Euroclear Sweden AB (Euroclear)* påpekar att det varken av uppgifter i avstämningsregistret eller i aktieboken är möjligt för ett avstämningsbolag att utläsa om ett aktieinnehav vid ett utdelningstillfälle är lånat eller förvärvat på annat sätt. *Swedish Private Equity & Venture Capital Association (SVCA)* förespråkar en ordning enligt vilken utdelande bolag ska kunna utgå från det formella ägandet vid bedömningen av vem som har rätt till utdelningen, såvida det inte av omständigheterna är uppenbart att någon annan är beneficial owner, liknande den ordning som gäller för erläggande av arbetsgivaravgifter i 10 kap. 14 § och 59 kap. 7 § SFL. *Juridiska fakultetsnämnden vid Stockholms universitet* framför att den föreslagna regeln om särskild skattskyldighet kan ifrågasättas på principiella grunder. *Skatteverket* menar att det finns en risk att den föreslagna regeln medför s.k. tax treaty override och att en mekaniskt verkande skatteflyktsregel är problematisk ur ett EU-rättsperspektiv. *Svenska Bankföreningen* avstyrker förslaget om en särskild skattskyldighet.

Skälen för utkastets bedömning och förslag

En skatteflyktsregel bör införas i den nya lagen om källskatt på utdelning

Internationellt pågår sedan flera år tillbaka ett omfattande arbetet med att motverka skatteundandragande vid gränsöverskridande transaktioner, bl.a. inom OECD och inom EU. Sedan år 2015 finns en uttrycklig skatteflyktsregel i moder- och dotterbolagsdirektivet vilken klargör att medlemsstaterna inte ska medge direktivets förmåner, bl.a. befrielse från källskatt på utdelning, i närmare angivna fall av arrangemang som införts i ett skatteundandragande syfte. Ett uttalat syfte med den översyn av kupongskattelagen som sker inom ramen för detta lagstiftningsprojekt är också att säkerställa att regleringen inte kan kringgås. Ett effektivt hinder mot skatteundandragande är således angeläget.

I tidigare lagstiftningsprojekt har det övervägts att utmönstra den särskilda skatteflyktsregeln i kupongskattelagen och i stället låta skatteflyktlagen vara tillämplig på fastställande av underlag till kupongskatt (Finansdepartementets promemoria Begränsad skattefrihet för utdelning och nya bestämmelser mot skatteflykt i fråga om kupongskatt, april 2015, Fi2015/02314). Även i den remitterade promemorian föreslås att den särskilda skatteflyktsregeln i kupongskattelagen ska utmönstras och att skatteflyktlagen i stället ska göras tillämplig på källskatt. I promemorian föreslås även att en regel om särskild skattskyldighet i vissa fall införas, med innebörden att den som mottagit utdelning utan att vara ”beneficial owner” ska beskattas för utdelningen, om en tillämpning av huvudregeln om skattskyldighet skulle innebära att det inte blir någon nettobeskattnings av utdelningen i Sverige.

I vilken mån en generell skatteflyktsregel såsom skatteflyktslagen kan tillämpas på av lagstiftaren kända förfaranden är en omdiskuterad fråga. Såsom *FAR* påpekat har lagstiftarens kännedom om en viss företeelse samtidigt som denne är passiv i vissa fall tolkats som det då inte kan vara fråga om skatteflykt. Även om denna princip motsägs av avgörandet RÅ 2009 ref. 31 är det en fördel att så tydligt som möjligt och direkt i den nya lagen om källskatt reglera beskattningen av sådana skatteundandragande förfaranden som är kända. Den nya lagen om källskatt på utdelning bör därför innehålla en uttrycklig skatteflyktsregel.

Den aktuella regeln måste för att vara effektiv vara i överensstämmelse med såväl EU-rätten som ingångna skatteavtal. Den i promemorian föreslagna regeln om särskild skattskyldighet har kritiserats för att innebära s.k. treaty override, dvs. att inte vara i överensstämmelse med av Sverige ingångna skatteavtal, vilket utvecklas närmare nedan under rubriken Förenlighet med skatteavtalen. På grund av risken för konflikt med ingångna skatteavtal bedöms den i promemorian föreslagna regeln inte vara ett effektivt sätt att hindra skatteundandragande. I stället presenteras ett nytt förslag nedan. Skatteflyktslagens roll som möjligt ytterligare hinder mot skatteundandragande diskuteras nedan i avsnitt 9.3.

Skatteflyktsregelns rekvisit och rättsföljd

I kupongskattelagen finns en bestämmelse som syftar till att förhindra att skattskyldigheten för kupongskatt kringgås. Enligt denna bestämmelse föreligger skattskyldighet för utdelningsberättigad som innehar aktie under sådana förhållanden att annan därigenom obehörigen bereds förmån vid beslut om inkomstskatt eller vinner befrielse från kupongskatt. Syftet med bestämmelsen är att förhindra att regleringen i kupongskattelagen kringgås via s.k. bulvanförhållanden (prop. 1970:134 s. 54). Detta åstadkoms genom att den som tagit emot en utdelning ska beskattas om den har agerat som bulvan för någon annan. Rättsföljden innebär alltså inte att den som hade varit skattskyldig för kupongskatt om kringgåendet inte hade genomförts beskattas. I stället är det bulvanen som beskattas, även om denne är obegränsat skattskyldig i Sverige eller på annan grund annars inte är skattskyldig enligt kupongskattelagen. Vidare gäller att bestämmelsen kan vara tillämplig om förfarandet syftar till att bereda annan (än bulvanen) obehörig förmån vid fastställande av underlag för inkomstskatt. Även i dessa fall beskattas bulvanen.

Skatteflyktsbestämmelsen i moder- och dotterbolagsdirektivet har såvitt gäller kupongskatt genomförts i svensk rätt genom denna skatteflyktsregel. Regeln har bedömts omfatta alla de kringgåendesituationer som skatteflyktsbestämmelsen i direktivet avser att träffa (prop. 2015/16:14 s. 33). För att säkerställa att skatteflyktsregeln kan tillämpas även på utdelningar som hade omfattats av moder- och dotterbolagsdirektivet om det inte hade varit fråga om skatteflykt infördes år 2016 en regel som klargör att det är en förutsättning för skattefrihet att den utdelningsberättigade inte innehar aktier under sådana förhållanden som avses i skatteflyktsregeln (4 a § KupL).

Som förutsättning för att skatteflyktsregeln i den nya lagen ska vara tillämplig föreslås att rätten till utdelning ska vara en följd av ett förfarande som till övervägande del syftar till att uppnå en obehörig skatteförmån

avseende källskatt på utdelning. Rättsföljden föreslås vara oförändrad jämfört med vad som gäller enligt kupongskattelagens skatteflyktsregel, dvs. att den som har rätt till utdelningen beskattas även om denne inte på någon annan grund är skattskyldig för källskatt på utdelning. Det kan röra sig om en person som är obegränsat skattskyldig i Sverige. Det kan också röra sig om en person som är begränsat skattskyldig och som omfattas av ett undantag från skattskyldighet enligt lagen om källskatt på utdelning. Vem som har rätt till utdelningen bestäms på samma sätt som vid tillämpning av huvudregeln, så som beskrivs närmare i avsnitt 5.3.2 ovan.

Regelns tillämpning förutsätter alltså att rätten till utdelning ingår i ett förfarande. I kupongskattelagens skatteflyktsklausul är motsvarande uttryck ”innehar aktie”. Då rätten till utdelning kan vara skild från aktieinnehavet ger uttrycket förfarande en något vidare tillämpning än den nuvarande regelns begränsning till innehav av aktie. Det förfarande som ska prövas avser alltså förfarandet av vilket den skattskyldiges rätt till den aktuella utdelningen är en följd. Ordet förfarande har samma innebörd som i skatteflyktslagen och ska förstås i en bred bemärkelse. Förfarandet ska prövas med beaktande av olika rättshandlingar såsom bolagsbildningar, förvärvsavtal och andra avtal och villkor som kan vara knutna till den skattskyldiges rätt till utdelning.

Det aktuella förfarandet ska också till övervägande del syfta till att uppnå en obehörig skatteförmån avseende källskatt på utdelning. I den nuvarande kupongskattelagens skatteflyktsregel kan inte bara befrielse från kupongskatt utan också förmån vid beslut om inkomstskatt vara en sådan skatteförmån som aktualiserar regelns tillämpning. Bedömningen görs nu att det är lämpligt att i denna bestämmelse begränsa innebörden av ordet skatteförmån till att avse befrielse från, eller nedsättning av, källskatt på utdelning.

Skatteförmånen ska också vara ”obehörig”. Detta rekvisit finns också i den nu gällande skatteflyktsregeln i kupongskattelagen. Vad gäller rekvisitet ”obehörig” diskuterade Kupongskattelagsutredningen dess innebörd (SOU 1999:79 s. 182), i förhållande till en av utredningen föreslagna modifiering av kupongskattelagens skatteflyktsregel. Utredningen anförde att något som inte sällan utmärker skatteflyktstransaktioner är att den skattskyldige företer en serie rättshandlingar som sedda var för sig kan vara civilrättsligt hållbara men som sammantagna ger skatteförmåner som framstår som klart obehöriga. Styrande för de transaktioner som företagits eller det övervägande skälet för dem har varit skatteförmånen. De yttre faktorer som i övrigt kan påverka en affär kan ha avtalats bort vilket betyder att skatteeffekten i princip kan vara den enda effekt som affären ger. Medverkan av utomstående, inte sällan med kompensation för medverkandet, utmärker också många skatteflyktsåtgärder. Sammanfattningsvis anförde utredningen att en skatteförmån typiskt sett är att anse som obehörig om den är ett resultat av på förhand uppgjorda transaktioner där den affärsmässiga risken har avtalats bort. Dessa uttalanden kan tjäna som tolkningsunderlag även för den skatteflyktsregel som nu föreslås.

EU-domstolen har i sin praxis klargjort att bestämmelser avseende skatteflykt måste beakta giltiga kommersiella skäl för att inte utgöra otillåtna inskränkningar av de fria rörligheterna som stadgas i EU-fördraget, se t.ex. avgörandena i målen C-110/99 Emsland-Stärke

(missbrukstestet), C-255/02 Halifax (huvudsakligt syfte) och C-196/04 Cadbury Schweppes (rent konstlade upplägg). Moder- och dotterbolagsdirektivets kriterier avseende genuina arrangemang och giltiga kommersiella skäl som återspeglar den ekonomiska verkligheten, innebär en kodifiering av EU-rättslig praxis om förfarandemissbruk. Enligt EU-rätten föreligger det en skyldighet för medlemsstaterna att se till att EU-rättsliga regler och principer får genomslag vid tillämpning av nationell rätt, s.k. konform tolkning. Dessa principer ska alltså beaktas vid en prövning av vad som utgör en obehörig skatteförmån. En skatteförmån som uppkommer på grund av ett förfarande som saknar giltiga kommersiella skäl är att se som obehörig. Om en skattskyldig på ett konstlat sätt konstruerat de omständigheter som krävs för att erhålla en förmån, i syfte just att erhålla den aktuella förmånen, ska den betraktas som obehörig.

Det aktuella förfarandet ska till övervägande del syfta till att uppnå en obehörig skatteförmån. Enligt skatteflyktslagen är motsvarande rekvisit att skatteförmånen ska ha utgjort det övervägande skälet för förfarandet. Med detta avses att skatteförmånen vid en objektiv betraktelse väger tyngre än samtliga övriga skäl tillsammans som den skattskyldige har för sitt handlande (se prop. 1996/97:170 s. 44). Rekvisitet till övervägande del bör förstås på samma sätt vid en tillämpning av skatteflyktsregeln i lagen om källskatt på utdelning. Skatteförmånen ska alltså vid en objektiv betraktelse väga tyngre än samtliga övriga skäl tillsammans, som föranlett det aktuella förfarandet. Skatteförmånen behöver dock inte vara det enda skälet för förfarandet.

En huvudprincip vid den ordinarie inkomstbeskattningen är att bevisbördan ligger på Skatteverket i fråga om intäkter och på den skattskyldige beträffande avdrag (se t.ex. HFD 2012 ref. 69 I–III). Vid efterbeskattning och för påförande av skattetillägg har Skatteverket bevisbördan och ett förhöjt beviskrav tillämpas (se t.ex. 49 kap. 5 § skatteförfarandelagen [2011:1244] och HFD 2012 ref. 65). Den nu aktuella regeln avser skattskyldighet för en intäkt vilket innebär att det enligt huvudregeln är Skatteverket som har bevisbördan. Det bedöms vara den mest lämpliga ordningen även i detta fall. Det är alltså i första hand Skatteverket som har att visa att rätten till utdelning är en följd av ett förfarande som till övervägande del syftar till att uppnå en obehörig skatteförmån avseende källskatt på utdelning. I förarbetena till lagen mot skatteflykt, som infördes 1981, uttalades avseende beviskraven att det är den skattskyldige som har de bästa och ofta de enda kunskaperna om sådana omständigheter som inte framgår av det yttre skeendet men som har haft betydelse för valet av förfaringssätt och att det därför måste ankomma på den skattskyldige att göra sannolikt att han – trots vad som framstår av det yttre skeendet – ändå har haft andra och i detta sammanhang godtagbara skäl för sitt handlande (prop. 1980/81:17 s. 29). Detta uttalande gör sig gällande även avseende den nu föreslagna regeln.

I kupongskattelagens skatteflyktsregel anges att den obehöriga skatteförmånen ska beredas någon annan än den skattskyldige. Denna begränsning bedöms inte lämplig att behålla. Skatteförmånen kan enligt den regel som nu föreslås tillkomma antingen den som har rätt till utdelningen eller annan eller både den som har rätt till utdelningen och annan.

I likhet med den nu gällande skatteflyktsregel i kupongskattelagen föreslås rättsföljden vara att den som har rätt till utdelningen beskattas med källskatt, även om skattskyldighet inte föreligger på annan grund.

Den nu föreslagna regeln omfattar inte förfaranden som syftar till att uppnå en förmån vid inkomstbeskattningen. I övrigt omfattas den nu gällande skatteflyktsregeln i kupongskattelagen av den föreslagna nya regeln.

För att tydliggöra den nya regelns innebörd följer här några exempel på dess möjliga tillämpningsområde.

Skatteflyktsregelns tillämpning vid aktielån, s.k. cum-cum

Aktielån görs normalt utan syfte att undvika beskattning för någon av parterna, t.ex. för att låntagaren spekulerar i en kursnedgång (blankning). Frågan om vem som ska anses ha rätt till utdelningen vid sådana aktielån behandlas i avsnitt 5.3.2 ovan. Aktielån kan emellertid också användas för att försöka undvika skatt, s.k. cum-cum. Normalt är sådana lån kortfristiga, över utdelningstillfället, eftersom avsikten bara är att låntagaren ska lyfta utdelningen. Lånet är typiskt sett förenat med en utdelningsersättning från låntagaren till långgivaren som kan motsvara utdelningens storlek men sannolikt är något lägre, vilket i praktiken innebär att långgivaren betalar en avgift till låntagaren. Att långgivaren betalar en avgift skiljer sig från utlåning för blankning, där långgivaren i stället får ersättning för att denne lånar ut aktierna. Avgiften till låntagaren vid aktielån för att undvika källskatt innebär att parterna delar på skatteeffekten. Tanken är således att den som lånar aktien bara ska hålla den över utdelningstillfället, lyfta utdelningen och sedan betala en utdelningsersättning till långgivaren samt lämna tillbaka de lånade aktierna. För långgivarens 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.

I rättspraxis har ett fall prövats i förhållande till den nuvarande skatteflyktsregeln i kupongskattelagen (Kammarrätten i Sundsvalls dom den 15 juni 2007, mål nr 575-05, Carnegie Investment Bank AB mot Skatteverket). 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 långgivaren inklusive en utdelningsersättning motsvarande hela utdelningsbeloppet. Kammarrätten anförde i sin bedömning att det inte hade framkommit något annat syfte med transaktionen än att befria långgivaren från kupongskatt. Frågan i målet gällde inte den tyska bankens skattskyldighet för kupongskatt utan Skatteverkets beslut att påföra Carnegie kupongskatt på utdelningen med 30 procent. Domen överklagades till Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) som beslutade att inte medge prövningstillstånd (HFD:s beslut den 9 september 2008, mål nr 4638-07).

I och med utgången av det fallet är det klarlagt att kupongskatt kan tas ut med stöd av kupongsskattelagens skatteflyktsregel under sådana omständigheter. Även den nya lagen om källskatt på utdelning bör effektivt hindra skatteundandragande i form av sådana aktielån. Att

låntagaren vid ett aktielån är den som har rätt till utdelningen utvecklas närmare i avsnitt 5.3.2 ovan. Ett aktielån där tanken är att den som lånar aktien bara ska hålla den över utdelningstillfället, lyfta utdelningen och sedan betala en utdelningsersättning till långivaren samt lämna tillbaka de lånade aktierna, och som sker för att utdelningen inte ska belastas med källskatt eller belastas med en lägre sådan skatt än som varit fallet om aktielånet inte hade skett, är ett exempel på ett förfarande som till övervägande del syftar till att uppnå en obehörig skatteförmån. Utdelningen ska därför beskattas även om den som har rätt till utdelningen är obegränsat skattskyldig eller annars hade varit undantagen från skattskyldighet.

Skatteflyktsregelns tillämpning vid s.k. "treaty shopping"

En annan form av skatteundandragande förfarande kan vara bolagsbildningar eller andra strukturer som har upprättats främst i syfte att få skattefördelar. Som exempel nämns i den remitterade promemorian 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. FAR anser att det är legitimt att även beakta skattemiljön vid val av etableringsland inom EU, inklusive etablering av holding- eller moderbolag. Det som inte är tillåtet är att tillskansa sig fördelar som följer av direktiv eller skatteavtal genom etableringar som endast är av formell karaktär. I den mån det anses motiverat med ett ingripande i den nu aktuella situationen skulle man, enligt FAR, kunna införa någon form av aktivitetskrav för att etableringen ska beaktas i källskattehänseende. Sveriges advokatsamfund menar att skatteflyktslagen är svårtolkad och att den därför skapar en osäkerhet för skattskyldiga. Som exempel nämns en situation där ett utländskt bolag, A, planerar att förvärva ett svenskt aktiebolag. A är inte undantagen från skattskyldighet från källskatt på utdelning och i stället för att förvärva det svenska bolaget direkt väljer A att genomföra förvärvet genom ett dotterbolag etablerat i Luxemburg. Bolaget i Luxemburg är ett holdingbolag i vilket samtliga koncernens innehav i dotterbolag i Europa har samlats. Etableringen av holdingbolaget i Luxemburg sker av både skatteskal och kommersiella skäl, t.ex. för att underlätta finansiering samt administration och förvaltning av dotterbolagen. Det är enligt Sveriges advokatsamfund oklart om skatteflyktslagen kan vara tillämplig på utdelning som lämnas av det svenska bolaget till bolaget i Luxemburg, eftersom det är svårt att avgöra om bolaget i Luxemburg är etablerat av kommersiella eller skattemässiga skäl.

Det av Sveriges advokatsamfund beskrivna exemplet, som enligt remissvaret avser en prövning enligt skatteflyktslagen, skulle kunna aktualisera en prövning av skatteflyktsregeln i den nya lagen om källskatt på utdelning. Remissvaret bemöts därför i detta avsnitt.

Ett förfarande såsom det beskrivna skulle principiellt kunna omfattas av den aktuella regeln. Det förfarande som skulle kunna prövas är förvärvet av det svenska bolaget, och moderbolagets val att i stället för att förvärva bolaget direkt, låta dotterbolaget i Luxemburg göra det. En fråga är om det valda arrangemanget har medfört en skattefördel. Så kan vara fallet om en utdelning från det svenska bolaget med hjälp av bolaget i Luxemburg kan slussas skattefritt till moderbolaget, samtidigt som ett direkt ägande hade

föranlett svensk källskatt på utdelningen. Om skatteförmånen är ”obehörig” eller inte hör samman med bedömningen av om skatteförmånen utgjort det övervägande skälet för det valda förfarandet. Finns det andra, kommersiella skäl för ett visst förfarande kan förfarandet medföra en skatteförmån utan att denna anses vara obehörig. Om i stället skatteförmånen är det övervägande skälet till att ett visst förfarande har valts, och det alltså saknas giltiga kommersiella skäl, är skatteförmånen obehörig.

EU-rätten kan ge ledning vid bedömningen av om det föreligger en obehörig skatteförmån. I punkt 8 av skälen till ändringsdirektivet ges som exempel på en skatteundandragande transaktion att aktier varifrån vinstutdelning 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. EU-domstolens dom den 26 februari 2019 i de förenade målen C-116/16 och C-117/16 behandlade liknande fall. EU-domstolen lämnar följande vägledning avseende den bedömning som måste göras i det enskilda fallet (punkt 100 och 101). Det kan betraktas som ett konstlat upplägg när en bolagskoncern inte upprättats av skäl som återspeglar den ekonomiska verkligheten, när den har en rent formell struktur och när dess huvudsakliga mål eller ett av dess huvudsakliga mål är att uppnå en skattefordel som står i strid med målet eller syftet med den gällande skattelagstiftningen. Detta är fallet bl.a. när ett bolag undviker att betala skatt på utdelning genom att foga in en transitenhet i koncernstrukturen mellan det bolag som lämnar utdelningen och det koncernbolag som har rätt till utdelningen. Det utgör ett indicium för att det gjorts ett upplägg i syfte att otillbörligen dra nytta av den befrielse från källskatt som föreskrivs i moder- och dotterbolagsdirektivet, att denna utdelning i sin helhet eller nästan i sin helhet och kort tid efter att den mottagits vidareförmedlats av det bolag som uppburit den till enheter som inte uppfyller villkoren för att direktivet ska vara tillämpligt. Vidare anför EU-domstolen (punkten 103) att det kan tyda på att det är fråga om ett konstlat upplägg, när det s.k. transitbolaget, som mottar utdelning och betalar den vidare till ett tredje bolag, endast redovisar en obetydlig beskattningsbar inkomst.

Bedömningen om skatteflyktsbestämmelsen är tillämplig måste göras från fall till fall, med beaktande av såväl svensk som EU-rättslig praxis avseende ”obehörig” skatteförmån och en konstlad respektive genuin etablering. Det som är avgörande i Sveriges advokatsamfunds exempel är om förvärvet kan sägas utgöra en genuin transaktion eller om det övervägande skälet för den valda förvärvsstrukturen varit att uppnå en skatteförmån.

FAR menar att ett uttryckligt aktivitetskrav för att etableringen ska beaktas i källskattehänseende skulle kunna bidra till ökad rättssäkerhet. EU-kommissionen har den 22 december 2021 presenterat ett förslag till regler som skulle kunna fylla detta syfte (Förslag till Rådets direktiv om fastställande av regler för att förhindra missbruk av företag utan substans för skatteändamål och ändring av direktiv 2011/16/EU). Bedömningen görs, att svensk lagstiftning med denna innebörd bör avvakta eventuell framtida EU-gemensam lagstiftning.

Skatteflyktsregelns tillämpning vid förvärv av utdelning

Det kan också förekomma kringgående av källskatt på utdelning genom förvärv av rätt till utdelning. Tillvägagångssättet kan vara enligt följande. Samtliga aktier i det rörelsedrivande svenska aktiebolaget AB X ägs av ett utländskt bolag som i sin tur ägs av den svenska fysiska personen A, som också är verksam i AB X. A förvärvar rätten att lyfta utdelning från AB X av det utländska bolaget. 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.

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 föreslagna lagen om källskatt på utdelning 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).

