

Lagrådsremiss

Anstånd med kupongskatt i vissa fall

Regeringen överlämnar denna remiss till Lagrådet.

Stockholm den 19 september 2019

Magdalena Andersson

Erik Sjöstedt
(Finansdepartementet)

Lagrådsremissens huvudsakliga innehåll

I lagrådsremissen lämnas förslag om ett nytt system för anstånd med betalning av kupongskatt vid utdelning till utländska juridiska personer som uppvisar underskott för det aktuella beskattningsåret. Förslaget föranleds av EU-domstolens dom i mål C-575/17, Sofina SA m.fl.

Anstånd föreslås kunna beviljas efter ansökan till Skatteverket. Möjligheten föreslås stå öppen för utländska juridiska personer hemmahörande

- 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
- en stat som har ingått ett skatteavtal med Sverige som innehåller artiklar om informationsutbyte och bistånd med indrivning av skattefordringar.

Den skattskyldige ska kunna styrka att kupongskatt har innehållits eller betalats för en viss utdelning och att det finns ett anståndsutrymme. Vid beräkningen av om det finns ett anståndsutrymme ska den utländska juridiska personens resultat, utdelningar som den skattskyldige tagit emot under det aktuella beskattningsåret och tidigare beviljade anstånd beaktas. 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.

Förslaget föreslås träda i kraft den 1 januari 2020.

Innehållsförteckning

1	Beslut	4
2	Förslag till lag om ändring i kupongskattelagen (1970:624).....	5
3	Ärendet och dess beredning	12
4	Bakgrund och gällande rätt	12
4.1	Kupongskatt	12
4.2	EU-domstolens dom i Sofina-målet	13
5	Överväganden och förslag	14
5.1	Bedömning av innebörden av domen	14
5.2	Ett anståndssystem för kupongskatt bör införas	15
5.3	Nya regler om anstånd i kupongskattelagen.....	17
5.3.1	Förutsättningar för anstånd.....	17
5.3.2	Beräkning av anståndsutrymmet	23
5.3.3	Beräkning av den skattskyldiges resultat.....	30
5.3.4	Anståndsbeloppets storlek	34
5.3.5	Återbetalning av innehållen eller betalad kupongskatt	35
5.3.6	Anståndstiden	36
5.3.7	Nytt anstånd.....	39
5.3.8	Ansökan om anstånd	41
5.3.9	Betalning av kupongskatt	43
5.3.10	Rätt till ränta	45
5.3.11	Exempel.....	45
5.3.12	Ikraftträdande	47
6	Konsekvensanalys.....	48
6.1	Syfte och alternativa lösningar	48
6.2	Offentligfinansiella effekter	49
6.3	Effekter för företagen	50
6.4	Effekter för enskilda och offentlig sektor.....	53
6.5	Konsekvenser för den ekonomiska jämställdheten mellan kvinnor och män	53
6.6	Förslagets andra effekter	54
6.7	Effekter för myndigheter och de allmänna förvaltningsdomstolarna	54
6.8	Förslagets förenlighet med EU-rätten	55
6.9	Övriga effekter	55
7	Författningskommentar.....	57
7.1	Förslaget till lag om ändring i kupongskattelagen (1970:624)	57
Bilaga 1	Sammanfattning av promemorian	66
Bilaga 2	Promemorians lagförslag.....	67
Bilaga 3	Förteckning över remissinstanserna (promemorian)	72
Bilaga 4	Sammanfattning av utkastet	73
Bilaga 5	Utkastets lagförslag	74

Bilaga 6 Förteckning över remissinstanserna (utkastet) 79

1 Beslut

Regeringen har beslutat att inhämta Lagrådets yttrande över förslag till lag om ändring i kupongskattelagen (1970:624).

2 Förslag till lag om ändring i kupongskattelagen (1970:624)

Härigenom föreskrivs att det i kupongskattelagen (1970:624)¹ ska införas tretton nya paragrafer, 28–28 l §§, och närmast före 28, 28 c, 28 f, 28 g, 28 h, 28 k och 28 l §§ nya rubriker av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

Anstånd med betalning av kupongskatt

28 §²

Skatteverket ska bevilja en utländsk juridisk person anstånd med betalning av kupongskatt 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. kupongskatt har innehållits eller 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 kupongskatt för en viss utdelning, ska Skatteverket bevilja ett nytt anstånd under förutsättning att det finns ett

¹ Senaste lydelse av lagens rubrik 1974:996.

² Tidigare 28 § upphävd genom 1982:193.

anståndsutrymme 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.

28 a §

Om en ansökan om anstånd med betalning av kupongskatt för en viss utdelning avser kupongskatt som har påförts i efterhand enligt 26 § och påföringen har skett efter utgången av det beskattningsår som följer närmast efter det beskattningsår när utdelningstillfället inträffade, gäller utöver villkoren i 28 § 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 påföringen skedde.

28 b §

Anstånd med betalning av kupongskatt ska inte beviljas om kupongskatt har tagits ut med stöd av 4 § tredje stycket.

Beräkning av anståndsutrymmet

28 c §

Anståndsutrymmet ett visst beskattningsår utgörs av

1. kupongskatt hänförlig till utdelning under beskattningsåret som har innehållits eller betalats och som den skattskyldige har ansökt om anstånd med betalningen av, och

2. anståndsbelopp vid utgången av beskattningsåret,

minskat med

3. den skattskyldiges resultat, om det är positivt, och

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

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

För en ansökan om anstånd som gäller kupongskatt som har påförts i efterhand vid en sådan tidpunkt som avses i 28 a § gäller följande vid tillämpning av första stycket 2 vid beräkning av anståndsutrymmet för det beskattningsår som följer efter det beskattningsår när utdelningstillfället inträffade. Den del av kupongskatten hänförlig till utdelningen som ryms inom anståndsutrymmet för beskattningsåret när utdelningstillfället inträffade ska anses vara ett sådant anståndsbelopp som avses i första stycket 2. Detsamma gäller för efterföljande beskattningsår till den del anståndsbeloppet hänförligt till utdelningen ryms inom föregående års anståndsutrymme.

28 d §

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

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

2. förutsättningarna för räken-skapsenlig avskrivning i 18 kap. 14 § första stycket inkomstskatte-lagen inte ska tillämpas, och

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

28 e §

Om den skattskyldige ingår i en grupp av företag som är föremål för en konsoliderad inkomst-beskattni ng i den stat där den skatt-skyldige hör hemma, ska anstånds-utrymmet beräknas med beaktande av samtliga företag som ingår i konsolideringen. Vid beräkningen ska 28 c § första stycket och 28 d § tillämpas på varje företag i konso-lideringen. Även resultat som inte är positiva ska beaktas vid beräk-ningen. Summan av respektive post enligt 28 c § första stycket ska ligga till grund för beräkningen av anståndsutrymmet.