Att förvärvaren, vid ett förvärv av rätten till utdelning utan att den underliggande aktien samtidigt förvärvas, är den som har rätt till utdelningen utvecklas närmare i avsnitt 5.3.2 ovan. Ett förvärv av utdelning där tanken är att den som förvärvat utdelningen genast betalar samma summa till aktieägaren och som sker för att utdelningen inte ska belastas med källskatt eller belastas med en lägre sådan skatt än som varit fallet om förvärvet inte hade skett, är ett exempel på ett förfarande som till övervägande del syftar till att uppnå en obehörig skatteförmån. Utdelningen ska därför beskattas även om den som har rätt till utdelningen är obegränsat skattskyldig eller annars hade varit undantagen från skattskyldighet.

Förfaranden som inte avses träffas av den föreslagna skatteflyktsregeln

Det kan 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.

En annan form av skatteplanering inom lagens ramar är att berika aktieägarna genom en split med efterföljande obligatorisk indragning av aktie. I ett sådant fall får aktieägarna en ny aktie och en indragningsaktie vid spliten. Indragningsaktierna löses in automatiskt på en viss dag till ett

visst pris. Indragning av aktie beskattas som framgår ovan i avsnitt 5.5.1. som utdelning, och kan således vara föremål för källskatt på utdelning. Utländska aktieägare kan i stället välja att avyttra indragningsaktierna innan de dras in och på så sätt få samma belopp som kapitalvinst i stället för som utdelning. Ett sådant förfarande bedöms inte som ett sådant arrangemang som faller under skatteflyktsregelns tillämpningsområde.

Förenlighet med skatteavtalen

Med skatteavtal avses enligt 2 kap. 35 § IL ett sådant avtal för undvikande av dubbelbeskattning på inkomst och förmögenhet som ingåtts av Sverige med en annan stat eller utländsk jurisdiktion, om inte annat anges eller framgår av sammanhanget.

Skatteavtalen är folkrättsliga avtal som ingås mellan stater. I Sverige är det regeringen som förhandlar fram och undertecknar skatteavtal. För att ett avtal ska bli folkrättsligt bindande krävs riksdagens godkännande, s.k. ratificering. Sverige tillämpar ett s.k. dualistiskt synsätt, vilket innebär att avtalet efter ratificering även måste införlivas i svensk rätt genom en särskild lag för att enskilda ska kunna åberopa avtalsenliga rättigheter. Det sker genom att riksdagens antar en lag om att det aktuella skatteavtalet ska gälla som lag i Sverige, där avtalets lydelse framgår av en bilaga till lagen. I införlivandelagen framgår vanligtvis den s.k. gyllene regeln, som innebär att skatteavtalen endast kan begränsa det beskattningsanspråk som följer av intern rätt, inte utvidga det.

I formell mening har en lag om skatteavtal inte någon särställning i förhållande till andra lagar. Det anses dock vara en väletablerad princip att den begränsning av Sveriges skatteanspråk som följer av ett skatteavtal som införlivats med svensk rätt ska få genomslag vid rättstillämpningen, även i förhållande till intern lagstiftning som tillkommit efter det att aktuellt skatteavtal införlivats och i förhållande till regler som särskilt avser beskattning av begränsat skattskyldiga eller särskilda inkomster med internationell anknytning (RÅ 2010 ref. 112, jfr RÅ 2008 ref. 24). Skatteavtalen, eller formellt lagen om införlivande av respektive skatteavtal, anses typiskt sett utgöra s.k. lex specialis för de skattskyldiga och de inkomster som omfattas av avtalen, i förhållande till allmängiltiga lagar såsom inkomstskattelagen och kupongskattelagen.

Den i promemorian föreslagna regeln om särskild skattskyldighet har kritiserats för att stå i strid med ingångna skatteavtal. Regeln är utformad så att en förutsättning för dess tillämpning är att beskattning av den som anses vara verklig mottagare av utdelningen, beneficial owner, inte kan ske. I sådana fall ska den som mottagit utdelningen, utan att vara beneficial owner, beskattas för utdelningen. Anledningen till att den verkliga mottagaren inte kan beskattas i Sverige skulle i praktiken vara att ett tillämpligt skatteavtal hindrar det.

Tillämpning av skatteavtal brukar förenklat beskrivas som en prövning i tre steg. Det första steget är att fastställa hur beskattning av en viss inkomst eller tillgång ska ske enligt intern rätt. Det andra steget är att utreda om ett skatteavtal inskränker möjligheterna att beskatta i enlighet med den interna rätten. Det tredje steget är att beskatta den aktuella inkomsten eller tillgången enligt intern rätt men med den begränsning som följer av det aktuella skatteavtalet.

Kritiska remissinstanser har uppfattat det som att promemorians föreslag går ut på att ”åtgärda” situationen att de tre ovan beskrivna stegen leder till slutsatsen att någon svensk beskattning inte kan ske, på grund av att skatteavtal begränsar Sveriges beskattningsanspråk avseende den aktuella utdelningen. Åtgärden är då att i stället beskatta någon annan än den som omfattas av det aktuella skatteavtalet, för att säkerställa att beskattning ändå kan ske i Sverige.

Att ingångna skatteavtal ska få genomslag vid den interna rättstillämpningen är som anges ovan en väletablerad princip och den nya lagen om källskatt på utdelning är inte avsedd att tillämpas i strid med införlivade skatteavtal. Den nya lagen om källskatt på utdelning utgör grunden för det svenska skatteanspråket vad gäller utdelning från Sverige till begränsat skattskyldiga, och detta skatteanspråk kan begränsas av införlivade skatteavtal. Den regel om särskild skattskyldighet som nu föreslås ska mot denna bakgrund ses som en del av beskattningsanspråket enligt svensk intern rätt, det första steget i den ovan beskrivna prövningen i tre steg, vilket i och för sig kan begränsas av i en viss situation tillämpligt skatteavtal. Som utvecklas närmare i avsnitt 9.3 nedan syftar skatteavtalen såväl till att undvika dubbelbeskattning som att förhindra skatteflykt. Bedömningen är att de förfaranden som omfattas av skatteflyktsregeln i den nya lagen om källskatt på utdelning, i regel är förfaranden som också bedöms som skatteflykt enligt skatteavtal. Skatteavtalen utgör därmed i regel inte något hinder för en tillämpning av skatteflyktsregeln i den nya lagen.

Betalningsansvar och skattetillägg

En viktig målsättning med revideringen av den aktuella lagstiftningen är som tidigare angetts att säkerställa att reglerna om skattskyldighet inte ska kunna kringgås. Samtidigt ska möjligheten att upprätthålla dagens system som i många fall medger direktnedsättning av källskatten värnas. Det måste då tas hänsyn tas till vilken information som kan finnas tillgänglig för den som vid utbetalning av utdelningen ska avgöra frågan om skattskyldighet, dvs. utdelande bolag, utdelande ideell förening eller godkänd mellanhand.

Euroclear påpekar att det varken av uppgifter i avstämningsregistret eller i aktieboken är möjligt för ett avstämningsbolag att utläsa om ett aktieinnehav vid ett utdelningstillfälle är lånat eller förvärvat på annat sätt. *Sveriges advokatsamfund* ställer sig frågande till hur den som ska göra skatteavdrag ska veta att den särskilda skattskyldigheten blir tillämplig. *SVCA* förespråkar en ordning enligt vilken utdelande bolag ska kunna utgå från det formella ägandet vid bedömningen av vem som har rätt till utdelningen, såvida det inte av omständigheterna är uppenbart att någon annan är beneficial owner, liknande den ordning som gäller för erläggande av arbetsgivaravgifter i 10 kap. 14 § och 59 kap. 7 § SFL.

Den nu föreslagna regeln om särskild skattskyldighet skiljer sig från den som remissvaren avser. Bedömningen görs dock att svårigheterna för utdelande bolag och godkända mellanhänder att inhämta den information som krävs för att kunna avgöra vem som är skattskyldig enligt den särskilda skattskyldigheten kvarstår även i det nu aktuella förslaget. Frågor om bakomliggande syften för ett visst förvärv, kommersiella skäl eller ett före-

tags substans, är omständigheter som inte alltid finns tillgängliga för den som ansvarar för att göra skatteavdrag. Det föreslås därför att bestämmelserna om ansvar när skatteavdrag inte har gjorts med rätt belopp i 59 kap. SFL bara ska gälla om den som är skyldig att göra skatteavdrag har anledning att känna till de omständigheter som föranleder den särskilda skattskyldigheten. Skatteverkets möjlighet att enligt 59 kap. SFL besluta om betalningsansvar när skatteavdrag inte har gjorts med rätt belopp ska alltså bara gälla om den som är skyldig att göra skatteavdrag har anledning att känna till de omständigheter som föranleder den särskilda skattskyldigheten enligt den föreslagna 5 § lagen om källskatt på utdelning. I vissa fall kan det av omständigheterna framgå att den som är skyldig att göra skatteavdrag känt till eller medverkat i det aktuella förfarandet. Möjligheten att fatta beslut om betalningsansvar kvarstår då. Om så inte är fallet ska dock ansvaret för att betala den aktuella skatten falla uteslutande på den skattskyldige. Möjligheterna för Skatteverket att besluta att den som är skattskyldig enligt lagen om källskatt på utdelning ska betala källskatt regleras i 59 kap. SFL och kommenteras ovan i avsnitt 6.13.3.

Av 49 kap. 9 § SFL framgår att skattetillägg ska tas ut av den som inte har fullgjort sin skyldighet att göra skatteavdrag. Det föreslås att även den paragrafen bara ska tillämpas om den som är skyldig att göra skatteavdrag har anledning att känna till de omständigheter som föranleder den särskilda skattskyldigheten enligt 5 § lagen om källskatt på utdelning. Om den som är skyldig att göra skatteavdrag inte har anledning att känna till sådana omständigheter, är det i stället den skattskyldige som eventuellt kan påföras skattetillägg, se avsnitt 6.12 ovan.

Lagförslag

Förslaget medför att 5 och 34 §§ införs i lagen om källskatt på utdelning.

9.3 Utvidgning av skatteflyktslagens tillämpningsområde

Utkastets förslag: Skatteflyktslagens tillämpningsområde utvidgas till att omfatta fastställande av underlag för att ta ut källskatt på utdelning.

Promemorians förslag överensstämmer delvis med utkastets förslag. Promemorian föreslår två alternativa rättsföljder i lagen (1995:575) mot skatteflykt, förkortad skatteflyktslagen, antingen beskattning av den som anses ha rätt till utdelningen med bortseende från vissa rättshandlingar med tillämpning av 3 § skatteflyktslagen, eller alternativt, om en tillämpning av 3 § skatteflyktslagen skulle innebära att det inte blir någon nettobeskattning av utdelningen i Sverige, beskattning av den som tagit emot den utbetalade utdelningen.

Remissinstanserna: *Juridiska fakultetsnämnden vid Stockholms universitet* tillstyrker förslaget, för fram ett antal frågor om förhållandet mellan skatteflyktslagen och unionsrätten och föreslår ett tillägg till lagens inledande paragraf. *Näringslivets skattedelegation*, till vars yttrande *FAR*, *Finansbolagens förening*, *Föreningen Svenskt Näringsliv* och *Volvo Car Corporation* ansluter sig, (*NSD m.fl.*) stödjer förslaget att källskatt på

utdelning ska omfattas av skatteflyktslagen men anser att en tillämpning av skatteflyktslagen bör vara det enda verktyget för att kunna ta ut källskatt med bortseende från den civilrättsliga regleringen. *Skatterättsnämnden* är positiv till att den nu gällande s.k. bulvanregeln utmönstras och att en prövning i stället görs mot skatteflyktslagen. Förhållandet mellan den föreslagna regeln om särskild skattskyldighet i den nya lagen om källskatt på utdelning, och den föreslagna nya regleringen i skatteflyktslagen, är dock otydligt. *Skatteverket* menar att förslaget med en alternativ rättsföljd kan medföra att s.k. tax treaty override uppkommer och att den föreslagna regeln är problematisk ur ett EU-rättsperspektiv. *Sveriges advokatsamfund* är kritiskt till att utvidgningen sker utan att en grundlig utredning av vilka effekter som förslaget kan medföra har utförts, och menar att skatteflyktslagens överensstämmelse med moder- och dotterbolagsdirektivet kan ifrågasättas. *Swedish Private Equity & Venture Capital Association (SVCA)* föreslår att en separat skatteflyktsbestämmelse införs i skatteflyktslagen i linje med anti-missbruksklausulen i ändringsdirektivet till moder- och dotterbolagsdirektivet (2012/121/EU). *Svenska Bankföreningen* och *Svensk Värdepappersmarknad* tillstyrker förslaget.

Skälen för utkastets förslag

En utvidgning av skatteflyktslagens tillämpningsområde

Skatteflyktslagen gäller i dag vid fastställande av underlag för att ta ut kommunal och statlig inkomstskatt. Källskatten på utdelning ersätter den statliga inkomstskatten för den som är begränsat skattskyldig i Sverige. Med hänsyn till detta talar principiella skäl för att skatteflyktslagen skulle kunna omfatta även källskatt på utdelning.

Frågan har tagits upp i flera tidigare sammanhang (se bl.a. Ds B 1978:6, prop. 1980/81:17, prop. 1996/97:170 och SOU 1999:79). Ett avgörande skäl som tidigare har förts fram för att inte låta skatteflyktslagen omfatta kupongskatt har varit att kupongskatten inte har omfattats av förhandsbeskedsinstitutet. Detta har dock ändrats och fr.o.m. den 1 januari 2016 omfattas kupongskatten av förhandsbeskedsinstitutet (prop. 2015/16:14, bet. 2015/16:SkU7, rskr. 2015/16:65, SFS 2015:884). Finansdepartementet har också tidigare gjort bedömningen att tillämpningsområdet för skatteflyktslagen omfattar tillämpningsområdet för skatteflyktsbestämmelsen i moder- och dotterbolagsdirektivet (Finansdepartementets promemoria Begränsad skattefrihet för utdelning och nya bestämmelser mot skatteflykt i fråga om kupongskatt, april 2015, Fi2015/02314, s. 22–26), och att låta skatteflyktslagen omfatta kupongskatt kunde därmed vara ett effektivt sätt att säkerställa att Sverige införde den skatteflyktsbestämmelse som åläggs genom moder- och dotterbolagsdirektivet.

I avsnitt 9.2 föreslås att en särskild skatteflyktsregel ska införas i lagen om källskatt på utdelning. Detta då det bedöms vara en fördel att så tydligt som möjligt och direkt i den nya lagen om källskatt reglera beskattningen av sådana skatteundandragande förfaranden som är kända. Det kan dock också förekomma förfaranden där det kan vara aktuellt att pröva frågor om både källskatt på utdelning och inkomstbeskattning i ett sammanhang, vilket är möjligt enligt skatteflyktslagen. Det kan också finnas en fördel med de alternativa rättsföljder som skatteflyktslagen anvisar, för att t.ex.

möjliggöra beskattning av den som bedöms vara beneficial owner enligt ett tillämpligt skatteavtal. Det föreslås därför att källskatten på utdelning införlivas i den generella regleringen mot skatteflykt genom att skatteflyktslagens tillämpningsområde utvidgas till att också omfatta sådan skatt.

Rättsföljd vid tillämpning av skatteflyktslagen

I den remitterade promemorian föreslogs att skatteflyktslagens tillämpning avseende källskatt på utdelning skulle regleras på särskilt sätt, med alternativa rättsföljder. Antingen skulle den som anses ha rätt till utdelningen med bortseende från vissa rättshandlingar med tillämpning av 3 § skatteflyktslagen beskattas, eller alternativt, om en tillämpning av 3 § skatteflyktslagen skulle innebära att det inte blir någon nettobeskattning av utdelningen i Sverige, den som tagit emot den utbetalade utdelningen beskattas. Såsom redogjorts för ovan i avsnitt 9.2 har den alternativa rättsföljden kritiserats för att strida mot ingångna skatteavtal. I detta utkast föreslås inte någon sådan särskild rättsföljd i skatteflyktslagen för källskatt på utdelning. I stället föreslås att rättsföljden, liksom vad som gäller för fastställande av underlag till kommunal och statlig inkomstskatt, ska bestämmas enligt 3 § skatteflyktslagen. Det innebär att om förutsättningarna för att tillämpa lagen är uppfyllda ska beslut om fastställande av underlag fattas som om den aktuella 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. 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.

Förhållandet till unionsrätten

Juridiska fakultetsnämnden vid Stockholms universitet för fram ett antal frågor som gäller förhållandet mellan skatteflyktslagen och unionsrätten. Ordet ”huvudsaklig” i moder- och dotterbolagsdirektivet anges inte vara densamma som ”övervägande” enligt skatteflyktslagen. Vidare är det osäkert huruvida avsaknad av giltiga kommersiella skäl verkligen ingår i bedömningen av om ett förfarande strider mot den materiella skattelag som anses kringgå. För att säkerställa att moder- och dotterbolagsdirektivet kan beaktas vid tolkningen och tillämpningen av skatteflyktslagen föreslår fakultetsnämnden ett tillägg i den nya lagen om källskatt på utdelning och i skatteflyktslagen. *SVCA* och *Sveriges advokatsamfund* ifrågasätter att skatteflyktslagen överensstämmer med skatteflyktsbestämmelserna i moder- och dotterbolagsdirektivet och skatteflyktsdirektivet. Skatteflyktslagen borde enligt *SVCA* ändras för att säkerställa efterlevnad av EU-rätten. En särskild skatteflyktsbestämmelse avseende källskatt bör också införas med moder- och dotterbolagsdirektivets skatteflyktsbestämmelse som förebild.

Såväl skatteflyktslagen som skatteflyktsbestämmelsen i moder- och dotterbolagsdirektivet och skatteflyktsdirektivets motsvarande bestäm-

melse innehåller flera kriterier som alla måste uppfyllas för att respektive bestämmelse ska tillämpas.

I direktiven talas det om att det ska vara fråga om ett arrangemang eller en uppsättning arrangemang. I skatteflyktslagen är motsvarande uttryck en rättshandling, som ensam eller tillsammans med andra rättshandlingar ingår i ett förfarande. Innebörden av uttrycken arrangemang och rättshandling som ingår i ett förfarande bedöms i dessa sammanhang vara densamma. Det som avses är transaktioner i vid bemärkelse, t.ex. bolagsbildning, överlåtelseavtal, låneklausuler eller uppdragsavtal.

Vidare krävs för tillämpning av skatteflyktsbestämmelsen i moder- och dotterbolagsdirektivet och skatteflyktsdirektivet att arrangemanget har införts med det huvudsakliga syftet eller med ett av de huvudsakliga syftena att få en skattefördel. Motsvarande krav enligt skatteflyktslagen är att skatteförmånen ska ha utgjort det övervägande skälet för förfarandet. Med detta avses att skatteförmånen vid en objektiv betraktelse väger tyngre än samtliga övriga skäl tillsammans som den skattskyldige har för sitt handlande (se prop. 1996/97:170 s. 44). Juridiska fakulteten vid Stockholms universitet påpekar att huvudsakligen och övervägande inte är samma sak. Uttrycket "huvudsakligen" används på flera ställen i inkomstskattelagen som ett kvantifierande begrepp och anses då avse ca 75 procent (prop. 1999/2000:2 del 1 s. 504). Det kan dock inte vara den innebörd som avses i direktivet – eftersom det enligt direktivet samtidigt kan finnas flera huvudsakliga skäl. Huvudsakligen måste därför i direktivet förstås som ett kvalitativt uttryck, inte kvantitativt (se Robert Pålsson, Kvantifierande begrepp – ett återbesök, Skattenytt 2018 s. 162). Skatteflyktslagens "övervägande skäl" innebär att skatteförmånen som skäl ska ha större tyngd än samtliga andra skäl som den skattskyldige har för sitt handlande. Det behöver inte vara det enda skälet. Innebörden av skatteflyktslagens "övervägande skäl" bedöms mot denna bakgrund väl svara mot direktivens "huvudsakligt syfte".

När det gäller bedömningen av syftet bakom transaktionerna ska den enligt skälen till ändringsdirektivet ske på grundval av en objektiv analys av alla relevanta fakta och omständigheter (punkten 7 i skälen till ändringsdirektivet). 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. Även vid en tillämpning av skatteflyktslagen ska bedömningen av den skattskyldiges skäl för sitt handlande som nämnts ovan bedömas utifrån en objektiv analys (prop. 1996/97:170 s. 44).

Både moder- och dotterbolagsdirektivets och skatteflyktsdirektivets skatteflyktsbestämmelser innehåller också ett krav på att det aktuella arrangemanget inte har införts av giltiga kommersiella skäl som återspeglar den ekonomiska verkligheten, ett krav som flera remissinstanser påpekat saknas i den svenska skatteflyktslagen. Visserligen är det enligt direktiven tillåtet med nationella regler som går längre än skatteflyktsbestämmelserna. Kriterierna avseende giltiga kommersiella skäl är dock som diskuteras ovan under avsnitt 9.2 avsedda att återspegla EU-domstolens praxis om förfarandemissbruk. EU-domstolen har i sin praxis klargjort att bestämmelser avseende skatteflykt måste beakta

genuina arrangemang och giltiga kommersiella skäl, för att inte utgöra otillåtna inskränkningar av de fria rörligheterna som stadgas i EU-fördraget. Skatteflyktslagens tillämpningsområde omfattar redan i dag situationer som också omfattas av EU-rätten, exempelvis moder- och dotterbolagsdirektivets tillämpning vad gäller ett svenskt moderbolag som mottar utdelning från ett utländskt dotterbolag. Frågan om det föreligger en konflikt mellan skatteflyktslagen och EU-rätten är således inte begränsad till en tillämpning av den nya lagen om källskatt på utdelning. Samtidigt gäller att tolkning och tillämpning av skatteflyktslagen, på samma sätt som tolkning och tillämpning av annan lag, måste göras så att den inte strider mot EU-rätten. Det innebär att skatteflyktslagens rekvisit om att förfarandet strider mot lagstiftningens syfte måste tolkas mot bakgrund av EU-rättens rekvisit avseende genuina arrangemang och avsaknad av giltiga kommersiella skäl, om prövningen gäller ett förfarande som omfattas av EU-rätten. Bedömningen görs därmed att skatteflyktslagen är förenlig med EU-rätten och att någon särreglering avseende källskatt på utdelning inte är nödvändig.

Förenlighet med skatteavtalen

Sverige har i dagsläget ett åttiotal fullständiga skatteavtal varav de flesta är baserade på OECD:s modellavtal. Skatteavtalen syftar till att undvika dubbelbeskattning samt motverka skatteflykt och skatteundandragande.

I HFD:s avgörande RÅ 1996 ref. 84 beskrivs allmänt vilka tolkningsprinciper som domstolen använder vid tolkning av skatteavtal. När skatteavtalen är utformade i överensstämmelse med OECD:s modellavtal, finns det enligt domstolen normalt ”fog för att anta att avtalsparterna avsett uppnå ett resultat som överensstämmer med vad OECD rekommenderat”. Det innebär att kommentaren till OECD:s modellavtal kan användas som hjälpmedel vid tolkning av de allra flesta av Sveriges skatteavtal. I detta sammanhang är det inte bara de kommentarer som förelåg vid skatteavtalens ingående som är av betydelse utan även senare kommentarer kan beaktas (RÅ 1996 ref. 84 och HFD 2012 ref. 18). Detta synsätt delas också av OECD (se punkt 33–36.1 i inledningen till kommentaren till OECD:s modellavtal från 2017).

I kommentaren till 2017 års utgåva av modellavtalet utvecklas resonemanget kring skatteavtalens syfte att förhindra skatteflykt och det konstateras att skatteflykt kan motverkas genom specifika skatteflyktsregler, generella skatteflyktsregler och genom skatterättslig praxis (punkt 54–117 i kommentaren till artikel 1). Vad gäller generella skatteflyktsklausuler såsom skatteflyktslagen, står sådana klausuler enligt OECD inte i konflikt med modellavtalet (punkt 77), under förutsättning att de begränsas till situationer när ett huvudsakligt syfte med en viss transaktion eller ett visst arrangemang varit att uppnå en skatteförmån och denna skatteförmån strider mot den relevanta bestämmelsen ändamål och syfte (punkt 61).