Anståndsbeloppets storlek

28 f §

Anstånd beviljas med ett belopp som motsvarar anståndsutrymmet.

Om ansökan om anstånd gäller kupongskatt som har påförts i efter-hand vid en sådan tidpunkt som avses i 28 a §, beviljas anstånd med ett belopp som motsvarar det anståndsutrymme som är lägst för de beskattningsår som ligger till grund för ansökan.

Om den skattskyldige har rätt till återbetalning av kupongskatt enligt 27 § och har fått anstånd med betalning av kupongskatten, ska beviljat anstånd sättas ned i motsvarande utsträckning.

Återbetalning av innehållen eller betalad kupongskatt

28 g §

Om anstånd har beviljats enligt 28 § första stycket ska Skatteverket återbetala kupongskatt motsvarande anståndsbeloppet. Vid en sådan återbetalning tillämpas 27 § sjätte och åttonde styckena.

Anståndstiden

28 h §

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 kupongskatt som har påförts i efterhand vid en sådan tidpunkt som avses i 28 a §, ska anståndstiden gälla fram till och med fyra månader efter utgången av det beskattningsår då påföringen skedde. Saknas tillförlitliga uppgifter om detta beskattningsårs längd, ska det anses vara lika långt som det senaste beskattningsår vars anståndsutrymme ligger till grund för anståndet.

28 i §

Om den skattskyldige ansöker om ett nytt anstånd innan anståndstiden enligt 28 h § 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 h § löper ut.

28 j §

Anståndet ska upphöra om den skattskyldige begär det.

Ansökan om anstånd

28 k §

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 kupongskatt har påförts i efterhand enligt 26 § ska ansökan om anstånd ha kommit in till Skatteverket senast vid utgången av det beskattningsår när påföringen skedde. Om påföringen har skett när mindre än fyra månader återstår av beskattningsåret ska dock ansökan senast ha kommit in fyra månader efter påföringen.

Andra stycket gäller inte om påföringen har skett under samma beskattningsår som utdelningstillfället inträffade.

Betalning av kupongskatt

28 l §

När anståndstiden löper ut eller anståndet upphör ska Skatteverket förelägga den skattskyldige att betala kupongskatten 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.

Om den skattskyldige bestrider skattekravet ska denne inom den tid som anges i första stycket invända mot kravet hos Skatteverket. Skatteverkets beslut med anledning av detta ska delges den skattskyldige och denne ska, om kupongskatt ska betalas, föreläggas att inom en viss tid betala skatten.

Kupongskatt som inte betalas inom utsatt tid ska lämnas för indrivning. I dessa fall tillämpas 22 § andra–fjärde styckena.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2020.

3 Ärendet och dess beredning

I februari 2019 remitterade Finansdepartementet en promemoria med titeln ”Uppskov med kupongskatt i vissa fall” (i det följande benämnd promemorian). Promemorian innehöll förslag om ett nytt system för uppskov med kupongskatt vid utdelning till en utländskt juridisk person som uppvisar underskott för det aktuella beskattningsåret. Förslaget föranleddes av EU-domstolens dom i mål C-575/17, Sofina SA m.fl., där domstolen uttalar att det inte är förenligt med den fria rörligheten för kapital att utdelning till bolag i en annan stat beläggs med källskatt samtidigt som en motsvarande utdelning till ett bolag med hemvist i landet tas upp inom ramen för vanlig bolagsbeskattning och därmed bara beskattas om det uppkommer ett överskott. Skatteverket föreslår i sitt remissvar att det i stället bör införas ett system med anstånd för att på så sätt undvika risken för att skatteavtalen inskränker Sveriges beskattningsmöjligheter. Finansdepartementet omarbetade förslaget och remitterade i juni 2019 en promemoria med titeln ”Utkast till lagrådsremiss Anstånd med kupongskatt i vissa fall” (i det följande benämnd utkastet) med ett nytt förslag om ett anståndssystem för kupongskatt. En sammanfattning av promemorian finns i *bilaga 1*. Promemorians lagförslag finns i *bilaga 2*. Promemorian har remissbehandlats. En förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 3*. En sammanställning av remissyttrandena finns tillgänglig i lagstiftningsärendet (Fi2019/00629/S1). En sammanfattning av utkastet finns i *bilaga 4*. Utkastets lagförslag finns i *bilaga 5*. Utkastet har remissbehandlats och en förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 6*. En sammanställning av remissyttrandena finns i lagstiftningsärendet (Fi2019/02392/S1).

4 Bakgrund och gällande rätt

4.1 Kupongskatt

Kupongskatt är en statlig, definitiv källskatt som tas ut på utdelning på andelar i svenska aktiebolag och europabolag med säte i Sverige samt svenska värdepappersfonder och svenska specialfonder. Med utdelning avses även vissa andra betalningar, till exempel utskiftning vid bolagets likvidation. Skattskyldiga till kupongskatt är som utgångspunkt begränsat skattskyldiga andelsägare som är utdelningsberättigade. Utländska motsvarigheter till svenska värdepappersfonder och specialfonder är dock undantagna från skattskyldighet. Som huvudregel tas kupongskatt ut med 30 procent på utdelningen, men denna skattesats kan vara nedsatt i skatteavtal som Sverige har ingått med annan stat. Bestämmelser om kupongskatt har funnits i svensk rätt sedan 1943 och huvuddragen i lagstiftningen är fortfarande i allt väsentligt desamma. Kupongskatten regleras i dag i kupongskattelagen (1970:624) och kupongskatteförordningen (1971:49).

4.2 EU-domstolens dom i Sofina-målet

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

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

EU-domstolen anser att de franska reglerna utgör en restriktion av den fria rörligheten för kapital (41). De franska reglerna kan leda till en fördel för bolag med hemvist i Frankrike som uppvisar underskott, eftersom det åtminstone uppkommer en likviditetsfördel eller rent av ett undantag från beskattning om bolaget upphör med sin verksamhet. Bolag utan hemvist i Frankrike beskattas emellertid omedelbart och definitivt, utan hänsyn till sitt resultat (34). Den franska regeringen invänder att bolag med hemvist i Frankrike beskattas med en högre skattesats än den källskatt som tas ut på utdelning till bolag utan hemvist i landet, vilket domstolen dock avfärdar som irrelevant i sammanhanget (35–39).