Högsta förvaltningsdomstolen förde i HFD 2012 ref. 20 ett resonemang kring skatteflyktslagens förhållande till skatteavtalet med Peru. Skatteavtalet med Peru undertecknades 1966, långt före det att OECD inkluderade ovan återgivna skrivningar avseende motverkande av skatteflykt. 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 företrädare 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.

Av HFD 2012 ref. 20 kan slutsatsen dras, att skatteflyktslagen kan tillämpas på inkomst som omfattas av skatteavtal, så länge det inte finns något i det aktuella avtalet som indikerar motsatsen. Det enda som kan hindra skatteflyktslagens tillämplighet är förståelsen för att den gemensamma partsavsikten varit att nationella skatteflyktsregler inte ska tillåtas begränsa ett visst skatteavtal (se Maria Hilling, Skatteavtal och generalklausuler, Norstedts Juridik 2016, s. 137). I de allra flesta fall kommer alltså skatteflyktslagen kunna tillämpas för att ta ut källskatt på utdelning på en utdelning som omfattas av ett ingånget skatteavtal, utan att detta medför s.k. treaty override. Detta förutsätter naturligtvis att villkoren i skatteflyktslagen är uppfyllda.

Till skillnad från den särskilda skattskyldigheten som beskrivs ovan i avsnitt 9.2, kan skatteflyktslagen inte aktualiseras i det första steget av tillämpningen av ett skatteavtal, såsom beskrivits ovan i avsnitt 9.2. Det första steget är att fastställa hur beskattning av en viss inkomst eller tillgång ska ske enligt intern rätt, i det här fallet enligt lagen om källskatt på utdelning. Det andra steget är att utreda om ett skatteavtal inskränker möjligheterna att beskatta i enlighet med den interna rätten. Det tredje steget är att beskatta den aktuella inkomsten eller tillgången enligt intern rätt men med den begränsning som följer av det aktuella skatteavtalet. Det här tredje steget kan innebära att en skatteförmån uppstår, som i sig kan aktualisera en prövning av skatteflyktslagen (se anført arbete s. 78). Skatteförmånen som följer av skatteavtalet kan strida mot lagstiftningens syfte, och med lagstiftningen avses i det här fallet såväl lagen om källskatt på utdelning som det aktuella skatteavtalet (eller formellt, införandelagen avseende det aktuella skatteavtalet). En tillämpning av skatteflyktslagen sker alltså i dessa fall som ett fjärde steg.

Förfarandebestämmelserna i skatteflyktslagen

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.

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 förfarandereglerna i skatteflyktslagen kan tillämpas avseende källskatt på utdelning utan ändring.

Som redogörs för närmare under avsnitt 6.15.3 ovan föreslås en ändring av bestämmelsen i förordningen (1977:937) om allmänna förvaltningsdomstolars behörighet m.m. införs så att ärenden enligt den nya lagen om källskatt på utdelning och enligt skatteförfarandelagen eller lagen mot skatteflykt i fråga om källskatt på utdelning ska tas upp av Förvaltningsrätten i Falun.

Lagförslag

Förslaget medför en ändring i 1 § skatteflyktslagen.

9.4 Skattebrott

Utkastets 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.

Promemorians förslag överensstämmer med utkastets.

Remissinstanserna: *Ekobrottsmyndigheten* tillstyrker förslaget.

Skälen för utkastets förslag: Enligt 7 § andra stycket kupongskattelagen (1970:624), förkortad KupL, ska den utdelningsberättigade lämna uppgifter till värdepapperscentralen. För att vissa av brottsrubriceringarna enligt skattebrottslagen (1971:69) ska kunna tillämpas krävs dock att uppgifter ska ha lämnats till en myndighet. Eftersom det inte ansågs motiverat att undanta dessa brottsrubriceringar från kupongskatteområdet infördes en ny bestämmelse i 25 § KupL. 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 KupL föreslås nu införas i 34 kap. 12 § skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL (se avsnitt 6.6.1). Det bedöms inte vara aktuellt att undanta källskatt på utdelning från hela eller delar av skattebrottslagens tillämpningsområde. En bestämmelse motsvarande 25 § KupL 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 § SFL anses lämnad till en myndighet. Det nu gällande rättsläget upprätthålls därmed.

10 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Regeringens förslag: Den nya lagen om källskatt på utdelning ska träda i kraft den 1 juli 2023. Genom lagen upphävs kupongskattelagen. Den upphävda lagen ska dock fortfarande gälla för utdelningar där utdelningstillfället inträffar före den 1 januari 2024. Lagen om källskatt på utdelning ska tillämpas första gången för utdelningar där utdelningstillfället inträffar efter den 31 december 2023.

Ändringarna i lagen om Europaråds- och OECD-konventionen om ömsesidig handräckning i skatteärenden ska träda i kraft den 1 juli 2023. Äldre föreskrifter ska fortfarande gälla i fråga om skatter som utgår enligt kupongskattelagen.

Ändringarna i lagen om avkastningsskatt på pensionsmedel ska träda i kraft den 1 juli 2023. Äldre föreskrifter ska fortfarande gälla i fråga om skatt enligt kupongskattelagen. Om en försäkringsgivare, ett tjänstepensionsinstitut eller en skattskyldig har betalat kupongskatt och det finns kvarstående outnyttjad avräkningsbar kupongskatt, ska detta belopp föras över till kommande beskattningsår. Den kvarstående kupongskatten får räknas av mot avkastningsskatt som avser samma försäkring eller tjänstepensionsavtal under senare år. Om avkastningsskatten understiger kvarstående kupongskatt, ska skillnaden föras vidare som sparad kupongskatt till nästa beskattningsår.

Ändringarna i lagen om förhandsbesked i skattefrågor ska träda i kraft den 1 juli 2023. Äldre föreskrifter ska fortfarande gälla i fråga om skatt enligt kupongskattelagen.

Ändringarna i inkomstskattelagen ska träda i kraft den 1 januari 2024 i fråga om bestämmelserna om innebörden av begränsad skattskyldighet, vilka svenska allmänna skatter som inte får dras av, huvudregeln om beskattningstidpunkten för inkomstslaget kapital och värdepapper som anses avyttrade på grund av likvidation. Ändringarna i övrigt ska träda i kraft den 1 juli 2023. Äldre föreskrifter ska fortfarande gälla i fråga om skatt enligt kupongskattelagen.

Ändringarna i lagen om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet och ändringarna i offentlighets- och sekretesslagen ska träda i kraft den 1 juli 2023.

Ändringarna i skatteförfarandelagen ska träda i kraft den 1 juli 2023. Lagen ska tillämpas första gången för beskattningsåret 2024 avseende skatt enligt lagen om källskatt på utdelning. Äldre föreskrifter ska fortfarande gälla i fråga om skatt som tas ut enligt kupongskattelagen.

Ändringarna i skattebrottslagen och lagen mot skatteflykt ska träda i kraft den 1 januari 2024.

Promemorians förslag överensstämmer inte med utkastets. I promemorian föreslås att den nya lagen om källskatt på utdelning ska träda i kraft den 1 januari 2022 i fråga bestämmelserna om godkänd mellanhand, och i övrigt den 1 juli 2022.

Remissinstanserna: *Svenska Bankföreningen* och *Svensk Värdepappersmarknad* anför att utländska mellanhänder behöver längre tid på sig för att bygga system och göra andra förberedelser. Huvuddelen av lagstiftningen bör träda i kraft vid ett årsskifte. Enligt föreningarna är det olämpligt att byta system under ett pågående skatteår. Bestämmelser om ansökan m.m. för godkänd mellanhand bör lämpligtvis träda i kraft vid ett halvårsskifte och övriga bestämmelser vid det årsskifte som följer därefter. *Skatteverket* föreslår att bestämmelserna om innehållande av källskatt på utdelning och utdelningstillfällen ska börja tillämpas vid ett årsskifte. Ikraftträdandetidpunkt för övriga bestämmelser kan med fördel vara vid ett halvårsskifte. *Euroclear Sweden AB (Euroclear)* 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 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.

Skälen för utkastets förslag

Lagen om källskatt på utdelning

Förslaget till en ny lag om källskatt på utdelning innebär att källskatt på utdelning införlivas i det övergripande förfarandesystem som gäller för beskattning och som regleras i skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL. Vidare införs ett krav på att uppgifter ska lämnas på individnivå om den skattskyldige för att direktnedläggning ska kunna ske (se avsnitt 4.2). Det innebär att de aktörer som i dag hanterar kupongskatt enligt kupongskattelagen (1970:624) kommer att behöva anpassa sin hantering av skatten så att den kan ske enligt det nya förfarandet. Även Skatteverket behöver få tillräcklig tid för att utveckla och implementera it-system för de uppgifter som ska behandlas av myndigheten. Skatteverket har uppskattat tidsåtgången för att få nya it-system på plats till minst två år. *Euroclear* anger tidsåtgången till ungefär två till tre år.

Det nya förfarandet för källskatt på utdelning innebär att ett system med godkända mellanhänder införs (se avsnitt 6.4). För att de aktörer som vill bli godkända mellanhänder ska ges tid att ansöka om detta och för att Skatteverket ska ges tid att fatta beslut i sådana ärenden bör förslagen, i likhet med vad *Svenska Bankföreningen* och *Svensk Värdepappersmarknad* samt *Skatteverket* för fram, träda i kraft vid ett halvårsskifte och bestämmelserna i övrigt tillämpas för utdelningar där utdelningstillfället inträffar efter det nästkommande helårsskiftet.

Regeringen har i budgetpropositionen för 2022 (prop. 2021/22:1 Förslag till statens budget, finansplan och skattefrågor avsnitt 11.10) aviserat att förslagen bör träda i kraft den 1 juli 2023 i fråga om bestämmelserna om godkänd mellanhand och i övrigt den 1 januari 2024. Bedömningen är

även fortsatt att detta är en rimlig utgångspunkt. Aktörerna som berörs av förslagen i detta utkast bedöms kunna anpassa sina system till dess. Bestämmelserna om godkända mellanhänder är dock en så pass integrerad del av skatteförfarandelagen och har ett så nära samband med bestämmelserna i den nya lagen om källskatt på utdelning, att samtliga bestämmelser bör träda i kraft vid samma tidpunkt.

Det föreslås därför att den nya lagen om källskatt på utdelning ska träda i kraft den 1 juli 2023. När lagen om källskatt på utdelning träder i kraft ska kupongskattelagen upphävas. Den upphävda lagen föreslås dock fortfarande gälla för utdelningar där utdelningstillfället inträffar före den 1 januari 2024. Vad som avses med utdelningstillfälle framgår av 4 § andra stycket lagen om källskatt på utdelning. Vidare föreslås att lagen om källskatt på utdelning ska tillämpas första gången på utdelning där utdelningstillfället inträffar efter den 31 december 2023. I sammanhanget bör alltså särskilt noteras att avsikten inte är att ändra tidpunkten för när de föreslagna bestämmelserna ska börja tillämpas jämfört med regeringens avisering i budgetpropositionen för 2022 (prop. 2021/22:1 Förslag till statens budget, finansplan och skattefrågor avsnitt 11.10). Där anges att förslaget bör tillämpas första gången på utdelningar där utdelningstillfället inträffar efter den 31 december 2023, vilket alltså stämmer överens med förslaget i detta utkast.

Skatteförfarandelagen

Mot bakgrund av resonemangen i fråga om lagen om källskatt på utdelning föreslås även ändringarna i skatteförfarandelagen träda i kraft den 1 juli 2023. Lagen föreslås tillämpas första gången för beskattningsåret 2024 avseende skatt enligt lagen om källskatt på utdelning. Vad som avses med beskattningsåret i dessa fall framgår av den föreslagna lydelsen till 3 kap. 4 § SFL (se avsnitt 6.1). Genom förslagen blir bestämmelserna om godkända mellanhänder gällande och tillämpliga från den 1 juli 2023 medan skatteförfarandelagen kommer att tillämpas för källskatt på utdelning på utdelningar vars utdelningstillfälle inträffar efter den 31 december 2023. Vidare föreslås att äldre föreskrifter fortfarande ska gälla i fråga om skatt som tas ut enligt kupongskattelagen. Det innebär att bestämmelsen i 2 kap. 1 § SFL alltså kommer att vara tillämplig för sådan skatt och därigenom undantagen från skatteförfarandelagens tillämpningsområde.

Inkomstskattelagen

I inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, föreslås ändringar som hänger samman med att den nya lagen om källskatt på utdelning börjar tillämpas. Utländska diplomater i Sverige m.fl. är inte undantagna från skattskyldighet i lagen om källskatt på utdelning. För att samma personkrets inte heller ska vara undantagna från skattskyldighet för utdelning från ekonomiska föreningar görs en ändring i 3 kap. 18 § IL (se avsnitt 5.4.1). För att samma beskattningstidpunkt ska gälla för utdelning från avstämningsbolag i lagen om källskatt på utdelning respektive inkomstskattelagen krävs en ändring i 41 kap. 8 § IL (se avsnitt 5.3.4). Vidare krävs att 44 kap. 33 § IL ändras så att en skattskyldig som fått avdrag för omkostnadsbelopp enligt lagen om källskatt på utdelning vid en utskiftning vid ett bolags likvidation inte kan få avdrag även enligt

inkomstskattelagen vid en senare avyttring av värdepappret (se avsnitt 5.8.4). Dessa bestämmelser föreslås träda i kraft den 1 januari 2024, dvs. när den nya lagen om källskatt på utdelning börjar tillämpas.

Vidare finns i inkomstskattelagen flera hänvisningar till kupongskattelagen som behöver ändras i samband med att den lagen upphävs. Dessa ändringar föreslås därför träda i kraft den 1 juli 2023. Slutligen föreslås en övergångsbestämmelse om att äldre föreskrifter fortfarande ska gälla i fråga om skatt enligt kupongskattelagen.

Skattebrottslagen och skatteflyktslagen

I RÅ 2007 ref. 84 prövades den då nyligen ikraftträdde lagen (1995:575) mot skatteflykt, förkortad skatteflyktslagen, i förhållande till räntebetalningar som skett efter lagens ikraftträdande. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade att den avgörande rättshandlingen, som enligt lagen skulle bortses ifrån, var lånets upptagande vilket hade skett före lagens ikraftträdande. Skatteflyktslagen kunde därmed inte tillämpas avseende räntebetalningarna.

Avgörandet ger uttryck för en generell princip som kommer att få genomslag också avseende källskatt på utdelning. Vid en tillämpning av skatteflyktslagen måste rättshandlingar identifieras, som ingår i ett förfarande och som det vid tillämpning av lagen inte ska tas hänsyn till. De relevanta rättshandlingarna kan, men behöver inte, vara direkt kopplade till den aktuella utdelningen. En förutsättning för en tillämpning av skatteflyktslagen avseende källskatt på utdelning, är att de rättshandlingar som aktualiserar skatteflyktslagens tillämpning i det aktuella fallet har företagits efter det att lagens utvidgning till att också omfatta källskatt på utdelning har trätt i kraft.

De ändringar som föreslås i skattebrottslagen (1971:69) respektive skatteflyktslagen behöver träda i kraft först i samband med att den nya lagen om källskatt på utdelning börjar gälla. Det föreslås därför att ändringarna i dessa lagar ska träda i kraft den 1 januari 2024.

Övriga lagändringar

Flera av de övriga lagförslagen innehåller främst redaktionella ändringar med anledning av att kupongskattelagen upphävs och ersätts av lagen om källskatt på utdelning. Eftersom kupongskattelagen föreslås upphävas genom att den nya lagen om källskatt på utdelning träder i kraft behöver de föreslagna ändringarna i lagen (1990:313) om Europaråds- och OECD-konventionen om ömsesidig handräckning i skatteärenden, lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel, lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor, lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet och offentlighets- och sekretesslagen (2009:400) träda i kraft den 1 juli 2023.

I fråga om ändringarna i lagen om Europaråds- och OECD-konventionen om ömsesidig handräckning i skatteärenden, lagen om avkastningsskatt på pensionsmedel och lagen om förhandsbesked i skattefrågor föreslås övergångsbestämmelser om att äldre föreskrifter fortfarande ska gälla i fråga om skatt enligt kupongskattelagen.

Därutöver föreslås i lagen om avkastningsskatt på pensionsmedel ytterligare en övergångsbestämmelse som innebär att om en försäkrings-

givare, ett tjänstepensionsinstitut eller den skattskyldige har betalat kupongskatt och det finns kvarstående outnyttjad avräkningsbar kupongskatt ska detta belopp föras över till kommande beskattningsår. Den kvarstående kupongskatten ska få räknas av mot avkastningsskatt som avser samma försäkring eller tjänstepensionsavtal under senare år. Om avkastningen understiger kvarstående kupongskatt, ska skillnaden föras vidare som sparad kupongskatt till nästa beskattningsår.

11 Konsekvenser av förslagen

Regelrådet anser att konsekvensutredningen uppfyller kraven i 6 och 7 §§ förordningen (2007:1244) om konsekvensutredning vid regelgivning. Regelrådet skriver att beskrivningen av alternativa lösningar samt effekter om någon reglering inte kommer till stånd är tillräcklig och att förslagets överensstämmelse med EU-rätten är godtagbar. Regelrådet anser även att beskrivningen om tidpunkt för ikraftträdande och behov av särskilda informationsinsatser är tillräcklig. Även beskrivningen av kostnader och verksamhetspåverkan är godtagbar.

11.1 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.

Syftet med förslaget är att ersätta den kupongskatterättsliga regleringen med ett mer tidsenligt regelverk. Eftersom de personer som belastas av kupongskatt (skattesubjekten) är hemmahörande i utlandet, är förslaget inte inriktat mot personer som är hemmahörande i Sverige. De delar av förslaget som berör utökad uppgiftsskyldighet för Bolagsverket omfattar dock all utdelning från kupongbolag, vilket således innebär att även personer hemmahörande i Sverige indirekt kan beröras.

Effekten av att regleringen inte kommer till stånd skulle vara att den föräldrade kupongskatterättsliga regleringen skulle fortsätta att tillämpas. Denna reglering är sämre anpassad till dagens internationella och

digitaliserade finansmarknad jämfört med den föreslagna regleringen om källskatt på utdelning. Sist men inte minst är risken större för skatteundandraganden, med lägre skatteintäkter som följd, med en bibehållen lagstiftning.

Det lämnade förslaget överensstämmer i stort med vad som materiellt gäller enligt kupongskattelagen och det som har aviserats i budgetpropositionen för 2022 (prop. 2021/22:1 Förslag till statens budget, finansplan och skattefrågor avsnitt 11.10). Aviseringen avser regeringens bedömning att en moderniserad källskatt på utdelningar till utländska personer bör införas. Jämfört med kupongskattelagen finns det dock några väsentliga skillnader mot dagens regler som ger upphov till konsekvenser för berörda parter. Dessa skillnader kan sammanfattas i följande tre punkter:

1. Nya regler om förfarandet. Den nya källskatten på utdelning införlivas i det generella system som gäller enligt skatteförfarandelagen (2011:1244).
2. Ansvar för att göra skatteavdrag, lämna skattedeklaration och betala in skatt ligger liksom i dag i första hand på det utdelande bolaget, den utdelande ideella föreningen, värdepapperscentral eller registrerad förvaltare. Enligt förslaget kan ansvaret även lämnas över till godkända mellanhänder som då tar över dessa skyldigheter.
3. Individualiserade uppgifter om de skattskyldiga ska lämnas till Skatteverket i skattedeklarationen. Sådana uppgifter är en förutsättning för direktnedläggning av skattesatsen.

Förslaget avviker från aviseringen genom att tidpunkten för redovisning och betalning av avdragen källskatt inte ändras gentemot gällande rätt.

Bedömningen är att det inte finns någon alternativ lösning som tillgodoser det informationsbehov som är nödvändigt för att fastställa en korrekt källskatt med en rimlig grad av säkerhet.

Förslaget bedöms inte medföra att det uppstår särskilda behov av informationsinsatser eller att särskild hänsyn behöver tas när det gäller tidpunkten för ikraftträdande, utöver vad som förs fram i avsnitt 10.

11.2 Offentligfinansiella effekter

Ekonomistyrningsverket föreslår att utfallet för år 2018 avseende intäkterna från kupongskatten ska användas för att minska osäkerheten för uppskattningen av den offentligfinansiella effekten. Eftersom förslaget har aviserats i budgetpropositionen för 2022 kommer ändringar som uppstår på grund av ändrade skattebaser hanteras i Finansdepartementets prognoser. I utkastet nämns bara effekter som uppstår på grund av regeländringar.

Intäkterna från kupongskatten uppgick 2018 till 8,5 miljarder kronor. Därmed motsvarar skatteintäkterna från kupongskatten 7,8 procent (=8,5/108,6) av aktieutdelningarna till utlandet år 2018 som visas i betalningsbalansen. Tabell 11.1 visar utvecklingen av kupongskatten och aktieutdelningar till utlandet (Aktieutdelning, import i betalningsbalansen). Restriktionerna med anledning av pandemin har medfört en betydande minskning av kupongskatteintäkterna. 2020 var kupongskatte-

intäkterna 3,56 miljarder kronor. För 2022 och 2023 är Finansdepartementets prognos från budgetpropositionen för 2022 att kupongskatteintäkterna uppgår till 5,8 miljarder kronor och 6,6 miljarder kronor.

Tabell 11.1 Kupongskatt, skatteintäkter netto och utdelning till utlandet, 2012–2020

Miljarder kronor

År	Intäkter kupongskatten (netto)	Utdelning till utlandet på svenska aktier och aktiefonder *
2012	4,1	49,50
2013	3,9	58,80
2014	4,1	68,40
2015	4,7	78,20
2016	5,3	90,30
2017	6,5	85,10
2018	8,5	108,6
2019	7,2	108,9
2020	3,6**	41,2

Källa: Skatteverket, Budgetpropositionen, SCB och Konjunkturinstitutet

*Importsidan av utdelning på aktier, i bytesbalansen, avser utdelning till utlandet på svenska aktier och aktiefonder.

**markerar en prognos

Förslagen medför att de offentliga finanserna påverkas på olika sätt. Den offentligfinansiella effekten uppstår främst för att Skatteverket får bättre verktyg för att fastställa skatt och göra kontroller som hindrar kringgåenden. Underlag och övrig information som rör skattebasen för kupongskatt är bristfällig. Enligt Finansdepartementets beräkningskonventioner görs det därför en försiktig bedömning av den offentligfinansiella effekten.

Förslaget är i väsentliga delar i linje med aviseringen i budgetpropositionen för 2022. Till skillnad från aviseringen ska tidpunkten för redovisning och betalning av avdragen källskatt inte ändras.

Förslaget ska 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 över lag och att identifiera och åtgärda kringgåenden.

En uppskattning av det totala skattefelet för kupongskatt kan göras utifrån antagandet att den relativa storleken motsvarar det relativa skattefelet för inkomstlaget kapital enligt Skatteverkets rapport Skattefelskarta för Sverige (Skatteverket, Skattefelskarta för Sverige, Rapport 2008:1). Enligt Skatteverkets uppskattning motsvarar skattefelet för inkomst av kapital 29 procent av den fastställda skatten.

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 ca 0,21 miljarder kronor 2024. Eftersom förslaget avviker från vad som tidigare har aviserats när

det gäller att tidpunkten för redovisning och betalning av avdragen källskatt inte tidigareläggs minskar den offentligfinansiella effekten med 0,02 miljarder kronor.

I tabell 11.2 redovisas följaktligen att den offentligfinansiella effekten blir 0,02 miljarder kronor lägre jämfört med vad som tidigare aviserats.

Förslaget om att Skatteverket får del av uppgifter om utdelning från Bolagsverket medför en ökad tillgång till information som kan effektivisera kontrollverksamheten även när det gäller kapitalbeskattningen för obegränsat skattskyldiga. Bedömningen är att effektivare kontroller har en positiv offentligfinansiell effekt. Det är inte möjligt att göra en beloppsmässig uppskattning av effekten, men bedömningen är att det handlar om ett litet belopp i förhållande till den beräknade effekten på den föreslagna källskatten.

Tabell 11.2 Offentligfinansiella effekter

Miljarder kronor

	Effekt från	Brutto- effekt 2024	Nettoeffekt 2023	Nettoeffekt 2024	Nettoeffekt 2025	Varaktig effekt
En moderniserad källskatt på utdelningar till utländska personer*	2023-01-01	0	0	0,23	0,23	0,23
Tidpunkten för redovisning och betalning av avdragen källskatt inte tidigareläggs	2024-01-01	0	0	-0,02	-0,02	-0,02
Avvikelse mot tidigare aviserade effekt		0	0	-0,02	-0,02	-0,02

*Avspeglar aviseringen i BP22.

Källa: Egna beräkningar

11.3 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 december 2020 till drygt 40 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 (se Statistiska centralbyråns Aktieägarstatistik för juni 2018 och december 2020). Till de noterade företagen med utländska ägare ska läggas de onoterade, vars samlade utdelning är större än för de noterade företagen. 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. T.ex. behöver en svensk fysisk person som får utdelning från ett utländskt noterat bolag normalt inte 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.

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 så många fall som möjligt. Det innebär en fördel för utländska aktieägare generellt eftersom de då inte behöver vidta några ytterligare åtgärder för att skatteuttaget ska bli korrekt.

Den skatteflyktsregel som finns i den nuvarande kupongskattelagen föreslås överföras till den nya lagen om källskatt på utdelning, med något justerat tillämpningsområde. Dessutom föreslås att källskatt på utdelning också ska omfattas av lagen (1995:575) mot skatteflykt (skatteflyktslagen), vilket kan komma att påverka de som tar emot utdelning. Avsikten är att skatteflyktsregeln i den nya lagen och möjligheten att tillämpa skatteflyktslagen tillsammans ska innebära ett mer effektivt hinder mot kringgåenden av lagstiftningen än vad som varit fallet med den nuvarande skatteflyktsregeln. 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. Konsekvenser av förändringarna för investeringsklimatet i Sverige som tas upp av *Näringslivets skattedelegation*, till vars yttrande *FAR*, *Finansbolagens förening*, *Föreningen Svenskt Näringsliv* och *Volvo Car Corporation* ansluter sig, (*NSD m.fl.*) diskuteras avsnitt 11.6.

11.3.1 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. Det föreslås även att inkomstskattelagens (1999:1229) undantag från skattskyldighet till utdelning på andelar i en ekonomisk förening avseende samma personkrets ska tas bort. Vidare föreslås en fysisk person som är skattskyldig ges 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. Effekten av förslagen får dock anses vara begränsad eftersom det inte bör vara särskilt många personer som påverkas av regeländringarna.

Det har inte i övrigt gått att finna några särskilda konsekvenser som bara påverkar aktieägare som är fysiska personer.

11.3.2 Särskilda konsekvenser för mottagare som är företag

Utdelning som lämnas från ett bolag till ett annat kan ofta vara skattefri. Såväl moder- och dotterbolagsdirektivet (Rådets direktiv 2011/96/EU av den 30 november 2011 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater) som de svenska reglerna om näringsbetingade andelar syftar till att undanröja denna form av kedjebeskattnings 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 enligt den föreslagna lagen om källskatt på utdelning, när det gäller företag, att mottagaren ska vara utländsk juridisk person, utan det gäller alla som har rätt till utdelningen oavsett juridisk form. Det får konsekvenser för företag som har rätt till en utdelning som inte är skattskyldiga enligt kupongskattelagen på grund av att de inte är en utländsk juridisk person.

Ett nytt undantag från skattskyldighet föreslås för utdelning 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. Det bör vara sällan förekommande att det uppstår direkta kostnader i samband med utdelning på delägarätter. Det kan dock uppstå avdragsgilla kostnader i samband med mer ovanliga former av utdelning, t.ex. för utgifter vid förvärv av utdelningsrätt. Bedömningen är därför tills vidare att avdragsrätten endast undantagsvis 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 finns även 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.

Källskatt på utdelning ska tas ut på utdelningar till svenska handelsbolag och EEIG om det inte går att fastställa att utdelningen ska beskattas hos delägarna enligt inkomstskattelagen (se avsnitt 5.4.3). Denna skyldighet finns även enligt befintliga regler när det gäller kupongskatt. När det fastställts vilka delägare som ska beskattas för t.ex. ett handelsbolags resultat kan källskatt som tagits ut på utdelning, som beskattats på annat sätt, tillgodoräknas bolaget efter ansökan. Det är svårt att med någon större exakthet uppskatta antalet handelsbolag eller EEIG som erhåller skattepliktiga utdelningar och som därmed berörs av förslaget i denna del. Bedömningen är att det troligen handlar om färre än 100 företag per år och att det maximala antalet möjliga företag inte överstiger 200 per år.

Skattskyldiga företag utgörs av företag som inte är obegränsat skattskyldiga och som har rätt till utdelningen vid utdelningstillfället. Vissa undantag finns från denna huvudregel. Ett viktigt undantag är om de ägda andelarna hade uppfyllt villkoren för att betraktas som näringsbetingade andelar om de ägts av en svensk juridisk person. Marknadsnoterade innehav är undantagna om ägarandelen uppgår till 10 procent eller mer av rösterna. Det saknas underlag för att uppskatta hur många som innefattas i gruppen skattskyldiga företag. Förslagen medför att gruppen skattskyldiga i vissa avseenden utökas och i andra avseenden inskränks. De som tillkommer är vissa utländska associationer som inte är en utländsk juridisk person. De som bortfaller är de ovan angivna utländska motsvarigheterna till olika svenska skattebefriade associationer.

11.4 Konsekvenser för bolag och fonder som fattar beslut om utdelning

Bolag som har utländska ägare och som bestämmer sig för att lämna utdelning kan delas in två grupper. För bolag som är avstämningsbolag och som har uppdragit åt en värdepapperscentral att betala ut utdelningen föreslås att ansvaret för att hantera källskatt på utdelning ska vila på värdepapperscentralen, se avsnitt 6.2.3. I de fall när det finns en registrerad förvaltare föreslås ansvaret i stället vila på förvaltaren, se avsnitt 6.2.5. Därutöver kan en godkänd mellanhand ta över ansvaret för att hantera källskatt på utdelning, se avsnitt 6.2.2. Att ansvaret för att göra skatteavdrag och lämna skattedeklaration vilar på värdepapperscentralen eller förvaltaren i fråga om avstämningsbolag liknar dagens reglering. Den föreslagna ordningen där uppgifter på individnivå krävs för att direktnedläggning ska kunna göras, kommer alltså inte att ha en direkt påverkan på avstämningsbolagen. Att de aktörer som i dag ansvarar för att hantera kupongskatt även fortsatt kommer att hantera källskatt på utdelning, i kombination med att hanteringen även kan utföras av en godkänd mellanhand, kan anses minska den materiella effekten av regeländringen som skulle kunna påverka investeringsklimatet.

För aktiebolag som inte är avstämningsbolag, s.k. kupongbolag, blir den främsta förändringen jämfört med dagens regler att en godkänd mellanhand kan överta ansvaret för att göra skatteavdrag och lämna skattedeklaration.

För samtliga juridiska personer och fonder som kan lämna skattepliktig utdelning, dvs. svenskt aktiebolag, europabolag med säte i Sverige, svensk värdepappersfond, svensk specialfond och svensk ideell förening, 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.

11.5 Konsekvenser för mellanhänder

Förslaget påverkar mellanhänder som hanterar utdelningar för sina kunders räkning, dvs. värdepapperscentraler och förvaltare. Förslaget medför även att det uppstår en möjlighet för företag att ansöka om att bli godkända mellanhänder och därmed erbjuda de tjänster som krävs för att uppfylla kraven enligt de föreslagna reglerna, dvs. göra skatteavdrag, lämna skattedeklaration och betala in källskatt på utdelning. För de som berörs innebär förslaget vissa förändringar. Den viktigaste förändringen avser kravet på att lämna uppgifter på individnivå till Skatteverket för att kunna göra direktnedläggning. I likhet med dagens förfarande för kupongskatt kommer värdepapperscentraler och förvaltare att ges en särställning i förfarandet för källskatt för utdelning. Det kan antas att de flesta aktörer vill kunna erbjuda kunder möjligheten till direktnedläggning, dvs. att få sina skatteavtalsenliga förmåner direkt vid utdelningstillfället. Det är därför ett rimligt antagande att de flesta aktörer kommer att vilja erbjuda denna fördel och att de därför kommer att lämna uppgifter på individnivå till Skatteverket. Om aktören, t.ex. en värdepapperscentral eller en förvaltare, inte har uppgifter på individnivå och vill kunna erbjuda kunder möjligheten till direktnedläggning kan detta lösas genom att kunderna hänvisas till att välja mellanhänder som är godkända och som därigenom kan ansvara för att hantera källskatt på utdelning och lämna uppgifter på individnivå.

Övriga aktörer inom det finansiella systemet kan bestämma om de vill ta på sig de skyldigheter som är förknippade med ett godkännande som mellanhand för de sina kunder och i så fall ansöka om ett sådant godkännande.

Det är ett rimligt antagande att värdepapperscentraler och förvaltare vill kunna erbjuda direktnedläggning för sina kunder och därmed kommer att lämna uppgifter på individnivå. Det kan dessutom antas att en del av dessa aktörer även vill bli godkända mellanhänder för att kunna ta ansvar för att hantera källskatt i de fall när de agerar mellanhand i ett senare led av en kedja av mellanhänder. Detta förväntas leda till att rätt skatt tas ut direkt vid utdelningstillfället i en stor del av fallen. Rätt uttagen skatt från början medför färre återbetalningsansökningar, vilket sparar tid och ger lägre kostnader för mottagare av utdelning samt minskar sårbarheten i systemet. För att utländska banker och andra finansiella företag ska kunna bli godkända mellanhänder kommer det att krävas en 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 bara svenska finansiella företag kommer att ansöka om godkännande som mellanhand. Föreningen menar att den svenska marknaden är för liten och att kostnaderna för en utländsk aktör för stora för att utländska banker i någon större utsträckning skulle vilja bli godkända mellanhänder. Sekretessen mellan bankerna och konkurrensskäl kommer enligt föreningen 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 föreningen, 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.

Möjligheten att kunna ge kunderna direktnedläggning bedöms kunna vara en viktig konkurrensfördel – även för utländska förvaltare eller andra aktörer som kan ansöka om godkännande som mellanhand. Som en följd därav kan det förväntas att dessa hanterar källskatt på utdelning och förmedlar uppgifter på individnivå. Den förväntade följden blir att kravet på individualiserade data för direktnedläggningar inte leder till en betydande ökning av återbetalningsförfarande.

11.5.1 Företag som i dag hanterar kupongskatt

Regelrådet anser att beskrivningen av berörda företag utifrån storlek är bristfällig men att beskrivning av berörda företag utifrån antal och bransch är godtagbar.

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 ska hantera uppgifter på individnivå för att kunna erbjuda direktnedläggning framöver. Alternativt kan kunder hänvisas till att använda sig av godkända mellanhänder. I dag finns det ett 30-tal företag som är registrerade som förvaltare. Dessa kommer att anses som utdelande bolag. När det gäller storlek finns det inte någon data på företagen som hanterar kupongskatt i dagsläget. Ser man på ägardata och storleken på innehaven kan det dock antas att det finns ett antal större förvaltare som hanterar kupongskatt.

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 utdelning 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.

Det nämns ovan att det bör övervägas att i förordningsform införa bestämmelser om vilka uppgifter som ska lämnas om de skattskyldiga i skattedeklarationen (se avsnitt 6.9.2). Det har kommit fram att mellanhänderna redan i dag har tillgång till sådan information som kan bli aktuell att lämna, 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 de 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. Förändringen medför samtidigt att det kan komma att behövas en anpassning eller utveckling av de system som mellanhänderna använder för att redovisa och betala skatten.

Tiden inom vilken skattedeklaration ska lämnas och skatten betalas in föreslås vara samma som dagens.

11.5.2 Nya godkända mellanhänder

Förslaget innebär att mellanhänder som vill ha möjlighet att hantera källskatt på utdelning för andras räkning kan ansöka hos Skatteverket om att bli godkänd mellanhand och därigenom ansvara 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 kunduppgifter direkt till Skatteverket, men nackdelen av den administrativa hanteringen. Det kan förväntas att en sådan aktör kompenseras för tjänsten. 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. Detta eftersom det kan vara möjligt att det finns skaleffekter som leder till att det inte är många mellanhänder som vill erbjuda denna tjänst. Sannolikt kommer det att röra sig om företag i de nordiska länderna samt större aktörer utanför denna krets. En uppskattning är svår eftersom det är oklart om förvaltare som hanterar källskatt för sina kunder också vill hantera källskatt för andras kunder eller om det blir ett fåtal specialiserade mellanhänder.

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.

11.6 Effekter för investeringsklimatet

Svenska Bankföreningen, Svensk Värdepappersmarknad, Näringslivets Regelnämnd, Näringslivets skattedelegation, till vars yttrande FAR, Finansbolagens förening, Föreningen Svenskt Näringsliv och Volvo Car Corporation ansluter sig, och Nasdaq Stockholm AB påtalar vikten av en välutvecklad aktiemarknad för finansiering av svenska företag. Det nämns att 40 procent av aktierna på svenska marknadsplatser har utländska ägare. Remissinstanserna menar att reglerna om källskatt inte får bli så komplicerade att utländska ägare väljer att inte investera i Sverige. En viktig aspekt för att utländska investerare ska vilja investera i Sverige uppges vara direktnedsättning.

Bedömningen görs att ett bra investeringsklimat är viktigt och att utländska investerare spelar en viktig roll för tillgång till kapital. En försämring av investeringsklimatet skulle innebära att företagens finan-

sieringskostnader ökar. Detta skulle i sin tur slå mot tillväxt och sysselsättning. Bedömningen är dock att de förslagna ändringarna inte har någon större påverkan på investeringsklimatet. Till skillnad från promemorian frångår utkastet kravet på ett ansökningsförfarande. I stället ska värdepapperscentraler och förvaltare hantera källskatten. För att kunna ge kunderna direktnedsättning krävs det att individualiserade uppgifter överlämnas till Skatteverket. Förvaltare som inte vill hantera källskatt för sina kunder kan lämna över ansvaret till en godkänd mellanhand. Det kan inte förväntas att kravet på individualiserade uppgifter, som även kan uppfyllas genom att dessa hanteras av en godkänd mellanhand, kan ha en avgörande betydelse för investeringsklimatet.

Ytterligare en faktor är att ägandet av noterade aktier i svenska bolag från utlandet är i en betydande omfattning koncentrerad till stora ägare. Denna koncentration av utländskt ägande kan förväntas minska en potentiellt negativ påverkan på företagsklimatet. Detta eftersom ägare med värdemässigt betydande innehav kan förväntas kunna påverka sina förvaltare att förmedla individualiserade uppgifter till Skatteverket eller genom att använda sig av en godkänd mellanhand för att kunna få en direktnedsättning. I de fallen där en förvaltare till ett större utländskt innehav i svenska aktier inte vill bli godkänd mellanhand är den relativa kostnaden att byta förvaltare mindre för en sådan ägare än för en relativt liten ägare. Följden av att de stora ägarna kan sätta press på förvaltare att få till en lösning med direktnedsättning kan också förväntas bli att mindre ägare kan ta del av den.

11.7 Särskilda konsekvenser för små företag

Regelrådet anser att beskrivningen av om särskilda hänsyn behöver tas till små företag vid reglernas utformning är bristfällig.

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 skattedeclaration och betala in skatten på utsatt tid. Den största skillnaden är att uppgiftslämnandet nu är mer formaliserat och mer omfattande. Bedömningen görs att små bolag inte träffas av förslaget i någon nämnvärd utsträckning. Detta eftersom effekterna av förslaget blir mycket begränsade. Anledningen till detta är att dessa bolag själva är ansvariga för sin egen aktiebok och därmed bör ha tillgång till uppgifter på individnivå avseende aktieägarna. Därmed bör samtliga de efterfrågade uppgifterna om aktieägarna vara väl kända för bolaget, utom möjligen utländskt skatteregistreringsnummer. Samtidigt ökar Skatteverkets kontrollmöjligheter när Bolagsverket ska lämna uppgifter om lämnade utdelningar.

Såvitt framkommit finns det skäl att anta att kännetecknet 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.

11.8 Konsekvenser för kommuner och regioner

Förslagen får inte några effekter för kommuner och regioner.

11.9 Konsekvenser för myndigheter

11.9.1 Skatteverket

Förslagen innebär att Skatteverket behöver utveckla it-system. Skatteverket beskriver it-utvecklingen som omfattande och att den kommer att pågå under minst två år. Skatteverket beräknar kostnaderna för it-utvecklingen till 90 miljoner kronor. Utöver detta tillkommer initiala kostnader för utbildning, extern och intern information, nya formulär etc. till en uppskattad engångskostnad på 12 miljoner kronor. Skatteverket beräknar de löpande kostnaderna för handläggning och kontroll till 10 miljoner kronor samt de löpande kostnaderna för förvaltning av it-system till 12 miljoner kronor.

Förslaget innehåller även delar som medför att Skatteverkets kostnader minskar. En konsekvens av förslaget är att antalet direktnedläggningar av källskatt på längre sikt förväntas öka med följderna att antalet återbetalningar blir färre, vilket medför att Skatteverkets löpande kostnader för återbetalningar minskar. Som framgår ovan (avsnitt **Fel! Hittar inte referenskälla.**) anges att det bör övervägas att i förordningsform införa en skyldighet för Bolagsverket att lämna uppgifter till Skatteverket om utdelningar i aktiebolag. Sådan information skulle kunna komma att ge Skatteverket bättre underlag för fastställande av skatt för såväl begränsat som obegränsat skattskyldiga delägare i aktiebolag som lämnar utdelning. Det förbättrade underlaget skulle kunna medföra att utrymmet för effektivisering av Skatteverkets verksamhet blir större. Tillkommande kostnader kan hanteras inom befintliga ekonomiska ramar.

11.9.2 Sveriges domstolar

Kammarrätten i Sundsvall framhåller att de nya måltyperna godkännande respektive återkallelse av godkännande som mellanhand kommer att införas och förutsätter att domstolarna garanteras ekonomiska resurser för att täcka ökade kostnader till följd av förslagen. *Förvaltningsrätten i Falun* anser att domstolsprövningen av mål om godkända mellanhänder kan förväntas medföra fler domstolsprocesser.

Med anledning av de synpunkter som *Kammarrätten i Sundsvall* och *Förvaltningsrätten i Falun* framför, kan det noteras att det visserligen införs nya måltyper avseende överklagade beslut om godkända mellanhän-

der, vilket typiskt sett kan leda till fler domstolsprocesser. I sammanhanget bör det dock beaktas att kretsen av juridiska personer som förväntas ansöka om att bli godkänd mellanhand är förhållandevis liten. Redan av den anledningen förväntas måltillströmningen till följd av de nya måltyperna bli begränsad. Med hänsyn till vilka förutsättningar som ska vara uppfyllda för att godkännas som mellanhand bör det vidare vara ovanligt att ansökningar avslås eller att beslut om återkallelse fattas i någon större utsträckning. Mot den bakgrunden görs bedömningen att eventuella kostnadsökningar är så begränsade att de kan hanteras inom befintliga ekonomiska ramar.

11.10 Förslagets 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. Bedömningen är att förslaget är förenligt med EU-rätten.

11.11 Konsekvenser för brottslighet och brottsförebyggande arbete

Förslaget till ny lag om källskatt på utdelning och nya förfaranderegler bör motverka 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 med stöd av olika riskprofiler ska kunna spåra och åtgärda försök till bedrägerier mot systemet.

11.12 Konsekvenser för jämställdheten mellan kvinnor och män

Förslagen berör utländska aktieägare. Förslagen förväntas inte påverka aktieägare i Sverige. Därmed påverkas inte den ekonomiska jämställdheten mellan kvinnor och män och inte heller inkomstfördelningen i Sverige.

12 Författningskommentarer

12.1 Förslaget till lag om källskatt på utdelning

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

I paragrafen anges att källskatt på utdelning ska betalas till staten enligt bestämmelserna i denna lag. Vad som avses med utdelning framgår av 3 §, se kommentaren till den paragrafen.

Övervägandena finns i avsnitt 5.1.

Ord och uttryck i lagen

2 § Ord och uttryck som används i denna lag har samma betydelse och tillämpningsområde som i inkomstskattelagen (1999:1229), om inte annat anges.

I paragrafen anges att ord och uttryck som används i denna lag har samma betydelse och tillämpningsområde som i inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, om inte annat anges.

Övervägandena finns i avsnitt 5.2.

3 § Med *utdelning* avses i denna lag vad som behandlas som utdelning vid tillämpning av inkomstskattelagen (1999:1229) med tillägg av

1. utbetalning till aktieägare vid minskning av aktiekapitalet 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 vederlag vid fusion enligt 23 kap. 1 § aktiebolagslagen (2005:551) eller delning enligt 24 kap. 1 § samma lag, till den del vederlaget utgörs av annat än aktier i det övertagande bolaget eller bolagen, och

5. utbetalning av fusionsvederlag till andelsägare i värdepappersfond eller specialfond vid fusion enligt 8 kap 1 § lagen (2004:46) om värdepappersfonder eller 12 kap. 16 § lagen (2013:561) om förvaltare av alternativa investeringsfonder, till den del vederlaget utgörs av annat än andelar i den övertagande fonden.

Vid utdelning som avses i första stycket 1–3 uppgår utdelningen till ett belopp som motsvarar skillnaden mellan utbetalt eller utskiftat belopp och det omkostnadsbelopp som skulle ha beräknats för aktierna om den skattskyldige hade varit obegränsat skattskyldig.

I paragrafen anges vad som avses med utdelning i denna lag. Som utgångspunkt gäller att det som behandlas som utdelning vid tillämpning av inkomstskattelagen ska anses som utdelning även enligt den nya lagen. Därutöver ska vissa särskilt angivna utbetalningar anses som utdelning enligt den nya lagen, trots att dessa utbetalningar inte behandlas som utdelning vid tillämpning av inkomstskattelagen.

Tilläggen till definitionen av utdelning anges i fem punkter i paragrafens *första stycke*.

Av *första punkten* framgår att utbetalning till aktieägarna vid minskning av aktiekapitalet med indragning av aktier ska anses som utdelning. Det som avses är en sådan utbetalning till aktieägarna vid minskning av aktiekapitalet som regleras i 20 kap. 1 § första stycket 3 aktiebolagslagen (2005:551) förkortad ABL. En utbetalning till aktieägarna vid minskning av aktiekapitalet ska således anses som 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 andra stycket.

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 § ABL. Även i detta fall har den skattskyldige enligt andra stycket rätt till avdrag för ett beräknat omkostnadsbelopp vid utdelningstillfället.

Av *tredje punkten* följer att som utdelning ska behandlas en utbetalning till aktieägare vid bolagets förvärv av egna aktier genom ett förvärvs-erbjudande 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 rätt till avdrag för ett beräknat omkostnadsbelopp enligt andra stycket.

I *fjärde punkten* anges att utbetalning av vederlag till aktieägare av vid fusion eller delning ska behandlas som utdelning enligt lagen, till den del vederlaget utgörs av annat än aktier i det övertagande bolaget eller bolagen. Vad som avses med fusion framgår av 23 kap. 1 § ABL. Vad som avses med delning framgår av 24 kap. 1 § ABL. Fjärde punkten motsvarar de bestämmelser som finns i 2 § andra stycket 4 och 6 kupongskattelagen som gäller vid fusion och delning av aktiebolag. Den nya bestämmelsen har samma innebörd som tidigare, dvs. det är bara fusions- och delningsvederlag som utgörs av annat än aktier som ska behandlas som utdelning.