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

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

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

uppskov är uppfyllda kan läggas på det bolag som vill ha uppskov med skatten (72). Vidare menar domstolen att de EU-rättsliga direktiv som finns avseende administrativt samarbete och ömsesidigt bistånd med indrivning är tillräckliga för att Frankrike ska kunna begära hjälp av andra medlemsstater för att kontrollera lämnade uppgifter och driva in sin skattefordran (73–76).

Den konstaterade restriktionen av den fria rörligheten för kapital kan således inte rättfärdigas. En lagstiftning som den franska, där utdelning till ett bolag med hemvist i en annan stat beläggs med källskatt medan ett bolag med hemvist i landet ska ta upp utdelningen inom ramen för den vanliga bolagsbeskattningen, och då bara beskattas det aktuella året om det uppkommer ett överskott, är inte förenlig med den fria rörligheten för kapital (79).

5 Överväganden och förslag

5.1 Bedömning av innebörden av domen

Regeringens bedömning: Bestämmelserna i kupongskattelagen bör kompletteras för att regleringen ska överensstämma med EU-rätten.

Promemorians bedömning överensstämmer med utkastet.

Remissinstanserna: *Näringslivets skattedelegation*, till vars yttrande *Föreningen Svenskt Näringsliv* och *Svenska Bankföreningen* ansluter sig, välkomnar initiativet att fortsätta arbetet med att anpassa svensk skattelagstiftning till de krav som ställs för att regelverket ska vara förenligt med EU-rätten. *Stockholms universitet (Juridiska fakulteten)* anser att det är nödvändigt att anpassa kupongskattelagen efter Sofina-målet och anser att förslaget innehåller en mekanism som i stort sett på ett korrekt sätt genomför de förändringar som krävs av domen.

Utkastets bedömning överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Ingen remissinstans har kommenterat utkastets förslag särskilt.

Skälen för regeringens bedömning: Domen i Sofina-målet får konsekvenser även för uttag av svensk kupongskatt. Sverige har ett system för inkomstbeskattning av bolag som motsvarar de franska reglerna. Svenska bolag kan kvitta mottagen utdelning mot kostnader som uppkommer under året och mot underskott från tidigare år, vilket innebär att den effektiva beskattningen av utdelningen skjuts upp till dess överskott uppkommer. Bestämmelserna i kupongskattelagen kan inte användas för att bevilja uppskov med skatten för mottagare av utdelning hemmahörande i en annan stat som uppvisar underskott eller för att mottagaren ska få anstånd med betalning av skatten i en sådan situation. Mot denna bakgrund riskerar således de svenska kupongskattereglerna, precis som de franska reglerna om källskatt, att utgöra en restriktion av den fria rörligheten för kapital enligt artikel 63 EUF-fördraget. Regeringen bedömer att det inte finns några särskilda omständigheter i det svenska systemet som skulle

kunna medföra att denna restriktion kan motiveras av EU-rättsligt godtagbara skäl.

Det finns därför skäl att ändra den svenska kupongskatteregleringen så att det står klart att den är förenlig med EU-rätten.

5.2 Ett anståndssystem för kupongskatt bör införas

Regeringens bedömning: Förenligheten med EU-rätten bör säkerställas genom att det införs ett anståndssystem för kupongskatt när den skattskyldige uppvisar ett underskott eller ett nollresultat.

Promemorians bedömning överensstämmer inte med utkastet. I promemorian föreslogs en möjlighet för bolag hemmahörande i en annan stat att få uppskov med betalning av kupongskatt när de uppvisar underskott.

Remissinstanserna: *Skatteverket* föreslår att det i stället bör införas ett system med anstånd för att på så sätt undvika risken för att skatteavtalen inskränker Sveriges beskattningsmöjligheter. Tekniken att det är förhållandena när uppskavsbeloppet återförs, och inte när avdraget görs, som ska ligga till grund för bedömningen av vilken skattesats och vilket skatteavtal som ska tillämpas på återföringen medför att beskattningen är frikopplad från beskattningen av den ursprungliga utdelningen och de skatteavtalsmässiga begränsningar som förelåg då. Det är i stället en inkomst som, för att kunna beskattas, måste omfattas av svensk beskattningsrätt enligt gällande skatteavtal vid återföringstidpunkten. Förslaget verkar förutsätta att Sverige har rätt att beskatta denna typ av inkomst enligt gällande skatteavtal. För att undvika att riskera att tappa beskattningsrätten kan man i stället välja att fastställa skatten vid utdelningstillfället och sedan bevilja anstånd med den fastställda skatten.

Utkastets bedömning överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Enligt *Näringslivets skattedelegation (NSD)*, till vars yttrande *Föreningen Svenskt Näringsliv* och *Svenska Bankföreningen* ansluter sig, torde den ändrade principen inte innebära någon avgörande skillnad från ett företagsperspektiv annat än vid en eventuell ändring av skattesatsen, vilket innebär att förslaget inte blir helt likvärdigt med ett skatteuttag vid utdelning till svensk aktieägare i motsvarande situation. NSD bedömer det dock vara en fördel för aktieägaren att veta vilket belopp som ska erläggas när anståndet löper ut. *Stockholms universitet (Juridiska fakulteten)* tillstyrker förslaget att i stället för den föreslagna uppskavsmodellen införa ett anståndsförfarande till uttag av kupongskatt vid utdelning till ett utländskt moderbolag som uppvisar underskott för det aktuella beskattningsåret.

Skälen för regeringens bedömning: I föregående avsnitt gör regeringen bedömningen att kupongskatteregleringen bör ändras för att säkerställa att den är förenlig med EU-rätten. EU-domstolen fann i Sofina-målet att det strider mot EU-rätten att ta ut källskatt på en utdelning till bolag utan hemvist i källstaten samtidigt som utdelning till 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. Utgångspunkten för ändringen av

kupongskattelagen bör därför vara att i nu aktuellt avseende så långt som möjligt behandla bolag som är skattskyldiga till kupongskatt på samma sätt som bolag som är skattskyldiga till bolagsskatt. Det innebär 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.

I promemorian gjordes bedömningen att förenligheten med EU-rätten bör säkerställas genom att det införs en möjlighet för utländska juridiska personer hemmahörande i en annan stat att få uppskov med kupongskatt om de uppvisar underskott eller har ett nollresultat. *Skatteverket* föreslår att det i stället bör införas ett system med anstånd för att på så sätt undvika risken för att skatteavtalen inskränker Sveriges beskattningsmöjligheter.