Slutligen gäller enligt *femte punkten* att en utbetalning av fusionsvederlag till andelsägare i värdepappersfonder och specialfonder vid fusion också behandlas som utdelning, till den del vederlaget 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. Vad som avses med fusion av värdepappersfonder framgår 8 kap 1 § lagen (2004:46) om värdepappersfonder. Av 12 kap. 16 § lagen (2013:561) om förvaltare av alternativa investeringsfonder framgår att vad som sägs i 8 kap. 1 § lagen om värdepappersfonder gäller även för specialfonder.

Av paragrafens *andra stycke* framgår att vid utdelning som avses i första stycket 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. Beräkningen av omkostnadsbeloppet ska göras som om den skattskyldige varit obegränsat skattskyldig. Vid beräkningen av omkostnadsbeloppet gäller därför bestämmelserna i 44 och 48 kap. IL i tillämpliga delar.

Övervägandena finns i avsnitt 5.5.1.

Skattskyldighet

Huvudregel

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

För utdelning från ett avstämningsbolag inträffar utdelningstillfället 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 juridiska personer och fonder är utdelningstillfället när utdelningen kan disponeras.

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.

Uttrycket ”rätt till utdelningen” används också i 42 kap. 12 § IL för att beskriva skattskyldighet för utdelning för obegränsat skattskyldiga, där det anges att utdelning ska tas upp av den som har rätt till utdelningen. Uttrycket har samma innebörd enligt de båda lagarna. Det är den civilrättsliga rätten till utdelningen, i förhållande till utdelande bolag, som utgör grunden för skattskyldigheten. Uttrycket överensstämmer i sak med uttrycket ”utdelningsberättigad” i kupongskattelagen (1970:624).

Den som har rätt till utdelningen ska inte vara obegränsat skattskyldig i Sverige. Vilka som är obegränsat skattskyldiga framgår av 3 kap. 3–5 §§ och 6 kap. 3 § IL. Om den som har rätt till utdelningen är obegränsat skattskyldig ska inkomsten som utgångspunkt tas upp enligt inkomstskattelagen. Om den som har rätt till utdelningen inte är obegränsat skattskyldig är denne skattskyldig för källskatt på utdelning. Villkoret uttrycks i lagtexten som en negation – och inte som ett krav på att den som har rätt till utdelningen ska vara begränsat skattskyldig. Innebörden av det är att källskatt inte ska tas ut om den som har rätt till utdelningen varken är obegränsat eller begränsat skattskyldig i Sverige.

Det är förhållandena vid utdelningstillfället som ska ligga till grund för bedömningen av vem som har rätt till utdelningen och om denne är obegränsat skattskyldig eller inte. Vid samma tidpunkt inträder också skattskyldigheten.

I *andra stycket* regleras när utdelningstillfället inträffar. Bestämmelserna gäller både för utdelning i pengar och utdelning i annat än pengar (s.k. sakutdelning).

Utdelningstillfället för utdelning från avstämningsbolag inträffar på avstämningsdagen. Med avstämningsbolag avses detsamma som i 1 kap. 10 § ABL, dvs. 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. Med avstämningsdag avses i 4 kap. 39 § ABL den särskilt fastställda dag då den som är införd i aktieboken som aktieägare eller förvaltare ska anses vara behörig att ta emot fondaktier, teckningsrätter, utdelning samt betalning i samband med minskning av aktiekapitalet och utskiftning vid likvidation.

För utdelning som lämnas av 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 övriga juridiska personer som kan lämna skattepliktig utdelning, dvs. aktiebolag som är kupongbolag samt europabolag och ideella föreningar, inträffar utdelningstillfället när utdelningen kan disponeras. Detsamma gäller för utdelning från fonder vars fondbestämmelser inte innehåller en särskilt angiven dag som kan anses motsvara avstämningsdagen i ett avstämningsbolag. I likhet med vad som gäller vid tillämpning av inkomstskattelagen anses utdelning disponibel den dag då den är tillgänglig för lyftning av den som har rätt till utdelningen.

Övervägandena finns i avsnitt 5.3.2 och 5.3.4.

Särskild skattskyldighet

5 § Skattskyldig är den som är obegränsat skattskyldig och som har rätt till utdelningen vid utdelningstillfället, om denna rätt är en följd av ett förfarande som till övervägande del syftar till att uppnå en obehörig skatteförmån avseende källskatt på utdelning.

De undantag från skattskyldighet som anges i 6–12 §§ gäller inte om rätten till utdelningen är en följd av ett sådant förfarande som anges i första stycket.

Paragrafen innehåller en bestämmelse om särskild skattskyldighet, som kan aktualiseras när någon agerat med ett skatteundrandragande syfte.

I *första stycket* anges att obegränsat skattskyldiga som har rätt till utdelning vid utdelningstillfället, kan vara skattskyldiga. Detta gäller om rätten till utdelning är en följd av ett förfarande som till övervägande del syftar till att uppnå en obehörig skatteförmån avseende källskatt på utdelning. Uttrycken rätt till utdelning och utdelningstillfället har samma innebörd som enligt huvudregeln om skattskyldighet, se kommentaren till 4 §. Med förfarande menas rättshandlingar i vid mening, såsom förvärv eller avtal som rör rätten till utdelning. Att ett visst syfte ska vara övervägande innebär att det aktuella syftet ska väga tyngre än samtliga andra skäl som funnits för agerandet, men det behöver inte vara det enda skälet. Det övervägande syftet ska i detta fall vara att uppnå en obehörig skatteförmån avseende källskatt på utdelning. En skatteförmån kan vara såväl utebliven beskattning, som beskattning med en lägre skattesats än den ordinarie. Skatteförmånen behöver inte tillfalla den som har rätt till utdelningen. Med obehörig avses att någon på ett konstlat sätt konstruerat de omständigheter som krävs för att få undantag från skattskyldighet för källskatt på utdelning, i syfte just att erhålla det aktuella undantaget. En skatteförmån som uppkommer på grund av ett förfarande som saknar giltiga kommersiella skäl är också obehörig.

Enligt *andra stycket* gäller de undantag från skattskyldighet som anges i 6–12 §§ inte om rätten till utdelning är en följd av ett sådant förfarande som anges i första stycket, dvs. ett förfarande som till övervägande del syftar till att uppnå en obehörig skatteförmån avseende källskatt på utdelning.

Övervägandena finns i avsnitt 9.2.

Undantag från skattskyldighet

6 § 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, 15 eller 16 §

inkomstskattelagen (1999:1229) om den utländska motsvarigheten hade varit obegränsat skattskyldig.

I paragrafen regleras att skattskyldighet för källskatt inte 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. Med annan juridisk person avses utländska motsvarigheter till sådana särskilda juridiska personer som uppräknas i 7 kap. 15 och 16 §§ IL, vilka inte är skattskyldiga för utdelning enligt inkomstskattelagen under vissa i 7 kap. 18 § IL angivna förutsättningar.

Övervägandena finns i avsnitt 5.4.2.

7 § Ett utländskt bolag som motsvarar något sådant svenskt företag som anges i 24 kap. 32 § 1–4 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 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.

Paragrafen innehåller undantag från skattskyldighet på grund av en viss storlek på aktieinnehavet.

Undantaget i *första stycket* avser sådan utdelning från källskatt som skulle varit undantagen från inkomstskatt på grund av reglerna om näringsbetingade andelar, om utdelningen lämnats till ett svenskt företag.

För att skattskyldighet inte ska föreligga ska den som har rätt till utdelningen vara ett utländskt bolag. Vad som avses med utländskt bolag framgår av 2 kap. 5 a § IL. Undantaget gäller för utländska bolag som motsvarar:

1. ett svenskt aktieföretag 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 motsvarande 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 den paragrafen anges vilka krav det utländska företaget ska uppfylla med hänsyn till associationsform, skatterättslig hemvist och skyldighet att betala skatt.

Övervägandena finns i avsnitt 5.4.5.

8 § Ett handelsbolag, ett kommanditbolag, en europeisk ekonomisk intressegruppering eller en i utlandet delägarbeskattad juridisk person är inte skattskyldig 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.

Ett handelsbolag, ett kommanditbolag, en europeisk ekonomisk intressegruppering eller en i utlandet delägarbeskattad juridisk person är inte heller skattskyldig för utdelning som inte ska tas upp enligt 24 kap. 37 § inkomstskattelagen (1999:1229).

Paragrafen innehåller undantag från skattskyldighet för utdelning som lämnas till ett delägarbeskattat subjekt, där utdelningen skulle varit

undantagen från beskattning om en delägare själv hade haft rätt till utdelningen.

Undantaget i *första stycket* avser utdelning som lämnas till ett handelsbolag eller ett kommanditbolag, till en europeisk ekonomisk intressegruppering eller till en i utlandet delägarbeskattad juridisk person som har en sådan delägare 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. Enligt 2 kap. 2 § IL omfattar termer och uttryck som används också motsvarande utländska företeelser om det inte anges eller framgår av sammanhanget att bara svenska företeelser avses. Även utländska motsvarigheter omfattas därmed av bestämmelsen. Det innebär att den kan tillämpas även när den som har rätt till utdelningen inte är en utländsk juridisk person.

Undantaget i *andra stycket* avser utdelning som lämnas till samma delägarbeskattade subjekt som anges i första stycket, men som har delägare som är skattskyldiga enligt inkomstskattelagen och som inte ska ta upp den aktuella utdelningen till beskattning enligt 24 kap. 37 § IL.

Följande exempel kan illustrera tillämpningen. Anta att utdelning från ett onoterat svenskt aktiebolag lämnas till en fransk juridisk person som är delägarbeskattad. Den franska juridiska personen ägs av två begränsat skattskyldiga 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 således 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. Bestämmelsen tillämpas på motsvarande sätt om den mottagande juridiska personen i exemplet är ett handelsbolag eller ett kommanditbolag.

Övervägandena finns i avsnitt 5.4.5.

9 § Ett svenskt handelsbolag, en europeisk ekonomisk intressegruppering, en i utlandet delägarbeskattad juridisk person eller en lågbeskattad utländsk juridisk person är inte skattskyldig för utdelning till den del utdelningen ska tas upp till beskattning av en delägare enligt 5 kap. 1–2 a §§ eller 39 a kap. 13 § inkomstskattelagen (1999:1229).

Paragrafen innehåller undantag från skattskyldighet för svenska handelsbolag, europeiska ekonomiska intressegrupperingar (EEIG), i utlandet delägarbeskattade juridiska personer och lågbeskattade utländska juridiska personer.

En EEIG kan närmast liknas vid ett handelsbolag som verkar över nationsgränserna inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES). Närmare bestämmelser om EEIG finns i rådets förordning (EEG) nr 2137/85 av den 25 juli 1985 om europeiska ekonomiska intressegrupperingar (EEIG). Med en i utlandet delägarbeskattad juridisk person avses en utländsk juridisk person vars inkomster beskattas hos delägare i den utländska stat där personen hör hemma (5 kap. 2 a § IL). Ett svenskt handelsbolag, en EEIG eller en i utlandet delägarbeskattad juridisk person är enligt 5 kap. 1–2 a §§ IL inte skattskyldig för sina inkomster.

Inkomsterna beskattas i stället hos delägarna. Bolaget är inte skattskyldigt till den del utdelningen ska tas upp till beskattning av delägaren enligt inkomstskattelagen. Undantaget gäller även begränsat skattskyldiga delägare eftersom även en begränsat skattskyldig person i vissa fall kan vara skattskyldig enligt inkomstskattelagen för del av resultatet i en delägarbeskattad juridisk person.

Även utdelning som ska tas upp av delägaren enligt 39 a kap. 13 § IL är undantagen från skattskyldighet. Därmed avses de fall när den skattskyldige är en utländsk juridisk person med lågbeskattade inkomster vars inkomst ska tas upp av delägarna, och någon delägare är obegränsat skattskyldig i Sverige. Utdelningen kommer i dessa fall att tas upp i Sverige av delägaren vid inkomstbeskattningen. Till den del utdelning tas upp av delägaren ska källskatt på utdelning inte tas ut.

Övervägandena finns i avsnitt 5.4.3.

10 § En utländsk juridisk person är inte skattskyldig för utdelning som är hänförlig till verksamhet som bedrivs från ett fast driftställe i Sverige.

Paragrafen innehåller undantag från skattskyldighet för utdelning som 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 utdelning som härrör från dessa aktier. Utdelningen kommer i stället att tas upp enligt bestämmelserna i inkomstskattelagen.

Övervägandena finns i avsnitt 5.4.4.

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

I paragrafen anges att utländska värdepappersfonder och utländska specialfonder inte är skattskyldiga för källskatt på utdelning. För utländska specialfonder gäller detta enbart om fonden 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. En motsvarande geografisk avgränsning gäller inte för utländska värdepappersfonder, men enbart fonder som uppfyller villkoren i UCITS-direktivet (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)) kan utgöra värdepappersfonder. Vad som avses med värdepappersfond framgår av 1 kap. 1 § 25 lagen (2004:46) om värdepappersfonder. Vad som avses med specialfond framgår av 1 kap. 11 § 23 lagen (2013:561) om förvaltare av alternativa investeringsfonder.

Övervägandena finns i avsnitt 5.4.7.

12 § 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 för avkastningsskatt enligt lagen (1990:661) om avkastning på pensionsmedel.

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 enligt 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.

Övervägandena finns i avsnitt 5.4.8.

Skattepliktig utdelning

Huvudregel

13 § Utdelning från följande juridiska personer och fonder är skattepliktig:

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

Paragrafen innehåller huvudregeln om skattepliktig utdelning. Enligt huvudregeln gäller att utdelning från ett svenskt aktiebolag, ett europabolag med säte i Sverige, en svensk värdepappersfond, en svensk specialfond eller en svensk ideell förening är skattepliktig.

Med svenskt aktiebolag avses ett aktiebolag bildat enligt bestämmelserna 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 av den 8 oktober 2001 om stadga för europabolag. Ett europabolag har säte i Sverige om det är registrerat i det av Bolagsverket förda europabolagsregistret.

Vad som avses med svensk värdepappersfond och svensk specialfond, se kommentaren till 11 §.

Det finns ingen definition av ideell förening i lag. Ideell förening i denna lag har samma betydelse som i inkomstskattelagen. Om en sådan förening skiftar ut medel ska det utskiftade beloppet behandlas som utdelning enligt 42 kap. 18 § IL.

Övervägandena finns i avsnitt 5.5.2.

Utdelning som är undantagen från skatteplikt

14 § Utdelning som inte ska tas upp enligt 42 kap. 16 § inkomstskattelagen (1999:1229) är inte skattepliktig.

Paragrafen innehåller undantag från skatteplikt för sådan utdelning som inte ska tas upp enligt 42 kap. 16 § IL. I den paragrafen finns den s.k. Lex ASEA, som innebär att utdelning i form av andelar i dotterbolag i vissa fall inte ska tas upp. Om en utdelning inte ska tas upp av en obegränsat skattskyldig person enligt Lex ASEA är utdelningen inte skattepliktig enligt förevarande lag för någon som är begränsat skattskyldig.

Övervägandena finns i avsnitt 5.5.5.

Skattesats

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

Paragrafen innehåller huvudregeln om skattesats för källskatt på utdelning. I paragrafen anges att källskatt på utdelning ska tas ut med 30 procent av den skattepliktiga utdelningen, vilket motsvarar skattesatsen på utdelning enligt inkomstskattelagen.

Övervägandena finns i avsnitt 5.6.

16 § Källskatt på utdelning till en fysisk person ska tas ut med 25 procent av den skattepliktiga utdelningen om utdelningen skulle ha tagits upp till fem sjättedelar enligt 42 kap. 15 a § inkomstskattelagen (1999:1229) av en obegränsat skattskyldig fysisk person.

I paragrafen regleras skattesatsen för källskatt på utdelning till begränsat skattskyldiga fysiska personer när utdelningen avser ett innehav som inte är marknadsnoterat och vissa ytterligare förutsättningar är uppfyllda. Om en obegränsat skattskyldig person skulle ha tagit upp utdelningen till fem sjättedelar enligt 42 kap. 15 a § IL ska källskatt på utdelning tas ut med 25 procent av den skattepliktiga utdelningen.

Övervägandena finns i avsnitt 5.6.

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 15 eller 16 §, ska källskatt på utdelning 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.

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.

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 15 eller 16 §, ska källskatt tas ut enligt den skattesats som följer av avtalet. Avgörande för direktnedsättning är 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.

Om hemvistfrågan på något sätt är oklar och det därför inte är klarlagt vilket skatteavtal som ska tillämpas ska direktnedläggning inte tillämpas och källskatt på utdelning tas ut enligt 15 § eller 16 §, och den skattskyldige är hänvisad till att ansöka om återbetalning hos Skatteverket. Denna situation kan uppkomma t.ex. när det finns indikationer på att den skattskyldige har flyttat men inte har anmält flytten 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.

Direktnedläggning 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 t.ex. 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 direktnedläggning för skattskyldiga som omfattas av skatteavtalet mellan Sverige och Schweiz.

Övervägandena finns i avsnitt 5.7.

Avdrag för kostnader

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

I paragrafen regleras när en fysisk person eller juridisk person som är skattskyldig från den skattepliktiga utdelningen får dra av kostnader som har ett direkt samband med erhållandet av denna utdelning.

Exempel på en sådan kostnad är utgifter vid förvärv av rätten till utdelning, utan att den underliggande delägarrätten förvärvas. Om en obegränsad skattskyldig fysisk person förvärvar rätt till enbart utdelning genom köp, byte eller på liknande sätt, ska utdelningen enligt 42 kap. 13 § IL tas upp minskad med vad förvärvaren betalat för rätten. Om en begränsad skattskyldig fysisk person på motsvarande sätt har förvärvat rätten till utdelning får kostnaden för förvärvet dras av från källskatten på utdelningen.

Övervägandena finns i avsnitt 5.8.

Utdelning av annat än svenska kronor

19 § Utdelning som lämnas i annan form än i svenska kronor ska värderas till marknadsvärdet vid utdelningstillfället.

Paragrafen innehåller bestämmelser om värdering av utdelning av annat än pengar.

I bestämmelsen anges att utdelning som lämnas i annan form än svenska kronor ska värderas till marknadsvärdet vid utdelningstillfället.

Med marknadsvärde avses enligt 61 kap. 2 § andra stycket IL det pris som den skattskyldige skulle ha fått betala på orten om han själv skaffat sig motsvarande varor, tjänster eller förmåner mot kontant betalning. Det

följer av 2 § att denna definition även gäller i förhållande till förevarande lag.

Övervägandena finns i avsnitt 5.9.

Anstånd med betalning av källskatt på utdelning

Förutsättningar för anstånd

20 § Skatteverket ska bevilja en utländsk juridisk person anstånd med betalning av källskatt på utdelning 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 på utdelning 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 på utdelning 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.

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 på utdelning 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 fr.o.m. utdelningstillfället och oavbrutet fram t.o.m. det att frågan om anstånd prövas. Vad som avses med utdelningstillfälle anges i 4 § andra stycket.

Som ett andra villkor för anstånd gäller enligt *första stycket andra punkten* att skatteavdrag har gjorts eller källskatt på utdelning 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 22–26 §§. Med beskattningsår avses den period för

vilken inkomstbeskattning sker enligt lagstiftningen i den stat där den utländska juridiska personen hör hemma, se kommentaren till 24 §.

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 fr.o.m. 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 anståndsutrymme 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 anståndsutrymme ska beräknas framgår av 22–26 §§.

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). Hänvisningen till direktivet är dynamisk och avser alltså direktivet i den vid varje tidpunkt gällande lydelsen. Vid en bedömning av om ett avtal av aktuellt slag föreskrivs ett bistånd vars räckvidd är likartad med den som föreskrivs i indrivningsdirektivet, ska det bl.a. 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.

Övervägandena finns i avsnitt 5.10.3.

21 § Om en ansökan om anstånd med betalning av källskatt på utdelning 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 20 § 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.

Paragrafen gäller vid ansökningar om anstånd med att betala källskatt på utdelning 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 på utdelning 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 på utdelning 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 20 § 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 20 § 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.

Övervägandena finns i avsnitt 5.10.3.

Beräkning av anståndsutrymmet

22 § Anståndsutrymmet ett visst beskattningsår utgörs av

1. källskatt på utdelning hänförlig till utdelning under beskattningsåret som skatteavdrag har gjorts för 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 24–26 §§, om det är positivt, och

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

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 (20 § 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 (20 § andra stycket).

Anståndsutrymmet består av resultatet av en beräkning av fyra poster. Den första posten består av källskatten på utdelning 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 på utdelning ska vara hänförlig till utdelning under det aktuella beskattningsåret. Även källskatt på utdelning 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 på utdelning 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 5.10.4). 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 t.ex. 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 minskas med summan av de tredje och fjärde posterna. Den tredje posten består av den skattskyldiges resultat beräknat enligt 24–26 §§ 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 på utdelning 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.

Övervägandena finns i avsnitt 5.10.4.

23 § För en ansökan om anstånd som gäller källskatt på utdelning som har betalats vid en sådan tidpunkt som avses i 21 § gäller följande vid beräkning av anståndsutrymmet enligt 22 § 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 22 § 2. Detsamma gäller för efterföljande beskattningsår till den del anståndsbeloppet hänförligt till utdelningen ryms inom föregående års anståndsutrymme.

I paragrafen finns bestämmelser om beräkningen av anståndsutrymmet.

I paragrafen regleras hur 22 § andra punkten ska tillämpas när anståndsutrymmet ska beräknas i förhållande till källskatt på utdelning som har betalats i efterhand vid en sådan tidpunkt som avses i 21 §, 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 på utdelning hänförlig till den aktuella utdelningen ska enligt andra meningens anses vara ett sådant anståndsbelopp som avses i 22 § andra punkten till den del skatten ryms inom anståndsutrymmet för utdelningsåret. Effekten av detta är att källskatten på utdelning ökar anståndsutrymmet för efterföljande beskattningsår till den del den ryms inom anståndsutrymmet för utdelningsåret. Av sista meningens 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 på utdelning med 30. Enligt 20 och 21 §§ krävs för anstånd med betalning av källskatten på utdelning 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 26 §). 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 på utdelning 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 utdelning på 30.

Förslaget behandlas i avsnitt 5.10.4.

24 § 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 räknenskapsenlig 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.

Paragrafen innehåller bestämmelser om hur den skattskyldiges resultat ska beräknas. Det följer av 22 § att detta resultat, om det är positivt, har betydelse för beräkningen av anståndsutrymmet. Även resultat som inte är positiva har vid tillämpning av 25 §, 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 §§ 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 5.10.5). 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.

Övervägandena finns i avsnitt 5.10.5.

25 § 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 22 och 24 §§ tillämpas på varje företag i konsolideringen. Även resultat som inte är positiva ska beaktas vid beräkningen. Summan av respektive post enligt 22 § ska ligga till grund för beräkningen av anståndsutrymmet.

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 22 § ska beräknas för varje företag och sedan summeras. Det innebär t.ex. att om ett annat företag i företagsgruppen än det som har ansökt om anstånd har fått en utdelning ska källskatten på utdelning 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 (22 § första

punkten). Vidare ska anståndsbelopp vid utgången av beskattningsåret för samtliga företag i företagsgruppen beaktas (22 § andra punkten). När det gäller resultatet ska det beräknas för varje företag med tillämpning av 22 §. Såvitt avser de andra företagen som ingår i samma konsolidering som den skattskyldige tillämpas inte förevarande paragraf eller 26 § vid denna beräkning. Även resultat som inte är positiva ska beaktas vid summeringen av posten enligt 22 § 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 26 § ska multipliceras med summan av resultaten för företagen i företagsgruppen.

Övervägandena finns i avsnitt 5.10.4.

26 § Den skattskyldiges resultat ska multipliceras med den skattesats med vilken källskatt på utdelning har tagits ut på utdelningen. Om den skattskyldige har ett tidigare beviljat anstånd med betalning av källskatt på utdelning 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.

I paragrafen finns bestämmelser om beräkningen av anståndsutrymmet.

Av paragrafen framgår att den skattskyldiges resultat enligt 22 § tredje punkten ska multipliceras med källskattesatsen innan det dras av ifrån summan av posterna enligt 22 § 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 på utdelning har tagits ut på utdelningen. Om den skattskyldige 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 utdelning 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 på utdelning 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.

Övervägandena finns i avsnitt 5.10.4.

Anståndsbeloppets storlek

27 § Anstånd beviljas med ett belopp som motsvarar anståndsutrymmet.

Om ansökan om anstånd gäller källskatt på utdelning som har betalats vid en sådan tidpunkt som avses i 21 §, beviljas anstånd med ett belopp som motsvarar det anståndsutrymme som är lägst för de beskattningsår som det ska finnas ett anståndsutrymme för enligt 20 och 21 §§.

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

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 på utdelning som har betalats vid en sådan tidpunkt som avses i 21 § 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 20 och 21 §§.

Tredje stycket reglerar situationen då en skattskyldig har rätt till tillgodoräknande av källskatt på utdelning som omfattas av ett beviljat anstånd. Om en ansökan om tillgodoräknande enligt 54 kap. 3 § SFL kommer in till Skatteverket efter att anstånd har beviljats avseende samma källskatt på utdelning och tillgodoräknande skett på grund av anståndsbeslutet, ska tillgodoräknande inte ske. I stället ska beviljat anstånd sättas ned i motsvarande utsträckning.

Övervägandena finns i avsnitt 5.10.2.

Tillgodoräknande av källskatt på utdelning när anstånd har beviljats

28 § Om anstånd har beviljats enligt 20 § första stycket ska Skatteverket besluta att den skattskyldige ska tillgodoräknas källskatt på utdelning motsvarande anståndsbeloppet.

Paragrafen innehåller bestämmelser om tillgodoräknande av källskatt på utdelning när den skattskyldige har beviljats anstånd enligt 20 § första stycket, dvs. när källskatt har tagits ut för en utdelning för första gången. Paragrafen är inte tillämplig när den skattskyldige har beviljats nytt anstånd enligt 20 § andra stycket.

Enligt paragrafen har den skattskyldige rätt att tillgodoräknas källskatt på utdelning motsvarande anståndsbeloppet. Tillgodoräkandet sker genom att beloppet krediteras på den skattskyldiges skattekonto.

Övervägandena finns i avsnitt 5.10.6.

Anståndstiden

29 § Anståndstiden ska gälla 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 på utdelning som har betalats vid en sådan tidpunkt som avses i 21 §, ska anståndstiden gälla 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.

I paragrafen regleras hur lång tid ett anstånd ska gälla.

Av *första stycket* framgår att anståndet som huvudregel gäller t.o.m. 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 2024. Vid en ansökan om anstånd är det anståndsutrymmet avseende beskattningsåret 2024 som ska bedömas. Om anstånd beviljas gäller anståndet t.o.m. fyra månader efter utgången av det beskattningsår som följer på 2024, dvs. fyra månader efter utgången av 2025, vilket blir t.o.m. den 30 april 2026.

Saknas det tillförlitliga uppgifter om det efterföljande beskattningsårets längd, ska det anses vara lika långt som det beskattningsår som underskottet avser. Det innebär t.ex. 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 på utdelning som har betalats i efterhand vid en sådan tidpunkt som avses i 21 §. I dessa fall ska anståndstiden gälla t.o.m. fyra månader efter utgången av det beskattningsår då källskatten på utdelning betalades. Saknas det tillförlitliga uppgifter om längden på det beskattningsår då källskatten på utdelning 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 (33 §).

Övervägandena finns i avsnitt 5.10.7.

30 § Om den skattskyldige ansöker om ett nytt anstånd innan anståndstiden enligt 29 § 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 29 § löper ut.

I paragrafen anges att om den skattskyldige ansöker om ett nytt anstånd innan anståndstiden enligt 29 § 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 29 § har löpt ut.

Detta innebär att om den utländska juridiska personen i exemplet under 29 § ovan t.ex. den 1 februari 2026 ansöker om ett nytt anstånd på grund av ett, enligt personen, befintligt anståndsutrymme under 2025, gäller anståndet fram till dess att Skatteverket har meddelat beslut med anledning av ansökan, om Skatteverket meddelar beslut efter den 30 april. Om Skatteverket avslår ansökan exempelvis redan den 1 april 2026 löper anståndet vidare enligt huvudregel i 29 § första stycket, dvs. månaden ut.

Övervägandena finns i avsnitt 5.10.7.

31 § Anståndet ska upphöra om den skattskyldige begär det.

Enligt paragrafen ska ett anstånd upphöra om den skattskyldige begär det.

Övervägandena finns i avsnitt 5.10.7.

Ansökan om anstånd

32 § 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 på utdelning har betalats efter utgången av det beskattningsår när utdelningstillfället inträffade 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 återstod av beskattningsåret ska dock ansökan ha kommit in senast fyra månader efter betalningen.

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 2024 blir således den sista dagen för att ansöka om anstånd den 31 december 2025. Paragrafen är bara tillämplig när den skattskyldige ansöker om anstånd med betalning av källskatt på utdelning 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 (29 §).

I *andra stycket* finns särskilda bestämmelser som gäller för ansökningar om anstånd med betalning av källskatt på utdelning som har betalats i efterhand, efter utgången av det beskattningsår under vilket utdelningstillfället inträffade. I dessa fall ska ansökan om anstånd senast ha kommit in till Skatteverket vid utgången av det beskattningsår när källskatten på utdelning betalades. Om källskatten betalades när mindre än fyra månader återstod av detta beskattningsår ska dock ansökan ha kommit in fyra månader efter betalningen. Det innebär att den skattskyldige alltid har minst fyra månader på sig från betalningstidpunkten med att ge in ansökan.

Övervägandena finns i avsnitt 5.10.9.

Betalning av källskatt när anståndet upphör

33 § Den skattskyldige ska betala källskatten på utdelning senast den förfallodag enligt 62 kap. 9 § första stycket skatteförarandelagen (2011:1244) som infaller närmast efter det att 30 dagar har gått från det att anståndstiden upphörde. Detta gäller dock inte till den del den skattskyldige beviljas ett nytt anstånd.

Paragrafen innehåller bestämmelser om betalning av källskatt på utdelning när anståndet upphör.

Paragrafen omfattar både när anståndet upphör på grund av att anståndstiden löper ut (29 §) och att den skattskyldige begär det (31 §). När anståndstiden löper ut eller anståndet upphör ska den skattskyldige betala källskatten senast den förfallodag enligt 62 kap. 9 § första stycket SFL som infaller närmast efter det att 30 dagar har gått från det att anståndstiden upphörde. Detta innebär att källskatten på utdelning ska betalas senast vid en viss tidpunkt som infaller efter anståndets upphörande. 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 den skattskyldige bara betala källskatt om 50. Om den skattskyldige ansöker om ett nytt anstånd och anståndet förlängs enligt 30 § ska den skattskyldige betala kvarvarande källskatt om 50 först när det förlängda anståndet upphör.

Övervägandena finns i avsnitt 5.10.10.

Förfarandet vid beskattningen

34 § I fråga om förfarandet vid beskattningen gäller skatteförfarandelagen (2011:1244). Bestämmelserna i 63 kap. samma lag ska dock inte tillämpas, med undantag för 2 § första meningen och 3 § första stycket i det kapitlet.

Vid skattskyldighet enligt 5 § ska 49 kap. 9 § och 59 kap. skatteförfarandelagen bara tillämpas om den som är skyldig att göra skatteavdrag har anledning att känna till de omständigheter som motiverar den särskilda skattskyldigheten.

Paragrafen innehåller bestämmelser om förfarandet vid beskattningen av källskatt på utdelning.

I *första stycket* anges uttryckligen att skatteförfarandelagen ska gälla i fråga om förfarandet vid beskattningen av källskatt på utdelning. Bestämmelserna om anstånd med betalning av skatter och avgifter i 63 kap. SFL ska dock inte tillämpas, med undantag för 2 § första meningen och 3 § första stycket i det kapitlet. Detta innebär bl.a. att det är anståndsbestämmelserna i 20–33 §§ som ska tillämpas för anstånd med betalning av källskatt på utdelning. Om Skatteverket beviljar anstånd med att lämna skattedeklaration enligt 36 kap. 5 § SFL, får myndigheten också efter ansökan bevilja motsvarande anstånd med betalning av den källskatt på utdelning som ska redovisas i deklarationen.

Av *andra stycket* framgår att vid skattskyldighet enligt 5 § ska 49 kap. 9 § och 59 kap. SFL bara tillämpas om den som är skyldig att göra skatteavdrag har anledning att känna till de omständigheter som motiverar den särskilda skattskyldigheten. Detta innebär att det bara är i sådana fall som det ska vara möjligt att enligt 49 kap. 9 § SFL ta ut skattetillägg av den som inte har fullgjort sin skyldighet att göra skatteavdrag, och att enligt bestämmelserna i 59 kap. samma lag besluta om betalningsansvar när skatteavdrag inte har gjorts med rätt belopp. De fall som avses är bl.a. när det av omständigheterna framgår att den som är skyldig att göra skatteavdrag för källskatt på utdelning har känt till eller medverkat i ett förfarande som till övervägande del syftar till att uppnå en obehörig skatteförmån avseende källskatt på utdelning.

Övervägandena finns i avsnitt 4.2, 5.10.1, 6.14.2 och 9.2.

Anstånd med betalning av källskatt på utdelning

35 § Bestämmelserna i 65 kap. 7 § och 66 kap. skatteförfarandelagen (2011:1244) ska inte tillämpas på beslut om anstånd enligt denna lag.

I paragrafen anges att bestämmelserna i 65 kap. 7 § SFL inte ska tillämpas på beslut om anstånd enligt denna lag. Detta innebär att bestämmelserna om kostnadsranta vid anstånd enligt den nämnda paragrafen inte gäller för beslut om anstånd enligt denna lag. I paragrafen anges också att 66 kap. SFL inte ska tillämpas på beslut om anstånd enligt förevarande lag, vilket

innebär att skatteförfarandelagens bestämmelser om omprövning inte ska tillämpas på sådana beslut. I stället blir förvaltningslagens (2017:900) bestämmelser om när ett beslut får ändras tillämpliga på besluten.

Övervägandena finns i avsnitt 5.10.10 och 6.15.1.

36 § Ett överklagande av Skatteverkets beslut om anstånd enligt denna lag ska ha kommit in inom två månader från den dag då den som beslutet gäller fick del av det.

I paragrafen anges att ett överklagande av ett beslut om anstånd enligt lagen ska ha kommit in inom två månader från den dag då den som beslutet gäller fick del av det. I fråga om förfarandet i övrigt för överklagande gäller skatteförfarandelagens bestämmelser, se vidare kommentaren till 35 §.

Övervägandena finns i avsnitt 6.15.2.

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

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.

I paragrafen, som är ny, anges att vid tillämpningen av skattebrottslagen ska uppgift som ska lämnas enligt 34 kap. 12 § skatteförfarandelagen likställas med uppgift som ska lämnas till myndighet. Bestämmelsen motsvarar 25 § kupongskattelagen (1970:624).

Övervägandena finns i avsnitt 9.4.

12.3 Förslag till lag om ändring i lagen (1990:313) om Europaråds- 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.

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

10 a § 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 förmögen-

hetsskatt. Avräkningsbar skatt som kvarstår outnyttjad får räknas av senare år mot skatt enligt denna lag vilken avser samma försäkring eller samma tjänstepensionsavtal.

I paragrafen tas hänvisningen till kupongskattelagen (1970:624) bort.
Övervägandena finns i avsnitt 5.4.8.

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

1 § Denna lag gäller vid fastställande av underlag för att ta ut kommunal och statlig inkomstskatt *samt källskatt på utdelning*.

I paragrafen anges tillämpningsområdet för lagen (1995:575) mot skatteflykt.

Ändringen innebär att lagen även ska tillämpas vid fastställande av underlag för att ta ut källskatt på utdelning.

Övervägandena finns i avsnitt 9.3.

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

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 *lagen (2023:000) om källskatt på utdelning*.

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

I paragrafen anges lagens tillämpningsområde.

Genom ändringen i *femte punkten* ändras hänvisningen till kupongskattelagen (1970:624) till att i stället avse den nya lagen om källskatt på utdelning.

Övervägandena finns i avsnitt 6.16.

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

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
- *lagen (2023:000) om källskatt på utdelning.*

Paragrafen innehåller hänvisningar till andra lagar som innehåller bestämmelser om inkomstskatt till staten.

I paragrafen görs en ändring genom att hänvisningen till kupongskattelagen (1970:624) ändras till att i stället avse lagen (2023:000) om källskatt på utdelning.

3 kap.

18 § Den som är begränsat skattskyldig är skattskyldig i

1. inkomstslaget tjänst för inkomster som anges i 5 § lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta med undantag för inkomster som anges i 6 § 3 och 4 samt 6 a § den lagen, om en begäran har gjorts enligt 4 § den lagen,

2. inkomstslaget tjänst eller näringsverksamhet för inkomster som anges i 7 § första stycket lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl., om Skatteverket har meddelat beslut enligt 5 a § tredje stycket den lagen,

3. inkomstslaget näringsverksamhet för inkomst från ett fast driftställe eller en fastighet i Sverige,

4. inkomstslaget näringsverksamhet för återförda avdrag på grund av att en näringsbostadsrätt som innefattar nyttjanderätt till ett hus eller en del av ett hus i Sverige avyttras eller blir privatbostadsrätt,

5. inkomstslaget näringsverksamhet för återförda avdrag för egenavgifter,

6. inkomstslaget näringsverksamhet för återförda avdrag för periodiseringsfond och expansionsfond, samt inkomstslaget näringsverksamhet eller kapital för återförda avdrag för ersättningsfond,

7. inkomstslaget näringsverksamhet för uttag eller utbetalning från ett skogskonto eller skogsskadekonto som avses i 21 kap.,

8. inkomstslaget kapital för ett positivt räntefördelningsbelopp som avser ett fast driftställe, en näringsfastighet i Sverige eller artistisk eller idrottslig verksamhet i Sverige,

9. inkomstslaget kapital för löpande inkomster av en privatbostads-fastighet eller en privatbostadsrätt i Sverige,

10. inkomstslaget kapital för kapitalvinst på en fastighet i Sverige eller på en privat- eller näringsbostadsrätt som innefattar nyttjanderätt till ett hus eller en del av ett hus i Sverige,

11. inkomstslaget kapital för återfört uppskovsbelopp enligt 47 kap.,

12. inkomstslaget näringsverksamhet eller kapital för utdelning på andelar i svenska ekonomiska föreningar, och

13. inkomstslaget kapital för återfört investeraravdrag enligt 43 kap.

Ersättning i form av sådan royalty eller periodvis utgående avgift för att materiella eller immateriella tillgångar utnyttjas som ska räknas till inkomstslaget näringsverksamhet ska anses som inkomst från ett fast driftställe i Sverige, om ersättningen kommer från en näringsverksamhet med ett fast driftställe här.

§

I paragrafen regleras innebörden av begränsad skattskyldighet.

Genom ändringen tas *tredje stycket* bort. Därmed är personer som tillhör en utländsk stats beskickning eller karriärkonsulat i Sverige eller i övrigt ingår i konsulatet eller beskickningens personal inte längre undantagna från skattskyldighet för inkomster som avses i första stycket 12. Detsamma gäller för make, barn och personliga tjänare till sådana personer.

Övervägandena finns i avsnitt 5.4.6.

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
- *lagen (2023:000) om källskatt på utdelning.*

Paragrafen reglerar fysiska personers skattskyldighet enligt andra lagar än förevarande lag.

I paragrafen görs en ändring genom att hänvisningen till kupongskattelagen (1970:624) ändras till att i stället avse lagen (2023:000) 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
- *lagen (2023:000) om källskatt på utdelning.*

Paragrafen reglerar juridiska personers skattskyldighet enligt andra lagar än förevarande lag.

I paragrafen görs en ändring genom att hänvisningen till kupongskattelagen (1970:624) ändras till att i stället avse lagen (2023:000) 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 *källskatt på utdelning.*

Paragrafen innehåller en uppräkningslista av svenska skatter som inte får dras av.

I paragrafen görs en ändring genom att hänvisningen till kupongskatt ändras till källskatt på utdelning.

41 kap.

8 § Inkomster ska tas upp som intäkt det beskattningsår då de kan disponeras.

Sådana räntor på tillgodohavanden i kreditinstitut och som tillgodoräknas insättaren per den 31 december anses disponibla den dagen.

Utdelning från ett avstämningsbolag enligt 1 kap. 10 § aktieförhållningslagen (2005:551) anses disponibel på den avstämningsdag som avses i 4 kap. 39 § samma lag.

För utdelning från svenska värdepappersfonder och specialfonder gäller att om fondbestämmelserna innehåller en särskilt angiven dag som kan anses motsvara avstämningsdagen för ett avstämningsbolag, anses utdelning disponibel den dagen.

I paragrafen regleras beskattningstidpunkten för inkomster i inkomstslaget kapital.

I *tredje stycket*, som är nytt, anges att utdelning från ett avstämningsbolag enligt 1 kap. 10 § aktiebolagslagen (2005:551) ska anses disponibel på den avstämningsdag som avses i 4 kap. 39 § samma lag. Genom ändringen säkerställs att skattskyldigheten för utdelning från svenska avstämningsbolag inträder vid samma tillfälle enligt inkomstskattelagen och lagen om källskatt på utdelning. Vad som avses med avstämningsbolag och avstämningsdag framgår av kommentaren till 4 § andra stycket lagen om källskatt på utdelning. Av 42 kap. 12 § framgår att utdelning ska tas upp av den som har rätt till utdelningen när den kan disponeras. När ett avstämningsbolag lämnar utdelning ska den som har rätt till utdelningen således ta upp utdelningen till beskattning det beskattningsår då avstämningsdagen inträffar, oavsett när utdelningen är tillgänglig för lyftning.

I *fjärde stycket*, som är nytt, anges att för utdelning från svenska värdepappersfonder och svenska specialfonder gäller att om fondbestämmelserna innehåller en särskilt angiven dag som kan anses motsvara avstämningsdagen för ett avstämningsbolag, anses utdelning disponibel den dagen. Vad som avses med värdepappersfond framgår av 1 kap. 1 § 25 lagen (2004:46) om värdepappersfonder. Vad som avses med specialfond framgår av 1 kap. 11 § 23 lagen (2013:561) om förvaltare av alternativa investeringsfonder.

För utländska företeelser som kan anses motsvara avstämningsbolag eller svenska värdepappersfonder eller specialfonder gäller även fortsättningsvis att utdelning beskattas när den kan disponeras av den som har rätt till utdelningen.

Att beskattningstidpunkten för avstämningsbolag ändras till avstämningsdagen innebär att befintlig praxis om beskattning av inköpsrätter (RÅ 1989 ref. 101, RÅ Aa 85 192 och RÅ 1978 1:67) inte längre kommer att gälla när inköpsrätter delas ut av ett avstämningsbolag. Denna praxis kommer dock fortsatt att gälla vid utdelning av inköpsrätter från bolag som inte är avstämningsbolag eftersom utdelningen i dessa fall måste vara disponibel för att beskattning av utdelningen ska kunna ske.

Övervägandena finns i avsnitt 5.3.4.

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 *eller om omkostnadsbelopp har dragits av vid beräkningen av utdelning hänförlig till värdepappret enligt 3 § andra stycket lagen (2023:000) om källskatt på utdelning och som avser utskiftning vid likvidation enligt första stycket 2 samma paragraf* och värdepappret 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.

I paragrafen finns bestämmelser om omkostnadsbeloppet vid en faktisk avyttring av ett värdepapper när företaget som har gett ut det har trätt i likvidation och när omkostnadsbeloppet tidigare har dragits av.

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, när värdepappret ansetts avyttrat på grund av likvidation, får inte dras av en gång till om värdepappret faktiskt avyttras. Ändringen innebär att detta också kommer att gälla för omkostnadsbelopp som dragits av enligt 3 § andra stycket den nya lagen om källskatt på utdelning vid beräkning av utdelning som är hänförlig ett värdepapper och som avser utskiftning vid likvidation enligt första stycket 2 samma paragraf.

Anta att en begränsat skattskyldig person i samband med utskiftning vid ett bolags likvidation har fått avdrag från källskatt på utdelning med omkostnadsbeloppet. Om företaget därefter inte upplöses och den skattskyldige blir obegränsat skattskyldig i Sverige, ska den delen av omkostnadsbeloppet som dragits av i samband med utskiftningen inte beaktas vid kapitalvinstberäkningen om värdepappret avyttras. Detsamma gäller om likvidationen upphör enligt andra stycket.

Övervägandena finns i avsnitt 5.5.4.

12.8 Förslag till lag om ändring i lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet

2 kap.

12 § Uppgifter och handlingar som avser

1. revision ska gallras tio år efter utgången av det kalenderår då revisionen avslutades, och

2. fastighetstaxering ska gallras tolv år efter utgången av det taxeringsår som uppgifterna eller handlingarna kan hänföras till.

Uppgifter och handlingar om godkända upplagshavare, registrerade varumottagare, tillfälligt registrerade varumottagare, registrerade avsändare, godkända skatteupplag, certifierade mottagare, tillfälligt certifierade mottagare, certifierade avsändare, tillfälligt certifierade avsändare, registrerade distansförsäljare och tillfälligt certifierade distansförsäljare enligt lagen (1994:1776) om skatt på energi, lagen (2022:155) om tobaksskatt samt lagen (2022:156) om alkoholskatt ska gallras sju år efter utgången av det kalenderår då aktören avregistrerades.

Uppgifter och handlingar ska gallras sju år efter utgången av det kalenderår då godkännandet blev återkallat *om de avser*

1. godkända lagerhållare enligt lagen om skatt på energi, lagen (2016:1067) om skatt på kemikalier i viss elektronik, lagen (2018:696) om skatt på vissa nikotinhaltiga produkter, lagen (2020:32) om skatt på plastbärkassar *eller* lagen om tobaksskatt,

2. registrerade mottagare och registrerade EU-handlare enligt lagen om skatt på kemikalier i viss elektronik,

3. registrerade distansförsäljare av tuggtobak och övrig tobak enligt lagen om tobaksskatt, *eller*

4. godkända mellanhänder enligt *skatteförfarandelagen* (2011:1244).

Uppgifter och handlingar som avses i 4 a § ska gallras tio år efter utgången av det kalenderår då de meddelanden som är kopplade till den administrativa referens-koden enligt 4 b kap. 4 § tredje stycket lagen om skatt på energi, 5 kap. 4 § tredje stycket lagen om tobaksskatt eller 5 kap. 4 § tredje stycket lagen om alkoholskatt, den förenklade administrativa referens-koden enligt 4 e kap. 3 § tredje stycket lagen om skatt på energi, 8 kap. 4 § tredje stycket lagen om tobaksskatt eller 8 kap. 4 § tredje stycket lagen om alkoholskatt eller annan sammanhållande identifikations-uppgift senast ändrades.

I paragrafen regleras vissa undantag från huvudregeln i 2 kap. 11 § om när Skatteverket ska gallra uppgifter och handlingar som behandlas i beskattningsdatabasen.

I *tredje stycket fjärde punkten* införs en bestämmelse om att även uppgifter och handlingar om godkända mellanhänder enligt skatteförfarandelagen ska gallras sju år efter utgången av det kalenderår då godkännandet blev återkallat. Övriga ändringar är endast språkliga och redaktionella.

Övervägandena finns i avsnitt 8.

12.9 Förslag till lag om ändring i offentlighets- och sekretesslagen (2009:400)

27 kap.