Förslaget i promemorian innebär att den skattskyldige under vissa omständigheter får göra avdrag från den skattepliktiga utdelningen med ett uppskovsbelopp. Om uppskovsbeloppet är minst lika stort som utdelningen påförs ingen kupongskatt det beskattningsåret då utdelningstillfället inträffade. När uppskovsbeloppet återförs till beskattning ska den skattskyldige betala den kupongskatt som belöper på uppskovsbeloppet. Typiskt sett återförs uppskovsbeloppet när den skattskyldige uppvisar överskott. Det föreslagna uppskovsförfarandet innebär således att beskattningen sker vid en senare tidpunkt än när utdelningstillfället inträffar och med beaktande av de förhållanden och den lagstiftning som då gäller.

Ett anståndsförfarande för kupongskatt skulle i stället innebära att kupongskatten fastställs enligt de förhållanden som råder och den skattesats som gäller vid utdelningstillfället och det då gällande skatteavtalet. När anståndet upphör ska kupongskatten betalas enligt det fastställda beloppet utan att man tar hänsyn till eventuella ändringar av skattesats efter utdelningstillfället eller till bestämmelser i skatteavtalen.

Ett uppskovssystem kan i nu aktuellt avseende sägas ligga närmare den svenska inkomstbeskattningen jämfört med ett anståndssystem, eftersom ett bolag först beskattas när det uppvisar överskott efter de förhållanden som då råder och med den då gällande skattesatsen. Precis som *Skatteverket* har framhållit kan dock förhållandet att ett återfört uppskovsbelopp ska beskattas enligt de regler som gäller vid återföringen påverka Sveriges rätt att påföra kupongskatt på utdelningar. Det kan således finnas en risk för att Sveriges skatteavtal inte medger att Sverige beskattar ett återfört uppskovsbelopp. Av denna anledning är det inte lämpligt att införa ett uppskovssystem för kupongskatt.

EU-domstolen har i *Sofina-målet* funnit att det strider mot EU-rätten att ta ut källskatt på en utdelning till bolag utan hemvist i källstaten samtidigt som utdelning till bolag med hemvist i källstaten är underlag för bolagsskatt och då endast under förutsättning bolaget med hemvist i landet har uppvisat ett överskott under det aktuella beskattningsåret. Behovet av att säkerställa en effektiv skatteuppbörd är dock ett tvingande skäl av allmänintresse som kan motivera en restriktion av den fria rörligheten för kapital. Som redan nämnts kan det finnas en risk att ett uppskovssystem leder till att Sverige inte kan ta ut den uppskjutna kupongskatten när mottagande bolag åter går med överskott. Uppskovssystemet säkerställer därför inte en effektiv uppbörd av kupongskatten. Det gör däremot ett anståndssystem. Regeringen anser därför att förenligheten med EU-rätten

bör säkerställas genom att det införs ett anståndssystem för kupongskatt när den skattskyldige uppvisar ett underskott eller ett nollresultat.

5.3 Nya regler om anstånd i kupongskattelagen

5.3.1 Förutsättningar för anstånd

Regeringens förslag: En utländsk juridisk person som är skattskyldig för utdelning ska beviljas anstånd med betalning av kupongskatt om

1. den utländska juridiska personen sedan utdelningstillfället hör hemma i
 - en medlemsstat i EU,
 - en stat inom EES som har ingått en särskild överenskommelse med Sverige eller EU om ömsesidigt bistånd för indrivning av skattefordringar, eller
 - en stat som har ingått ett skatteavtal med Sverige som innehåller artiklar om informationsutbyte och bistånd med indrivning av skattefordringar,
2. kupongskatt har innehållits eller betalats för en viss utdelning, och
3. det finns ett anståndsutrymme för det beskattningsår när utdelningstillfället inträffade.

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

Om en ansökan om anstånd med betalning av kupongskatt för en viss utdelning avser kupongskatt som har påförts i efterhand och påföringen har skett 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 påföringen skedde.

Anstånd med betalning av kupongskatt ska inte beviljas om kupongskatt har tagits ut med stöd av skatteflyktsregeln i kupongskattelagen.

Promemorians förslag överensstämmer inte med utkastets. I promemorian föreslogs en möjlighet för bolag hemmahörande i en annan stat att få uppskov med betalning av kupongskatt när de uppvisar underskott. Förutsättningarna för anstånd enligt utkastets förslag överensstämmer till viss del med förutsättningarna för att få uppskov enligt promemorians förslag.

Remissinstanserna: *Swedish Private Equity & Venture Capital Association* tillstyrker förslaget och anser att det i huvudsak leder till den neutralitet mellan svenska och utländska juridiska personer som EU-domstolens dom i mål C-575/17 ger uttryck för. *Näringslivets skattedelegation (NSD)*, till vars yttrande *Föreningen Svenskt Näringsliv* och *Svenska Bankföreningen* ansluter sig, ifrågasätter förslagets förenlighet med EU-rätten. Även för fysiska personer som är obegränsat skattskyldiga i Sverige gäller att utdelning endast beskattas om det uppkommer

ett överskott i inkomstslaget kapital. Argumenten och de legala förutsättningarna för en sådan inskränkning som föreslås av kretsen som kvalificerar för uppskov måste enligt NSD analyseras mer utförligt. *Stockholms universitet (Juridiska fakulteten)* anser att det principiellt bör räcka att bevisa att skattskyldighet för kupongskatt uppkommit, snarare än att vänta tills betalning av kupongskatt har ägt rum. Om fastställandet av underskottssituationen och skattskyldigheten för kupongskatt äger rum före uttaget av källskatt bör därför anstånd med betalningen kunna medges. Detta skulle innebära en närmare behandling jämfört med rent interna situationer, där skatt tas ut av moderbolaget först när dess resultat har kunnat fastställas. *Skatteverket* konstaterar att Norge, Färöarna, Island och Grönland inte ingår i EU och att Sverige inte heller har något skatteavtal med Grönland. Det nordiska skatteavtalet saknar artikel om informationsutbyte men länderna ingår däremot bland de länder som slutit ett multinationellt handräckningsavtal. Skatteverket anser att även utländska juridiska personer som är hemmahörande i en stat som med Sverige har ingått en särskild överenskommelse om ömsesidigt bistånd för indrivning av skattefordringar bör omfattas av förslaget.

Utkastets förslag överensstämmer i huvudsak med regeringens. I utkastet föreslogs dock att en ansökan om anstånd med betalning av kupongskatt för en viss utdelning som avser kupongskatt som har påförts i efterhand ska bedömas utifrån förhållandena vid påföringen. Utkastet innehöll inget förslag om att anstånd inte ska beviljas när kupongskatt har tagits ut med stöd av skatteflyktsregeln i kupongskattelagen.

Remissinstanserna: *Juridiska fakulteten* delar uppfattningen om förutsättningarna för att anstånd ska beviljas om mottagaren är belägen i tredjeland. Att koppla rätten till anstånd till möjligheten att utbyta information med tredjeland stämmer överens med EU-domstolens praxis på detta område. Juridiska fakulteten delar dock inte bedömningen som görs i utkastet och anser att det är bättre att följa logiken i Sofina-domen att utvidga möjligheten till anstånd till att även omfatta fysiska personer som är i underskottssituation. Att Sofina-domen handlade om juridiska personer är inte ett helt övertygande argument, även om domstolen – till exempel på exitbeskattningsområdet – ibland dömt på så sätt att det uppstått vissa principiellas skillnader i frågor gällande juridiska respektive fysiska personer. *NSD* noterar den analys som görs i utkastet men anser fortfarande att det finns frågetecken kring förslagets förenlighet med EU-rätten. *Skatteverket* framhåller att enligt EU-domstolen ska bedömningen av om det föreligger en ogynnsam behandling av utdelning till juridiska personer utan hemvist i landet göras för varje räkenskapsår för sig. Eftersom utdelningen till en utländsk juridisk person beskattas när den lämnas är det räkenskapsåret när utdelningen lämnas som ska beaktas när skattebördan av sådan utdelning ska jämföras med skattebördan av utdelning till en juridisk person med hemvist i landet. Utkastets förslag riskerar att leda till att utländska juridiska personer behandlas sämre än svenska juridiska personer i jämförbara situationer. Skatteverket föreslår att förhållandena vid utdelningstillfället ska ligga till grund för bedömningen av anståndsansökan och inte förhållandena vid påföringen. Vid en påföring av kupongskatt i efterhand bör det räcka med att den skattskyldige styrker att skattskyldighet för kupongskatt har uppkommit för att anstånd ska kunna

beviljas. Skatteverket föreslår även att anstånd inte ska beviljas för kupongskatt som tas ut med stöd av den s.k. bulvanregeln.

Skälen för regeringens förslag

För att den skattskyldige ska beviljas anstånd med betalning av kupongskatt 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.

Kravet på utländsk juridisk person kopplar tillbaka till bestämmelserna om skattskyldighet i 4 § första stycket kupongskattelagen. Där framgår att skattskyldighet föreligger för utdelningsberättigad om denna är en begränsat skattskyldig fysisk person, dödsbo efter en sådan person eller utländsk juridisk person. Möjligheten till anstånd med kupongskatt bör således inte omfatta de två förstnämnda kategorierna.

NSD anser att det finns frågetecken kring förslagets förenlighet med EU-rätten eftersom det inte omfattar fysiska personer. *Juridiska fakulteten* anser att möjligheten till anstånd även bör omfatta fysiska personer som är i underskottssituation.

Den skattemässiga situationen skiljer sig åt mellan fysiska och juridiska personer. Obegränsat skattskyldiga fysiska personer kan till exempel många gånger utnyttja ett underskott i inkomstlaget 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 inkomstlaget kapital och därmed rätten till skattereduktion. Obegränsat skattskyldiga juridiska personer kan inte utnyttja ett underskott i inkomstlaget näringsverksamhet på detta sätt. Med hänsyn till detta, och till att EU-domstolens dom bara behandlar utdelning till bolag, gör regeringen samma bedömning som promemorian att det inte är nödvändigt av EU-rättsliga skäl att låta möjligheten till anstånd omfatta fysiska personer eller dödsbon. Det finns inte heller några andra skäl för ett sådant förslag.

Eftersom kupongskatt i princip bara utgår på utdelning på kapital-placeringsandelar (utdelning på näringsbetingat innehav är undantagen från skatt) är det den fria rörligheten för kapital som är den EU-rättsligt relevanta friheten i fördraget. Den fria rörligheten för kapital gäller även gentemot tredjeland. Bedömningen är därför att möjligheten att få anstånd inte kan begränsas till skattskyldiga inom EU. Det är dock rimligt att anstånd inte beviljas bolag som hör hemma i stater från vilka Sverige har små eller inga möjligheter att få information eller hjälp med indrivning. Gentemot sådana stater är möjligheten att få tillbaka den uppskjutna skatten mycket små, om den skattskyldige inte samarbetar. De kan inte heller anses vara jämförbara med övriga EU-stater i detta hänseende eftersom möjlighet till sådant bistånd finns inom EU. För att kunna komma

i fråga för ett anstånd med betalningen av kupongskatt 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. Det är inte lämpligt att, som *Skatteverket* föreslår, utvidga kretsen av stater i nu aktuellt avseende till stater utanför EES som med Sverige enbart har ingått en särskild överenskommelse om ömsesidigt bistånd för 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 gör regeringen 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 kupongskatt har innehållits eller betalats för en viss utdelning. Därmed avses att det ankommer på den skattskyldige att styrka att denne fått en utdelning från vilken det innehållits eller betalats kupongskatt. Det ska således stå klart för Skatteverket att kupongskatt har tagits ut på en utdelning som den skattskyldige har fått och med vilket belopp som skatt har innehållits. I vilken form som bevisningen läggs fram har ingen betydelse. Avgörande är att själva omständigheten är klargjord.

Redovisning av kupongskatt sker i praktiken genom s.k. poolad data. Det innebär att de skattskyldiga inte identifieras individuellt av den som innehåller kupongskatt utan i stället placeras i olika grupper beroende på vilken skattesats som kupongskatt ska innehållas med. Denna form av uppgiftslämnande innebär att det inte finns någon möjlighet för Skatteverket att stämna av den skattskyldiges uppgifter om innehållen kupongskatt mot de uppgifter som lämnas av den som innehållit skatten. I vissa fall kan det därför finnas anledning för Skatteverket att vända sig till den som innehållit kupongskatten för att få bekräftat att skatt verkligen innehållits eller betalats för den skattskyldige. Det kan till exempel behövas om ansökan om anstånd rör ett stort belopp eller om det finns anledning att ifrågasätta trovärdigheten i den skattskyldiges bevisning.