6 a § *Sekretessen enligt 1 § gäller inte för uppgift om*

1. *huruvida en juridisk person är godkänd mellanhand enligt skatteförfarandelagen (2011:1244), eller*

2. *huruvida ett beslut om godkännande eller återkallelse av godkännande som mellanhand har överklagats till allmän förvaltningsdomstol.*

Paragrafen, som är ny, innehåller undantag från sekretess enligt 27 kap. 1 §.

Från sekretess undantas dels uppgift om huruvida en juridisk person är godkänd mellanhand, dels uppgift om huruvida ett beslut om godkännande eller återkallelse av godkännande som mellanhand enligt 13 b kap. skatteförfarandelagen har överklagats till allmän förvaltningsdomstol.

Övervägandena finns i avsnitt 7.2.

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

1 kap.

1 §

I paragrafen anges lagens innehåll.

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 skatteförarandelagen inte gäller för.

Första stycket ändras på så sätt att första punkten gällande kupongskattelagen (1970:624) tas bort. Övriga punkter i paragrafen numreras om. Genom att lagen (2023:000) om källskatt på utdelning inte tas in i uppräkningslistan blir skatteförarandelagen tillämplig på skatt enligt lagen om källskatt på utdelning.

Övervägandena finns i avsnitt 4.2.

3 kap.

1 §

I paragrafen finns en inledning till kapitlet samt en lista med begrepp, termer och uttryck som används i lagen.

I *andra stycket* har begreppet godkänd mellanhand lagts till. Begreppet definieras i 13 b kap. 7 §, se vidare kommentaren till den paragrafen.

Övervägandena finns i avsnitt 6.1.

4 §

Av paragrafen framgår vad som avses med beskattningsår.

Den *tredje punkten* i första stycket, 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 (2023:000) om källskatt på utdelning avses med beskattningsår det år då utdelningstillfället inträffar. Vad som avses med utdelningstillfället framgår av 4 § andra stycket lagen om källskatt på utdelning.

Övervägandena finns i avsnitt 6.1.

10 kap.

18 §

Paragrafen innehåller undantag från skyldigheten att göra skatteavdrag från utdelning.

I *tredje punkten*, som är ny, anges att skatteavdrag inte ska göras från utdelning från vilken skatteavdrag för källskatt på utdelning har gjorts. Syftet är att undvika dubbelbeskattning på grund av den nya bestämmelsen i 13 b kap. 17 §, se vidare kommentaren till den paragrafen.

Övervägandena finns i avsnitt 6.7.1.

13 b kap. Skatteavdrag för källskatt på utdelning

Kapitlet är nytt och innehåller bestämmelser om skatteavdrag för källskatt på utdelning och om godkända mellanhänder.

1 §

I paragrafen finns huvudregeln om vem som ska göra skatteavdrag för källskatt på utdelning.

Enligt *första stycket* ska den som är utdelande bolag, utdelande ideell förening eller godkänd mellanhand och som betalar ut skattepliktig utdelning enligt lagen (2023:000) om källskatt på utdelning göra skatteavdrag. Skyldigheten att göra skatteavdrag vilar således i första hand på det utdelande bolaget eller den utdelande ideella föreningen. Med utdelande bolag avses det bolag som initialt betalar ut utdelningen. Bestämmelser om vad som avses med utdelande bolag i vissa fall finns i 2–4 §§, se vidare kommentaren till de paragraferna. Med utdelande ideell förening avses en ideell förening som lämnar skattepliktig utdelning enligt lagen om källskatt på utdelning, dvs. sådan utdelning som avses i 42 kap. 18 § inkomstskattelagen (1999:1229). Vad som avses med godkänd mellanhand framgår av 7 §, se vidare kommentaren till den paragrafen. 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.

Av *andra stycket* framgår att även utdelande bolag, utdelande ideell förening eller godkänd mellanhand som hanterar skattepliktig utdelning som inte har betalats ut ska göra skatteavdrag. Detta gäller under förutsättning att ett belopp som motsvarar skatteavdraget har kunnat tas i anspråk. Med begreppet hanterar avses de åtgärder som utdelande bolag, utdelande ideell förening eller godkänd mellanhand vidtar för att administrera en utdelning, t.ex. distribution av utdelning av annat än pengar eller andra åtgärder som inte innebär att utdelningen har betalats ut.

Undantag från huvudregeln om vem som ska göra skatteavdrag finns i 5 §, se vidare kommentaren till den paragrafen.

Övervägandena finns i avsnitt 6.2.2.

2 §

Paragrafen innehåller bestämmelser om vad som avses med utdelande bolag för avstämningsbolag i vissa fall.

Av *första punkten* följer att om ett avstämningsbolag har uppdragit åt en värdepapperscentral att betala ut utdelning avses med utdelande bolag i stället värdepapperscentralen. Detta gäller under förutsättning att värdepapperscentralen hör hemma i Sverige eller i en annan stat inom EES än Sverige och bedriver verksamhet från ett fast driftställe här.

Enligt *andra punkten* gäller detta även när värdepapperscentralen hör hemma i en annan stat inom EES än Sverige och inte bedriver verksamhet från ett fast driftställe här, under förutsättning att värdepapperscentralen har gett in ett åtagande om att göra skatteavdrag och att lämna skattedeklaration till Skatteverket. Bestämmelsen om åtagande att göra skatteavdrag m.m. finns i 14 §, se vidare kommentaren till den paragrafen.

Övervägandena finns i avsnitt 6.2.3.

3 §

Paragrafen innehåller bestämmelser om vad som avses med utdelande bolag för andelar i en värdepappersfond eller specialfond.

I *första stycket* anges vad som avses med utdelande bolag för olika typer av andelar i en värdepappersfond eller specialfond. Av 13 § lagen (2023:000) om källskatt på utdelning framgår att utdelning från svensk

värdepappersfond eller svensk specialfond är skattepliktig utdelning, se vidare kommentaren till den paragrafen.

I *andra stycket* definieras de begrepp som används i första stycket. Definitionerna motsvarar definitionerna i 2 § kupongskattelagen (1970:624).

Övervägandena finns i avsnitt 6.2.4.

4 §

Paragrafen innehåller bestämmelser om vad som avses med utdelande bolag vid förvaltarregistrering.

Enligt 2 § kan en värdepapperscentral i vissa fall vara utdelande bolag i stället för ett avstämningsbolag och i 3 § anges vem som är utdelande bolag för andelar i en värdepappersfond eller specialfond, se vidare kommentaren till de paragraferna. I paragrafen finns därför en bestämmelse som anger att den som har en förvaltarregistrering enligt 5 kap. 14 § aktiebolagslagen (2005:551) såvitt avser förvaltare som av en värdepapperscentral som hör hemma i Sverige har fått medgivande till registrering som förvaltare (*första punkten*), 4 kap. 12 § lagen (2004:46) om värdepappersfonder eller 12 kap. 5 § lagen (2013:561) om förvaltare av alternativa investeringsfonder (*andra punkten*) eller 3 kap. 7 § lagen (1998:1479) om värdepapperscentraler och kontoföring av finansiella instrument (*tredje punkten*) ska vara utdelande bolag i stället för de aktörer som anges i 2 eller 3 §.

De förvaltarregistreringar som omfattas av bestämmelsen motsvarar de som omfattas av 12 § kupongskattelagen (1970:624).

Övervägandena finns i avsnitt 6.2.5.

5 §

Paragrafen innehåller undantag från huvudregeln i 1 § om vem som ska göra skatteavdrag.

Om utdelning betalas ut till ett utdelande bolag enligt 2–4 §§ eller till en godkänd mellanhand ska skatteavdrag inte göras. Godkänd mellanhand definieras i 7 §. Undantaget gäller såväl när utdelningen betalas från utdelande bolag eller utdelande ideell förening till ett annat utdelande bolag eller till en godkänd mellanhand som när den betalas från en godkänd mellanhand till en annan godkänd mellanhand.

Övervägandena finns i avsnitt 6.2.6.

6 §

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 (2023:000) 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 6–12 §§ eller 14 § lagen om källskatt på utdelning eller om den skattskyldige har rätt till avdrag med ett visst belopp enligt 3 § *andra stycket* och 18 § lagen om källskatt på utdelning. Det 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. Paragrafen ger således stöd 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.

Övervägandena finns i avsnitt 6.3.

7 §

I paragrafen finns en definition av vad som avses med en godkänd mellanhand.

En godkänd mellanhand är en juridisk person som är godkänd enligt 8 §. Bestämmelser om återkallelse av godkännande som mellanhand finns i 11–13 §§. Konsekvensen av ett godkännande är att den juridiska personen ska göra skatteavdrag, lämna kontrolluppgifter och lämna skattedeklaration avseende källskatt på utdelning. Förfarandet i övrigt, när det gäller skatteavdrag och skattedeklaration, regleras i övriga kapitel i denna lag.

Övervägandena finns i avsnitt 6.1.

8 §

Paragrafen innehåller bestämmelser om förutsättningar för att Skatteverket ska fatta beslut om godkännande som mellanhand.

Av paragrafen framgår att Skatteverket efter ansökan ska besluta om godkännande som mellanhand om vissa krav är uppfyllda. Att Skatteverket ska fatta beslut efter ansökan innebär att en juridisk person som vill bli godkänd mellanhand behöver ansöka om det hos Skatteverket. Vid en sådan ansökan är det den som ansöker om godkännande som ska visa att förutsättningarna för att godkännas är uppfyllda.

Enligt *första punkten* måste den som ansökan avser vara en sådan juridisk person som anges i 9 §, dvs. en sådan juridisk person som kan godkännas som mellanhand. I *andra punkten* anges att den som ansökan avser ska ha gett in ett åtagande om att göra skatteavdrag, lämna kontrolluppgift och lämna skattedeklaration enligt 14 §, se vidare kommentaren till den paragrafen. Av *tredje punkten* framgår slutligen 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 godkänd mellanhand. För den slutliga bedömningen är det av betydelse om företaget i fråga kan antas kunna hantera svensk skatt på ett korrekt och förtroendefullt sätt. Om samtliga krav är uppfyllda, ska Skatteverket besluta om att bevilja sökanden godkännande som mellanhand.

Enligt 38 kap. 1 § i den nya lydelsen ska en ansökan om godkännande som mellanhand lämnas enligt ett fastställt formulär, och enligt 38 kap. 2 § i den nya lydelsen ska uppgifter som lämnas i ansökan undertecknas, se vidare kommentaren till de paragraferna.

Övervägandena finns i avsnitt 6.4.1.

9 §

I paragrafen finns en uppräknning av vilka juridiska personer som kan godkännas som mellanhand.

Enligt *första punkten* kan en värdepapperscentral som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (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. Punkten omfattar de juridiska personer som av värdepapperscentralen 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 (2013:561) 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 som mellanhand 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.

Enligt *fjärde punkten* kan också utländska juridiska personer utanför EES 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, se vidare kommentaren till 20 § första stycket 1 c) samt tredje stycket lagen (2023:000) om källskatt på utdelning.

Övervägandena finns i avsnitt 6.4.2.

10 §

I paragrafen finns en skyldighet för godkända mellanhänder att genast lämna uppgift till Skatteverket om ändrade förhållanden.

För att Skatteverket löpande ska kunna kontrollera om en godkänd mellanhand uppfyller förutsättningarna för godkännande behöver myndigheten få löpande information om förhållanden som legat till grund för en ansökan om godkännande som mellanhand ändras. En godkänd mellanhand ska därför genast lämna uppgift till Skatteverket om sådana förhållanden som legat till grund för ett beslut om godkännande som mellanhand ändras. Det kan t.ex. handla om att den godkända mellanhanden inte längre

är en sådan juridisk person som kan ges ett godkännande eller att den godkända mellanhandens förutsättningar att fullgöra sitt åtagande om att göra skatteavdrag, lämna kontrolluppgift eller lämna skattedeklaration försämrats.

Övervägandena finns i avsnitt 6.4.3.

11 §

Paragrafen innehåller bestämmelser om när ett godkännande som mellanhand ska återkallas.

Av *första punkten* framgår att ett godkännande som mellanhand ska återkallas om den godkända mellanhanden begär det.

Enligt *andra punkten* ska ett godkännande som mellanhand återkallas om förutsättningarna för godkännande inte är uppfyllda. Med detta avses att den godkända mellanhanden inte skulle ha beviljats godkännande som mellanhand om ansökan hade bedömts vid den nuvarande tidpunkten och med beaktande av nu kända omständigheter.

Av *tredje punkten* framgår att återkallelse även ska ske om den godkända mellanhanden inte har fullgjort sitt åtagande. Ett godkännande som mellanhand ska alltså återkallas om den godkända mellanhanden inte fullgör sin skyldighet att göra skatteavdrag, att lämna kontrolluppgifter eller att lämna skattedeklaration för källskatt på utdelning eller inte sköter någon av de andra uppgifter som hänger samman med åtagandet.

Övervägandena finns i avsnitt 6.4.4.

12 §

I paragrafen anges när Skatteverket får avstå från att återkalla ett godkännande som mellanhand i vissa fall.

Ett beslut om godkännande som mellanhand ska inte återkallas om det finns särskilda skäl. Det skulle t.ex. kunna uppstå situationer när omständigheterna innebär att en återkallelse av godkännandet i det enskilda fallet framstår som oskälig, eller situationer när ett företag endast under en kortare tid inte har uppfyllt förutsättningarna för godkännande som mellanhand och där förutsättningarna därefter varit uppfyllda. Bestämmelsen syftar till att möjliggöra för Skatteverket att underlåta att återkalla ett godkännande om de rättsföljder som är knutna till återkallelsen vid en samlad bedömning framstår som oproportionerliga.

Det bör framhållas att den nu föreslagna bestämmelsen inte är avsedd att fungera som en allmän möjlighet att vidta rättelse av brister. Det är ytterst en fråga för rättstillämpningen att närmare avgöra i vilka fall en återkallelse ska ske. En utgångspunkt bör dock vara att om den godkända mellanhandens beteende varit sådant att något godkännande inte alls skulle ha meddelats bör det inte finnas särskilda skäl att underlåta återkallelse. En annan utgångspunkt bör vara att det vid bedömningen av om det finns särskilda skäl ska vägas in om företaget har vidtagit rättelse och om situationen beror på företagets eget agerande eller planering av en verksamhet eller om det rör sig om omständigheter som ligger utanför företagets kontroll.

Vid återkallelse på grund av missbruk av systemet med godkända mellanhänder bör särskilda skäl för att underlåta återkallelse inte anses föreligga.

Övervägandena finns i avsnitt 6.4.4.

13 §

Paragrafen innehåller en bestämmelse om konsekvenser av att ett godkännande som mellanhand återkallas.

Bestämmelsen innebär att en godkänd mellanhands skyldigheter för utdelning som den godkända mellanhanden betalat ut eller tagit emot i sin egenskap av godkänd mellanhand, inte upphör när Skatteverket fattar beslut om återkallelse av godkännande.

Övervägandena finns i avsnitt 6.4.4.

14 §

Paragrafen innehåller bestämmelser om när ett åtagande om att göra skatteavdrag, att lämna kontrolluppgift och att lämna skattedeklaration ska göras.

Enligt paragrafens *första stycke* ska en utländsk juridisk person som är utdelande bolag enligt 2–4 §§ eller som ansöker om godkännande som mellanhand, ge in ett åtagande till Skatteverket om att göra skatteavdrag och att lämna skattedeklaration för källskatt på utdelning. De aktörer som är utdelande bolag enligt 2–4 §§ bedöms omfattas av den befintliga skyldigheten att lämna kontrolluppgifter enligt 23 kap. 8 §. För de aktörer som ansöker om godkännande som mellanhand bör det dock klart framgå att åtagandet – förutom att göra skatteavdrag och att lämna skattedeklaration – även ska omfatta att lämna kontrolluppgifter på motsvarande sätt som enligt 23 kap. 8 §. En utländsk juridisk person som ansöker om godkännande som mellanhand ska därför även ge in ett åtagande till Skatteverket om att lämna kontrolluppgifter enligt 17, 19–22 kap. och 23 kap. 2 §.

I paragrafens *andra stycke* anges att åtagandet ska innehålla nödvändiga identifikationsuppgifter för utdelande bolag. Eftersom den som ansöker om godkänd mellanhand kan förväntas lämna dessa uppgifter i sin ansökan ställs inget motsvarande krav på identifikationsuppgifter för dessa aktörer.

Övervägandena finns i avsnitt 6.5.

15 §

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 direktnedläggning (se 16 § lagen (2023:000) om källskatt på utdelning och avsnitt 5.7) 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.

Övervägandena finns i avsnitt 6.6.1.

16 §

I paragrafen finns en uppgiftsskyldighet för vissa utdelande bolag att löpande lämna uppgift till Skatteverket om vilka aktörer som är förvaltarregistrerade.

Enligt 4 § kan den som har en förvaltarregistrering vara utdelande bolag, se vidare kommentaren till den bestämmelsen. För att Skatteverket ska veta vilka förvaltare som har en skyldighet att göra skatteavdrag och lämna skattedeklaration behöver myndigheten löpande få information om när en förvaltare registrerats. Värdepapperscentraler, fondbolag, AIF-förvaltare och förvaringsinstitut ska därför löpande lämna uppgift till Skatteverket om sådan förvaltning som avses i 4 §, se vidare kommentaren till den paragrafen. Med att uppgift ska lämnas löpande avses att informationen ska lämnas i omedelbar anslutning till att aktören registrerar eller avregistrerar en förvaltare enligt den bestämmelsen. En liknande bestämmelse finns i dag i 12 § andra stycket kupongskattelagen (1970:624).

Övervägandena finns i avsnitt 6.6.2.

17 §

Paragrafen innehåller bestämmelser om hur skatteavdrag ska göras när tillräckliga uppgifter saknas för att avgöra om den som tar emot utdelningen är skattskyldig enligt lagen (2023:000) om källskatt på utdelning.

Om utdelande bolag, utdelande ideell förening eller godkänd mellanhand som betalar ut eller hanterar utdelning inte har tillräckliga uppgifter för att avgöra om den som tar emot utdelningen är skattskyldig enligt lagen om källskatt på utdelning, ska skatteavdrag för källskatt på utdelning göras. Bestämmelsen innebär att om den som ska göra skatteavdrag t.ex. inte kan avgöra om den som tar emot utdelningen är obegränsat eller begränsat skattskyldig, ska skatteavdrag i första hand göras för källskatt på utdelning. För att undvika att bestämmelsen leder till att skatteavdrag även görs för preliminär skatt för obegränsat skattskyldiga görs ett tillägg till bestämmelsen i 10 kap. 18 § (som innehåller undantag från skyldigheten att göra skatteavdrag för preliminär skatt), se vidare kommentaren till den bestämmelsen.

Övervägandena finns i avsnitt 6.7.1.

18 §

Paragrafen innehåller hänvisningar till andra bestämmelser om skatteavdrag som ska gälla i fråga om skatteavdrag för källskatt på utdelning.

Av *första punkten* framgår att bestämmelserna om återbetalning av skatteavdrag i 10 kap. 20 § första stycket ska gälla. 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 § gälla. 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.

Övervägandena finns i avsnitt 6.7.2.

26 kap.

1 §

I paragrafen anges innehållet i kapitlet. Ändringarna är föranledda av att tre nya paragrafer, 9 a, 25 a och 25 b §§, införs.

Övervägandena finns i avsnitt 6.9.1, 6.9.2 och 6.9.3.

2 §

I paragrafen anges vem som ska lämna en skattedeklaration.

Enligt den nya *nionde punkten* ska en skattedeklaration lämnas av den som enligt 13 b kap. 1 § andra stycket hanterar utdelning som är skattepliktig enligt lagen (2023:000) om källskatt på utdelning.

Övervägandena finns i avsnitt 6.9.1.

9 a §

Paragrafen, som är ny, innehåller bestämmelser om vilken sorts skattedeklaration som ska lämnas för källskatt på utdelning och när sådan skattedeklaration ska lämnas.

Den grundläggande skyldigheten att lämna skattedeklaration regleras i 26 kap. 2 § 1, där det bl.a. anges att skattedeklaration ska lämnas av den som är skyldig att göra skatteavdrag.

I *första stycket* anges att 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 4 § andra stycket lagen (2023:000) om källskatt på utdelning.

Av *andra stycket* framgår att även den som enligt 2 § 9 ska lämna skattedeklaration ska lämna en särskild skattedeklaration för varje utdelningstillfälle, se vidare kommentaren till 2 §.

Övervägandena finns i avsnitt 6.9.1.

19 §

I paragrafen finns bestämmelser om vilka uppgifter som en arbetsgivardeklaration ska innehålla.

I *andra stycket*, som är nytt, anges att en arbetsgivardeklaration inte ska innehålla uppgift enligt första stycket 1 och 3 om uppgiften redovisas i en särskild skattedeklaration avseende källskatt på utdelning. Det rör sig här om uppgift om skatteavdrag avseende källskatt på utdelning och uppgift om utdelning som det ska göras skatteavdrag för.

Övervägandena finns i avsnitt 6.9.1.

25 a §

I paragrafen, som är ny, finns bestämmelser om vilka uppgifter som ska lämnas i en särskild skattedeklaration avseende källskatt på utdelning.

Av *första punkten* framgår att identifikationsuppgifter för den andel som utdelningen härrör från ska anges.

Enligt *andra punkten* ska uppgift lämnas om tidpunkten för utdelningstillfället. Vad som avses med utdelningstillfället framgår av 4 § andra stycket lagen (2023:000) om källskatt på utdelning, se vidare kommentaren till den paragrafen.

I *tredje punkten* anges att uppgift också ska lämnas om det sammanlagda beloppet avseende skatteavdrag för källskatt på utdelning. Det är summan av gjorda skatteavdrag som avses, vilken ska motsvara inbetalningen av källskatt på utdelning.

Enligt 18 § ska en skattedeclaration dessutom innehålla nödvändiga identifikationsuppgifter. Bestämmelsen omfattar även en särskild skattedeclaration för källskatt på utdelning.

Övervägandena finns i avsnitt 6.9.2.

25 b §

I paragrafen, som är ny, finns bestämmelser om vilka ytterligare uppgifter som ska lämnas i en särskild skattedeclaration för varje utdelningsmottagare.

Första stycket innehåller en uppräknning av vilka ytterligare uppgifter som en särskild skattedeclaration för källskatt på utdelning ska innehålla.

Av *första punkten* framgår att uppgift om utdelningsbelopp, skatteavdragets belopp och skatterättslig hemvist ska lämnas för varje skattskyldig när 17 § lagen (2023:000) om källskatt på utdelning har tillämpats. Det är alltså uppgifter för sådana skattskyldiga som har medgivits direktnedläggning vid utdelningstillfället, med stöd av tillämpligt skatteavtal. Att information finns om identitet och skatterättslig hemvist är ett krav för direktnedläggning. Vilket underlag som krävs för att fastställa skatterättslig hemvist kan variera. Den skatterättsliga hemvisten kan fastställas med hjälp av hemvistintyg. Om den uppgiftsskyldige har tillgång till andra uppgifter om den skattskyldige, t.ex. uppgift om adress eller utländskt skatteregistreringsnummer, som motsäger hemvistintyget kan ytterligare uppgifter eller dokumentation behöva inhämtas. Hemvisten kan dock även fastställas i enlighet med bestämmelserna om granskning av nya konton i lagen (2015:62) om identifiering av rapporteringspliktiga konton med anledning av FATCA-avtalet eller lagen (2015:911) om identifiering av rapporteringspliktiga konton vid automatiskt utbyte av upplysningar om finansiella konton. Däremot är det inte alltid ensamt tillräckligt att fastställa den skatterättsliga hemvisten i enlighet med bestämmelserna om granskning av befintliga konton i de nämnda lagarna.