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 kupongskatt inte innehålls trots att det borde ha skett. Om en värdepapperscentral underlåtit att innehålla kupongskatt ska värdepapperscentralen betala in skatten (10 § kupongskattelagen) och i andra fall ska Skatteverket förelägga den skattskyldige att betala skatten (26 § kupongskattelagen). Även i dessa fall bör gälla att möjligheten att beviljas anstånd förutsätter att kupongskatt har betalats. Det är alltså först när värdepapperscentralen innehållit respektive den skattskyldige har betalat in skatten som anstånd bör kunna beviljas. Som anges i promemorian skulle en annan ordning innebära att fall där kupongskatt inte har innehållits eller betalats i enlighet med kupongskattelagen skulle behandlas förmånligare än fall där så har skett. Till skillnad från vad Juridiska fakulteten och Skatteverket anser bör därför anstånd inte beviljas redan när skattskyldigheten till kupongskatt har uppkommit utan först när kupongskatt har innehållits eller betalats för utdelningen.

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 kupongskattelagen 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 5.3.2.

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 fått den utdelning som ansökan om anstånd avser och att kupongskatt har innehållits eller betalats för den 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 5.3.2 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 kupongskatt som har påförts i efterhand

Om kupongskatt inte har innehållits vid utdelningstillfället kan Skatteverket enligt 26 § kupongskattelagen påföra kupongskatt i efterhand. I utkastet föreslogs att en ansökan om anstånd med betalning av kupongskatt för en viss utdelning som avser kupongskatt som har påförts i efterhand ska bedömas utifrån förhållandena vid påföringen. För att förslaget ska vara förenligt med EU-rätten anser Skatteverket att

förhållandena vid utdelningstillfället i stället ska ligga till grund för bedömningen av anståndsansökan.

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). Precis som Skatteverket påpekar kan utkastets förslag att året för påföringen ska ligga till grund för bedömningen av rätten till anstånd leda till att utländska juridiska personer behandlas mindre gynnsamt än inhemska juridiska personer i motsvarande situationer. Även vid påföring av kupongskatt i efterhand bör därför bedömningen av rätten till anstånd göras utifrån förhållandena under det beskattningsår när utdelningstillfället inträffade.

Om påföringen av kupongskatt i efterhand sker 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 påföringen har skett 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 påföringen sker. Skälet för detta är att utländska juridiska personer som påförs kupongskatt i efterhand inte ska få några fördelar jämfört med utländska juridiska personer som påförs kupongskatt 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 kupongskatt avseende utdelningen påförs 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 5.3.2 för beräkning av anståndsutrymme) och anstånd bör inte beviljas. Om kupongskatt hade innehållits i samband med utdelningen år X1 hade A kunnat få anstånd med betalning av kupongskatten 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 påföring 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 kupongskatt har påförts 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 och att kupongskatt har innehållits eller betalats för utdelningen.

Inget anstånd för kupongskatt som tagits ut med stöd av bulvanregeln

I 4 § tredje stycket kupongskattelagen finns en generell bestämmelse som avser att motverka skattebortfall och kringgåenden. Bestämmelsen går under benämningen bulvanregeln, trots att den är generell och således inte

endast omfattar bulvanfall. 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.

Även den som normalt sett inte är skattskyldig enligt kupongskattelagen blir skattskyldig i de situationer som faller in under den så kallade bulvanregeln. Kriterierna för tillämpningen är endast att annan obehörigen har fått en skatteförmån. Skatteverket anför att enligt de föreslagna bestämmelserna kan anstånd även beviljas en utländsk juridisk person som beskattas med stöd av bulvanregeln samtidigt som en svensk juridisk person inte omfattas av samma möjlighet. För att uppnå en unionsrättslig likabehandling och dessutom inte bevilja anstånd i skatteflyktssituationer föreslår Skatteverket att anstånd inte ska beviljas om kupongskatt har tagits ut med stöd av bulvanregeln. Regeringen instämmer i Skatteverkets bedömning och föreslår att en bestämmelse med en sådan innebörd införs.

Lagförslag

Förslaget föranleder att tre nya paragrafer, 28–28 b §, införs i kupongskattelagen.

5.3.2 Beräkning av anståndsutrymmet

Regeringens förslag: Anståndsutrymmet ett visst beskattningsår består av

1. kupongskatt hänförlig till utdelning under beskattningsåret som har innehållits eller betalats och som den skattskyldige har ansökt om anstånd med betalningen av, och
2. anståndsbelopp vid utgången av beskattningsåret, minskat med
3. den skattskyldiges resultat, 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 kupongskatt har tagits ut på utdelningen. Om ansökan avser ett nytt anstånd ska resultatet multipliceras med den skattesats med vilken kupongskatt 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 kupongskatt har påförts i efterhand ska i vissa fall kupongskatt som ryms inom anståndsutrymmet för ett beskattningsår beaktas vid beräkningen av anståndsutrymmet för det efterföljande beskattningsåret.

Promemorians förslag överensstämmer inte med utkastet. I promemorian föreslogs en möjlighet för bolag hemmahörande i en annan stat att få uppskov med betalning av kupongskatt när de uppvisar underskott. Promemorian innehöll inget förslag om beräkning av anståndsutrymme.

Remissinstanserna: Majoriteten av remissinstanserna tillstyrker eller har inga synpunkter på förslaget.

Utkastets förslag överensstämmer i huvudsak med regeringens. Utkastet innehöll dock inget särskilt förslag om beräkning av anståndsutrymmet vid ansökan om anstånd med betalning av kupongskatt som har påförts i efterhand.

Remissinstanserna: *Skatteverket* och *Näringslivets skattedelegation*, till vars yttrande *Föreningen Svenskt Näringsliv* och *Svenska Bankföreningen* ansluter sig, har synpunkter på lagtexten av teknisk natur. Skatteverket föreslår även att det i lagtexten förtydligas att utländska juridiska personers fasta driftställens resultat ingår i beräkningen av anståndsutrymmet när detta ingår i den konsoliderade inkomstberäkningen.

Skälen för regeringens förslag

I avsnitt 5.2 gör regeringen bedömningen att förenligheten med EU-rätten bör säkerställas genom att det införs ett anståndssystem för kupongskatt när den skattskyldige uppvisar ett underskott eller ett nollresultat. Den skattskyldiges resultat, beräknat enligt förslaget i avsnitt 5.3.3, 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 promemorian föreslogs att ett uppskovssystem skulle införas. Enligt förslaget kan en skattskyldig, om denne uppvisar underskott, beräknat på visst sätt, få uppskov. Det innebär att ett uppskovsbelopp dras av från underlaget för kupongskatten, dvs. utdelningen, och därmed minskar kupongskatt som ska betalas. Vid beräkningen av underskottet ska man bland annat beakta utdelningar under det aktuella beskattningsåret och tidigare beviljade uppskovsbelopp. När uppskovet upphör ska uppskovsbeloppet återföras till beskattning och den skattskyldige blir därmed skattskyldig till kupongskatt.

Till skillnad från ett uppskovssystem handlar ett anståndssystem inte om storleken på underlaget för kupongskatten. I ett anståndssystem fastställs kupongskatten vid utdelningstillfället och den skattskyldige kan under vissa förutsättningar få anstånd med att betala denna skatt. Det är därför mindre lämpligt att vid bedömningen av om ett bolag har rätt till anstånd beakta faktorer som är av betydelse för själva underlaget för kupongskatten. I stället bör man utgå från den kupongskatt som den skattskyldige ansöker om anstånd med betalning av och från denna dra av vissa poster, omräknade efter den aktuella kupongskattesatsen.

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 kupongskatt som

den skattskyldige vill ha anstånd med betalningen av. Från denna kupongskatt bör vissa andra poster dras av, och som därmed minskar utrymmet för anstånd. Om utfallet av beräkningen blir noll eller negativt finns inget anståndsutrymme och den skattskyldige kan inte beviljas anstånd med betalning av den aktuella kupongskatten. Det är den skattskyldige som ska styrka anståndsutrymmets storlek.

Den första posten i beräkningen av anståndsutrymmet bör utgöras av kupongskatt som är hänförlig till utdelning under beskattningsåret, som har innehållits eller betalats 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 kupongskatt har innehållits eller betalats för och som omfattas av en ansökan om anstånd beaktas vid beräkningen av anståndsutrymmet.

Om Skatteverket har återbetalat kupongskatt 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 kupongskatt, är det endast den kupongskatt som den skattskyldige inte har fått återbetald som kan omfattas av ansökan. Kupongskatt som redan har återbetalats kan i detta sammanhang inte anses innehållen eller betalad. Anta att den skattskyldige har fått en utdelning och att kupongskatt har innehållits med 15. Skatteverket återbetalar 5 till den skattskyldige som därefter ansöker om anstånd med betalning av kupongskatt med 15. Den kupongskatt som har innehållits eller betalats, och som ska ingå i beräkningen av anståndsutrymmet, är dock 10. Anståndsutrymmet minskar således i motsvarande utsträckning som den återbetalade kupongskatten.

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 kupongskatt 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 5.3.7). 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 5.3.3. För

att systemet ska vara förenligt med EU-rätten bör en utländsk juridisk person kunna få anstånd med kupongskatt 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 kupongskatten, 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 kupongskatt jämfört med skattskyldiga till bolagsskatt. För att bolagets resultat ska beaktas i korrekt utsträckning bör det multipliceras med gällande kupongskattesats. 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 kupongskatt 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 kupongskatt ändras från utdelningstillfället till dess att ett nytt anstånd beviljas, när det är frågan om ett tidigare beviljat anstånd, är det alltså den nya skattesatsen som ska användas vid beräkningen av anståndsutrymmet för det nya anståndet. Skattesatsen kan till exempel ändras på grund av ändringar i kupongskattelagen eller i det tillämpliga skatteavtalet.

Ett anstånd med att betala kupongskatt för en viss utdelning bör löpa till nästföljande beskattningsår (se avsnitt 5.3.6). Om den skattskyldige under flera år uppvisar negativt resultat kan dock anståndet ”förlängas” med årliga nya anstånd. Det finns ingen borte 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 kupongskatten fastställdes vid utdelningstillfället. Det bör framhållas att skattesatsen kan variera när det gäller beräkningen av anståndsutrymmet. När det gäller den fastställda kupongskatten 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. Kupongskattesatsen vid utdelningstillfället är 15 procent och den skattskyldige ansöker år X2 om, och beviljas, anstånd med betalning av kupongskatten 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 kupongskatt 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 $15 - (50 \times 0,10) = 10$. Denna beräkning leder till ett nytt anstånd med 10. Den skattskyldige betalar kupongskatt 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 kupongskatt med 10.

Den fjärde posten reglerar hur anståndsbelopp motsvarande redan beviljat anstånd ska behandlas vid beräkning av anståndsutrymmet. Redan beviljat anstånd bör minska anståndsutrymmet om det aktuella beskattningsårets anståndsutrymme har legat till grund för anståndet. Om en ansökan om anstånd ges in år X3, som avser en utdelning år X2, ska således anstånd som redan har beviljats under X3 minska anståndsutrymmet om anståndsutrymmet för X2 har legat till grund för det beviljade anståndet. Den fjärde posten innebär således att anståndsutrymmet minskar i den utsträckning det redan har tagits i anspråk av tidigare beviljade anstånd.

Konsoliderad inkomstbeskattning i hemstaten

I vissa stater finns bestämmelser om frivillig konsoliderad inkomstbeskattning, till exempel i Tyskland och Danmark. Där får resultatet i alla företag i en företagsgrupp läggas samman och inkomstbeskattas enbart hos moderbolaget. Vilka inkomster och utgifter som belastar det enskilda företaget blir då ointressant för den totala skattebördan. Detta är alltså en annan metod för resultatutjämnning 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 kupongskatt. Till exempel skulle två bolag i ett land där beskattning sker på koncernnivå och som ingår i en koncern kunna organisera sig så att intäkter hamnar i ett bolag och att till exempel personalkostnader hamnar i ett annat bolag. Om det är bolaget där personalkostnader finns som äger svenska aktier skulle bolaget kunna få anstånd under många år – även om koncernen i sin helhet går med vinst och är i skattebetalande position i hemlandet.

För att motverka risken för otillbörligt utnyttjande av systemet med anstånd bör beräkningen av förutsättningarna för anstånd när den skattskyldige ingår i en grupp av företag, som är föremål för konsoliderad koncernbeskattning i sin hemstat, ske med beaktande av samtliga företag i gruppen. Anståndsutrymmet bör således beräknas med beaktande av samtliga företag och göras för varje företag som ingår i konsolideringen. Det är företagens hela verksamhet som ska beaktas vid beräkningen av ett anståndsutrymme, oavsett var den bedrivs. Det innebär att även företagens fasta driftställens resultat ska ingå i beräkningen av anståndsutrymmet. Till skillnad från *Skatteverket* anser regeringen att detta inte uttryckligen behöver anges i lagtexten.