Enligt *andra punkten* ska samma uppgifter lämnas för varje skattskyldig när 15 eller 16 § lagen om källskatt på utdelning har tillämpats, om sådana uppgifter finns tillgängliga. Det kan vara bristen på tillförlitliga uppgifter när det t.ex. gäller skatterättslig hemvist som medför att skatt tas ut med 30 procent. Om uppgiften saknas kan den inte heller lämnas. De uppgifter som finns ska dock lämnas. Alla uppgifter som kommer in avseende denna grupp förbättrar Skatteverkets möjligheter till avstämning mot den särskilda skattedeclarationen om det görs en ansökan om återbetalning.

Av *tredje punkten* följer att uppgift ska lämnas om det sammanlagda utdelningsbeloppet för varje godkänd mellanhand och utdelande bolag. När utdelning betalas till godkänd mellanhand eller utdelande bolag enligt 2–4 §§ ska skatteavdrag inte göras enligt 13 b kap. 5 §. För att Skatteverket ska kunna kontrollera utdelningen ska dock uppgift dock lämnas utdelningsbeloppet.

Slutligen ska enligt *fjärde punkten* uppgift lämnas om utdelningsbelopp och skatteavdragets belopp för varje annan mottagare som varken är

skattskyldig, godkänd mellanhand eller utdelande bolag. Det kan t.ex. vara fallet vid utdelning till någon som agerar som mellanhand men som inte är godkänd av Skatteverket, t.ex. en utländsk bank. Det kan även vara fallet när skatteavdrag har gjorts med stöd av 13 b kap. 17 §, se vidare kommentaren till den paragrafen. I ett sådant fall ska skatteavdrag göras med 30 procent och redovisning ska ske av såväl skatteavdragets belopp som utdelningsbeloppet.

Av *andra stycket* framgår att när utdelning inte har betalats ut och skatteavdrag inte har gjorts, ska uppgift om det beräknade skatteavdragets belopp lämnas i stället för uppgift om skatteavdragets belopp. Det kan vara fallet i de situationer när 13 b kap. 1 § andra stycket tillämpas, se vidare kommentaren till den paragrafen.

I *tredje stycket* anges att när skattepliktig utdelning enligt lagen om källskatt på utdelning har beräknats enligt 3 § andra stycket samma lag, ska uppgift även lämnas om det beräknade omkostnadsbeloppet, se vidare kommentaren till den paragrafen.

Övervägandena finns i avsnitt 6.9.3.

35 §

Paragrafen innehåller bestämmelser om vid vilken tidpunkt särskilda skattedeklarationer ska lämnas.

Ändringen innebär att en sådan särskild skattedeklaration avseende källskatt på utdelning som avses i 9 a § ska lämnas senast fyra månader efter utdelningstillfället. Vad som avses med utdelningstillfället framgår av 4 § andra stycket lagen (2023:000) om källskatt på utdelning.

Övervägandena finns i avsnitt 6.9.4.

34 kap.

1 §

I paragrafen anges innehållet i kapitlet. Ändringen är föranledd av att en ny paragraf, 12 §, införs.

Övervägandena finns i avsnitt 6.9.5.

12 §

Paragrafen, som är ny, innehåller en skyldighet att lämna uppgifter för den som är skattskyldig för källskatt på utdelning.

Av *första stycket* framgår att den som är skattskyldig enligt lagen om källskatt på utdelning, till den som är skyldig att lämna uppgifter om den skattskyldige i en särskild skattedeklaration, ska lämna de uppgifter som behövs för att uppgiftsskyldigheten ska kunna fullgöras. Vem som är skattskyldig framgår av 4–12 §§ lagen (2023:000) om källskatt på utdelning. Vem som ska göra skatteavdrag och som därmed också ska lämna en särskild skattedeklaration framgår av 13 b kap. och 26 kap. 2 och 9 a §§. 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 den som ska lämna skattedeklaration ska kunna fullgöra sin uppgiftsskyldighet behöver denne ha tillgång till de uppgifter som anges i 26 kap. 25 a §.

Enligt *andra stycket* ska uppgifterna som avses i första stycket lämnas när den som är skyldig att lämna särskild skattedeklaration begär det. Den som ska lämna skattedeklaration har således möjlighet att inhämta de uppgifter som behövs i god tid innan skattedeklarationen ska lämnas in. Om sådana uppgifter har lämnats tidigare, t.ex. inför utdelning året innan, ska den som är skattskyldig genast lämna uppgifter om ändrade förhållanden till den som är skyldig att lämna skattedeklaration.

Övervägandena finns i avsnitt 6.9.5.

38 kap.

1 §

I paragrafen bestäms vilka uppgifter som ska lämnas enligt fastställt formulär.

En ny *andra punkt* införs så att det framgår att även en ansökan om godkännande som mellanhand enligt 13 b kap. 8 § ska lämnas enligt ett fastställt formulär. Nuvarande punkterna 2–8 får en ny numrering.

Vidare kompletteras den nya *tredje punkten* så att det framgår att även ett åtagande enligt 13 b kap. 14 § om att göra skatteavdrag, att lämna kontrolluppgifter och att lämna skattedeklaration ska lämnas enligt ett fastställt formulär.

En ny *fjärde punkt* införs så att det framgår att även uppgifter som ska lämnas enligt 13 b kap. 16 § om förvaltarregistrering ska lämnas enligt fastställt formulär.

Kravet på fastställt formulär är teknikneutralt och begränsar inte möjligheterna till att använda elektronisk kommunikation (prop. 2010/11:165 s. 856).

Övervägandena finns i avsnitt 6.4.1, 6.5 och 6.6.2.

2 §

I paragrafen finns ett krav på att vissa uppgifter ska undertecknas.

Enligt den nya *första punkten* ska uppgifter i en ansökan enligt 13 b kap. 8 § – dvs. en ansökan om godkännande som mellanhand – undertecknas. Nuvarande punkterna 1 och 2 får en ny numrering.

Övervägandena finns i avsnitt 6.4.1.

41 kap.

3 §

I paragrafen finns bestämmelser om vem som får revideras.

Enligt den nya *trettonde punkten* får revision göras hos den som har ansökt om godkännande som mellanhand enligt 13 b kap. 8 §. Den praktiska möjligheten till vissa revisionsåtgärder gällande en utländsk juridisk person, t.ex. besiktning av verksamhetslokaler utomlands, är beroende av huruvida det finns en mellanstatlig överenskommelse om detta.

Övervägandena finns i avsnitt 6.11.2.

49 kap.

4 §

I paragrafen finns grunderna för att ta ut skattetillägg vid oriktig uppgift.

Enligt den nya *tredje punkten* i första stycket ska skattetillägg tas ut av den som har lämnat en oriktig uppgift i uppgifter som ska lämnas enligt 34 kap. 12 §.

Övervägandena finns i avsnitt 6.12.

54 kap.

1 a §

Paragrafen, som är ny, innehåller bestämmelser om beslut om källskatt på utdelning med anledning av lämnad särskild skattedeklaration.

I *första stycket* anges att om skatt enligt lagen (2023:000) om källskatt på utdelning har redovisats i en sådan särskild skattedeklaration som avses i 26 kap. 9 a §, ska beslut om skatten fattas för varje utdelningstillfälle för sig med ledning av innehållet i den särskilda skattedeklarationen och andra tillgängliga uppgifter. Beslutet omfattar samtliga uppgifter i den lämnade skattedeklarationen. Det är samma ordning som gäller för beslut om skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt och punktskatt enligt 53 kap. 1 §.

Av *andra stycket* framgår att vad som föreskrivs i 53 kap. 2 § första stycket och 4 § även gäller sådana särskilda skattedeklarationer som avses i 26 kap. 9 a §. Detta innebär 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. Om skatten redovisas senare, anses ett beslut i stället ha fattats i enlighet med redovisningen, om inte ett beslut om omprövning har meddelats dessförinnan.

Övervägandena finns i avsnitt 6.13.1.

2 §

I paragrafen finns bestämmelser som anger inom vilken tid och på vilket sätt Skatteverket, i andra fall än som avses i 1 §, får besluta om särskild inkomstskatt för 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.

I *första stycket* görs ett mindre tillägg i syfte att tydliggöra att den skatt som avses i stycket är särskild inkomstskatt för utomlands bosatta eller särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. Ingen ändring i sak är avsedd.

Av *andra stycket*, som är nytt, framgår det att Skatteverket inom den tid och på det sätt som gäller för omprövning får besluta att den som är skattskyldig enligt lagen (2023:000) om källskatt på utdelning ska betala sådan skatt. Ändringen innebär bl.a. att Skatteverket får möjlighet att besluta om mottagarens betalningsskyldighet för källskatt på utdelning i fall där ett utdelande bolag, en utdelande ideell förening eller en godkänd mellanhand inte har gjort skatteavdrag eller har gjort avdrag med för lågt belopp. Det

kan också nämnas att om det har gjorts skatteavdrag för preliminär skatt, trots att beskattning ska ske enligt lagen om källskatt på utdelning, ska Skatteverket besluta om källskatt på utdelning enligt den aktuella bestämmelsen.

Beslut ska fattas inom den tid och på det sätt som gäller för omprövning enligt 66 kap. Detta innebär bl.a. att ett beslut som är till nackdel för den som beslutet gäller som huvudregel ska meddelas inom två år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut (66 kap. 21 §).

Övervägandena finns i avsnitt 6.13.3.

3 §

I paragrafen finns bestämmelser som bl.a. innebär att om skatteavdrag för särskild inkomstskatt har gjorts med för högt belopp, ska Skatteverket efter ansökan besluta att den skattskyldige ska tillgodoräknas det överskjutande beloppet.

Ändringen i *första stycket* innebär att även skatt enligt lagen (2023:000) om källskatt på utdelning kommer att omfattas av den aktuella möjligheten till tillgodoräknande. Det ankommer på den som ansöker om tillgodoräknande av för högt avdragen källskatt på utdelning att visa att förutsättningar för ett sådant tillgodoräknande föreligger. I princip ska samma krav ställas på underlaget vid en ansökan av det aktuella slaget som de som ställs för att få direktnedläggning. Det ska bl.a. finnas fullgott underlag som visar att den skattskyldige har rätt till utdelningen och den skattskyldiges skatterättsliga hemvist. Det ska vidare stå klart att den skattskyldige har fått den aktuella utdelningen och att skatteavdrag har gjorts för detsamma.

Övervägandena finns i avsnitt 6.13.4.

56 kap.

9 §

I paragrafen finns bestämmelser om slutskatteberäkning.

Av *andra stycket* framgår vilka avdrag som ska göras från den slutliga skatten. Enligt den nya *åttonde punkten* ska skatt enligt lagen (2023:000) om källskatt på utdelning dras av från den slutliga skatten, om den skattskyldige var obegränsat skattskyldig vid utdelningstillfället. Detta innebär att den felaktigt avdragna källskatten på utdelning ska dras av vid slutskatteberäkningen, dvs. vid beräkningen av om den skattskyldige ska betala eller tillgodoräknas slutlig skatt.

Övervägandena finns i avsnitt 6.13.5.

62 kap.

8 §

I paragrafen finns bestämmelser om betalningstidpunkten för vissa skatter och avgifter.

Ändringen i *andra stycket tredje punkten* innebär att källskatt på utdelning som har beslutats enligt 54 kap. 2 § som huvudregel ska vara betald senast den förfallodag som infaller närmast efter att 30 dagar har gått från den dag beslutet fattades. Förfallodagarna anges i 62 kap. 9 §.

Ändringen i *tredje stycket* innebär att nyss nämnda huvudregel inte gäller för det fall att det har fattats ett beslut om källskatt på utdelning enligt 54 kap. 2 §, och det dessförinnan har gjorts skatteavdrag för preliminär skatt enligt 10 kap. 2 och 15 §§ för samma utdelning som källskatten avser. I dessa fall behöver källskatten på utdelning inte betalas före den förfallodag som anges i första stycket. Detta innebär i sin tur att källskatten på utdelning ska betalas senast den förfallodag som infaller närmast efter att 90 dagar har gått från den dag då beslut om slutlig skatt fattades. Förfallodagarna anges i 62 kap. 9 §.

Övervägandena finns i avsnitt 6.14.2.

65 kap.

1 §

I paragrafen anges kapitlets innehåll. Ändringen föranleds av att två nya paragrafer, 6 a och 17 a §§, införs.

Övervägandena finns i avsnitt 6.14.4.

6 a §

I paragrafen, som är ny, finns bestämmelser om beräkning av kostnadsränta på källskatt på utdelning.

Av *första stycket* framgår att om Skatteverket har beslutat om källskatt på utdelning enligt 54 kap. 2 §, ska kostnadsränta som huvudregel beräknas fr.o.m. dagen efter den dag som infaller fyra månader efter utdelningstillfället. Vad som avses med utdelningstillfället framgår av 4 § andra stycket lagen (2023:000) om källskatt på utdelning. Kostnadsränta ska beräknas t.o.m. den dag då betalning senast ska ske, dvs. t.o.m. den förfallodag enligt 62 kap. 9 § som infaller närmast efter att 30 dagar har gått från den dag då beslutet enligt 54 kap. 2 § fattades.

I *andra stycket* anges att om skatteavdrag för preliminär skatt enligt 10 kap. 2 och 15 §§ har gjorts för samma utdelning som källskatten på utdelning avser, ska dock kostnadsräntan beräknas fr.o.m. den 13 i andra månaden efter beskattningsåret. I dessa fall ska alltså huvudregeln i första stycket inte tillämpas. Kostnadsräntan ska vidare beräknas t.o.m. den dag då betalning senast ska ske. I dessa fall innebär det att kostnadsränta ska beräknas t.o.m. den förfallodag enligt 62 kap. 9 § som infaller närmast efter att 90 dagar har gått från den dag då beslut om slutlig skatt fattades.

Övervägandena finns i avsnitt 6.14.4.

17 a §

I paragrafen, som är ny, finns bestämmelser om beräkning av intäktsränta på källskatt på utdelning.

Om skatteavdrag för källskatt på utdelning har gjorts med för högt belopp och sådan källskatt ska tillgodoräknas på grund av ett beslut enligt 54 kap. 3 §, ska intäktsränta beräknas fr.o.m. dagen efter den dag som infaller fyra månader efter utdelningstillfället. Vad som avses med utdelningstillfället framgår av 4 § andra stycket lagen (2023:000) om källskatt på utdelning. Intäktsränta ska vidare beräknas t.o.m. den dag då tillgodoräkandet registreras på skattekontot. Av 61 kap. 2 § följer att belopp

som ska tillgodoräknas ska registreras på skattekontot så snart det finns underlag.

Övervägandena finns i avsnitt 6.14.4.

66 kap.

7 §

I paragrafen finns bestämmelser om när en begäran om omprövning ska ha kommit in till Skatteverket.

I den nya *fjärde punkten* i andra stycket anges att en begäran om omprövning ska ha kommit in inom två månader från den dag då den som beslutet gäller fick del av det om beslutet avser godkännande som mellanhand eller återkallelse av godkännande som mellanhand. Tillägget medför att de nuvarande punkterna 4–15 i andra stycket får en ny numrering.

Övervägandena finns i avsnitt 6.15.1.

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 föranses av ett beslut i ett ärende eller mål om huruvida en inkomst ska beskattas enligt inkomstskattelagen (1999:1229) 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 (2023:000) 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.

Övervägandena finns i avsnitt 6.15.1.

67 kap.

12 §

I paragrafen finns bestämmelser om när ett överklagande ska ha kommit in till Skatteverket.

I den nya *fjärde punkten* i andra stycket anges att ett överklagande ska ha kommit in inom två månader från den dag då den som beslutet gäller fick del av det om beslutet avser godkännande som mellanhand eller återkallelse av godkännande som mellanhand. Tillägget medför att de nuvarande punkterna 4–14 i andra stycket får en ny numrering.

För beslut om anstånd enligt lagen (2023:000) om källskatt på utdelning finns särskilda bestämmelser om förfarandet i 35 och 36 §§ samma lag. 36 § lagen om källskatt på utdelning innehåller bestämmelser om tiden för överklagande i fråga om beslut om anstånd med betalning av källskatt på utdelning, se vidare kommentaren till den paragrafen.

Övervägandena finns i avsnitt 6.15.2.

Sammanfattning av promemorian

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 in 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 förvärvs erbjudande 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

Förfarandereglerna 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 skattedeclaration. En sådan skattedeclaration 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 skattedeclaration 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 skattedeclarationen. Sådan information är ett krav för att de skattskyldiga direkt vid skatteavdraget ska kunna få sina skatteavtalsenliga rättigheter, dvs. direktnedsättning. En särskild skattedeclaration avseende källskatt på utdelning ska innehålla nödvändiga identifikationsuppgifter för samtliga personer. Skattedeclarationen 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. Redovisad 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.

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 nettobeskattnings 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 inne-håller 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.

21 § Anståndsutrymme 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 anståndsutrymme för det beskattningsår som följer efter det beskattningsår när utdelningstillfället inträffade. Den del av källskatten hänförlig till utdelningen som ryms inom anståndsutrymme 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 anståndsutrymme 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 anståndsutrymme.

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 anståndsutrymme.

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 skatt-skyldige 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

Bilaga 2

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.

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

Bilaga 2

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.

12 kap. – Skattetabeller

AVDELNING V. SÄRSKILD INKOMSTSKATT GODKÄNNANDE TONNAGEBESKATTNING	<i>OCH</i> FÖR	AVDELNING V. SÄRSKILD INKOMSTSKATT, GODKÄNNANDE TONNAGEBESKATTNING <i>OCH</i> KÄLLSKATT PÅ UTDELNING	FÖR
--	-------------------	--	-----

13 kap. – Redovisning och betalning av särskild inkomstskatt

13 a kap. – Godkännande för tonnagebeskattning

*13 b kap. – Skatteavdrag för
källskatt på utdelning*

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 <i>och källskatt på utdelning</i>
--	--

55 kap. – Beslut om preliminär skatt

¹ Senaste lydelse 2018:2034.

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).

*Nuvarande lydelse***3 kap.**4 §³

Vad som avses med beskattningsår framgår av följande uppställning:

<i>För</i>	<i>avses med beskattningsår</i>
1. skatt enligt	beskattningsår enligt 1 kap. 13–
a) inkomstskattelagen (1999:1229),	15 §§ inkomstskattelagen eller, för svenska handelsbolag,
b) lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt,	räkenskapsåret
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	
2. skatt enligt lagen om avkastningsskatt på pensionsmedel	det kalenderår som skatten ska betalas för eller det beskattningsår då skatteunderlag för avkast-

² Senaste lydelse 2016:286.

³ Senaste lydelse 2017:1218.

- i fall som avses i 2 § första stycket 6–10 ningsskatt 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
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.

3 kap.4 §⁴

Vad som avses med beskattningsår framgår av följande uppställning:

<i>För</i>	<i>avses med beskattningsår</i>
1. skatt enligt	beskattningsår enligt 1 kap. 13–
a) inkomstskattelagen (1999:1229),	15 §§ inkomstskattelagen eller, för svenska handelsbolag,
b) lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt,	räkenskapsåret
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	
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	det kalenderår då ersättningen betalas ut <i>eller då utdelnings-tillfället inträffar</i>
a) lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta,	
b) lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl., <i>och</i>	
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	Bilaga 2
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.

⁵ Senaste lydelse 2018:2037.

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 §§),
- 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 §§).

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 §.

⁶ Senaste lydelse 2017:387.

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

⁸ Senaste lydelse 2015:892.

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

<i>Deklaration som avses i</i>	<i>ska ha kommit in till Skatteverket senast</i>
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 skattedeclarationer ska, om inte annat följer av 36 eller 37 §, lämnas enligt följande uppställning:

<i>Deklaration som avses i</i>	<i>ska ha kommit in till Skatteverket senast</i>
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

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

34 kap.1 §⁹

I detta kapitel finns bestämmelser om
– syftet med informationsuppgifter (2 §),
– uppgifter till den deklareringskyldige (3–5 §§), och
– uppgifter till den kontrolluppgiftsskyldige eller den som är skyldig att lämna uppgifter om betalningsmottagare i en arbetsgivardeklaration (6–11 §§).

I detta kapitel finns bestämmelser om
– syftet med informationsuppgifter (2 §),
– uppgifter till den deklareringskyldige (3–5 §§),
– uppgifter till den kontrolluppgiftsskyldige eller den som är skyldig att lämna uppgifter om 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 skattedeclaration 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 skattedeclaration begär det. Om sådana uppgifter har lämnats tidigare ska uppgifter om ändrade förhållanden lämnas genast.

41 kap.3 §¹⁰

Revision får göras hos

⁹ Senaste lydelse 2017:387.

¹⁰ Senaste lydelse 2018:1890.

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 §,
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*
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.
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 skattedeclaration 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 skattedeclaration* som avses i 26 kap. 9 §.

Vad som föreskrivs i 53 kap. 2 § första stycket och 4 § gäller även *sådana särskilda skattedeclarationer* 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

¹¹ Senaste lydelse 2015:918.

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

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 tillgodoräkandet 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 tillgodoräkandet 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 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 begärd 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

¹³ Senaste lydelse 2019:954

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.

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 den 1 juli 2022.

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

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

Nuvarande lydelse

Bilaga 2¹

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:

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

Artikel 2 punkt 1 b:

6. Begravningslagen (1990:1144), lagen (1999:291) om avgift till registrerat trossamfund.
7. Lagen (1994:1920) om allmän löneavgift, lagen (1994:1744) om allmän pensionsavgift, socialavgiftslagen (2000:980).
8. 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.

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:

9. 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*.
10. Lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel.
11. Lagen (1997:323) om statlig förmögenhetsskatt.

Artikel 2 punkt 1 b:

12. Begravningslagen (1990:1144), lagen (1999:291) om avgift till registrerat trossamfund.
13. Lagen (1994:1920) om allmän löneavgift, lagen (1994:1744) om allmän pensionsavgift, socialavgiftslagen (2000:980).
14. 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, bilskrotninglagen (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.

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.

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 Senaste lydelse 2015:773.

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

Denna lag gäller vid fastställande av underlag för att ta ut kommunal och statlig inkomstskatt.

Föreslagen lydelse

1 §

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 nettobeskattnings av utdelningen i Sverige.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2022.

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* 5. skatt enligt *lagen (000:00) om (1970:624). 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.

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
- *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.*

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.

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. skatteförordningen (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 § skatteförordningen,

3. *kupongskattelagen* (1970:624),

3. *lagen (000:00) om källskatt på utdelning eller skatteförordningen 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. 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).

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
<i>och källskatt på utdelning</i> |
| 5 kap. – Kontrollavgifter | |
| 6 kap. – Deklarationer | |
| 7 kap. – Övriga avgifter | |
| 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. | |
| 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 Senaste lydelse 2019:1088.

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. Bilaga 2

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.

Förteckning över remissinstanserna

Efter remiss har yttranden över promemorian Ny lag om källskatt på utdelning (Ds 2020:10) lämnats av Bokföringsnämnden, Domstolsverket, Ekobrottsmyndigheten, Ekonomistyrningsverket, Euroclear Sweden AB, FAR, Finansinspektionen, Finansbolagens förening, Fondbolagens Förening, Föreningen Svenskt Näringsliv, Förvaltningsrätten i Falun, Kammarrätten i Sundsvall, Kommerskollegium, Konjunkturinstitutet, Konkurrensverket, Kronofogdemyndigheten, Näringslivets Regelnämnd, Näringslivets Skattedelegation, Regelrådet, Skatterättsnämnden, Skatteverket, Sparbankernas Riksförbund, Stockholms universitet, Svenska Bankföreningen, Svensk Försäkring, Svensk Värdepappersmarknad, Sveriges advokatsamfund, Swedish Private Equity & Venture Capital Association och Uppsala universitet.

Följande remissinstanser har inte svarat eller angett att de avstår från att yttra sig: Lantbrukarnas Riksförbund, Riksrevisionen, Stockholms Handelskammare och Tillväxtverket.

Utöver instanserna på remisslistan har yttranden även inkommit från Nasdaq Stockholm AB, Srf konsulterna och Volvo Car Corporation.