Om flera företag inom gruppen har fått utdelningar som kupongskatt har innehållits eller betalats för under samma år och som företagen har ansökt

om anstånd för, bör kupongskatten 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 kupongskatt 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. Kupongskattesatsen uppgår till 15 procent. År X2 ansöker A om anstånd med betalning av den innehållna kupongskatten 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. Kupongskatt avseende utdelningen till B har innehållits 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 innehållna kupongskatt om sammanlagt 30, minskat med
- summan av A och B:s resultat multiplicerad med kupongskattesatsen $((-100+500) \times 15 \text{ procent})$, 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 kupongskatt om 15 innehålls. C:s resultat för det aktuella beskattningsåret uppgår till 0 och D:s till 120. Båda företagen ansöker om anstånd med betalning av kupongskatten. Först beräknas C:s anståndsutrymme. Summan av företagets innehållna kupongskatt $(15+15=30)$ subtraheras med summan av företagets resultat multiplicerat med kupongskattesatsen $((0+120) \times 0,15=18)$. Anståndsutrymmet för C är således $12(30-18)$ och C får anstånd med betalningen av 12 av kupongskatten 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 kupongskatten. Eftersom C redan har beviljats anstånd blir resultatet alltså kupongskatten (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 kupongskatten 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 (kupongskatt) $- 18$ (företagsgruppens resultat multiplicerat med skattesatsen) $= -3$, dvs. det hade inte funnits något anståndsutrymme.

Påföring av kupongskatt i efterhand

När det är frågan om anstånd med betalning av kupongskatt som har påförts i efterhand bör i vissa fall mer än ett års anståndsutrymme vara avgörande för rätten till anstånd, se avsnitt 5.3.1. Vid beräkningen av anståndsutrymmet för det beskattningsår när utdelningstillfället inträffade ska, enligt vad som anges ovan, kupongskatten hänförlig till utdelning under beskattningsåret beaktas om den har betalats och den skattskyldige har ansökt om anstånd med betalning av kupongskatten (första posten i beräkningen). Den andra posten i anståndsutrymmesberäkningen är anståndsbelopp vid utgången av beskattningsåret. I de fall anståndsutrymmet för mer än ett år ska beaktas vid bedömningen av rätten till anstånd för kupongskatt som har påförts i efterhand bör kupongskatten beaktas vid beräkningen av anståndsutrymmet även för efterföljande år. Detta bör dock bara gälla i den utsträckning kupongskatten 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 kupongskatten påförs först år X3 bör kupongskatten 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 kupongskatten som påförs 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 kupongskatten 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 kupongskatten som har påförts i efterhand som om kupongskatten hade innehållits vid utdelningstillfället, bör kupongskatten, i den utsträckning den ryms i anståndsutrymmet för X1, beaktas vid beräkningen av anståndsutrymmet för X2. För att uppnå detta bör kupongskatten 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 påföringen 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 påföringen.

Lagförslag

Förslaget föranleder att två nya paragrafer, 28 c och 28 e §§, införs i kupongskattelagen.

5.3.3 Beräkning av den skattskyldiges resultat

Regeringens förslag: Vid beräkningen av den skattskyldiges resultat ska samma regler tillämpas som enligt inkomstskattelagen gäller för beräkningen av överskottet av lågbeskattade inkomster i utländska juridiska personer. Vid beräkningen gäller att utländsk allmän skatt inte får dras av, att vissa förutsättningar för räkningsenlig avskrivning inte behöver tillämpas och att bestämmelserna om periodiseringsfond inte ska tillämpas.

Promemorian förslag överensstämmer inte med utkastet. I promemorian föreslogs att resultatberäkningen skulle ingå som en del i beräkningen av om det har uppkommit ett underskott för den skattskyldige, vilket enligt promemorians förslag var en förutsättning för att få uppskov. Utkastets förslag att omräkning av den skattskyldiges resultat ska ske enligt svenska regler överensstämmer med promemorians förslag.

Remissinstanserna: *Stockholms universitet (Juridiska fakulteten)* anför att förslaget kan strida mot de fria rörligheterna, dels med tanke på att uppskovet kan minska eller försvinna på grund av en mindre generös omräkning enligt svenska regler, dels givet den tunga administrativa processen av att beräkna moderbolagets resultat först enligt de utländska reglerna, sedan enligt de svenska. Omräkningen till svenska regler kan gå utöver vad som är nödvändigt för att säkerställa den välvägd fördelningen av beskattningen. Detta särskilt givet de föreslagna reglerna vad gäller att hänsyn ska tas till regler om koncernutjämning ifall moderbolaget ingår i en koncern. En mindre långtgående regel skulle innebära att medge uppskov om moderbolaget redovisar underskott enligt den utländska lagstiftningen, och symmetriskt återföra uppskovet till beskattning när moderbolaget redovisar överskott igen enligt samma lagstiftning. På så sätt hotas inte den svenska skattebasen, samtidigt som syftet med att medge ett temporärt uppskov bättre uppnås. *Skatteverket* konstaterar att enligt förslaget är reglerna om underprisöverlåtelse inte tillämpliga vid beräkning av den skattskyldiges resultat och anser att den föreslagna lagstiftningen i stället bör utformas på ett neutralt sätt som säkerställer att det svenska regelverket blir förenligt med EU-rätten. Skatteverket anför även att utländska allmänna skatter inte får dras av enligt förslaget. Ett svenskt bolag får inte dra av allmän svensk skatt och det är därför logiskt att ett utländskt bolag vid beräkningen av underskott inte får dra av allmänna skatter som tas ut i staten där det hör hemma. Det föreslagna avdragsförbudet gäller dock även utländska allmänna skatter som tagits ut i tredjeland. I denna del avviker förslaget från beräkningen av underskott för ett svenskt aktiebolag. Skatteverket anser att förslaget bör anpassas i denna del, med en möjlighet att dra av skatter som den utländska juridiska personen betalat till ett tredjeland, så att den nya lagstiftningen även i denna del blir förenlig med EU-rätten. Enligt Skatteverket bör det även förtydligas att tidigare års underskott kan beaktas utan begränsning vid beräkningen enligt de regler som gäller för ett svenskt aktiebolag. *Swedish Private Equity & Venture Capital Association (SVCA)* uppfattar tillämpningsområdet som alltför snävt och anser att de föreslagna reglerna om beräkning av underskott ska justeras på så sätt att det däri anges att det

med underskott ska förstås det för beskattningsåret fastställda underskottet.

Utkastets förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: *Näringslivets skattedelegation (NSD)*, till vars yttrande *Föreningen Svenskt Näringsliv* och *Svenska Bankföreningen* ansluter sig, anser att regleringen bör göras till föremål för en djupare analys med avseende på valutakurseffekter vid fastställande av anståndsutrymme. Även *Näringslivets Regelnämnd (NNR)* anser att konsekvensutredningen behöver kompletteras i detta avseende. *SVCA* föreslår att en särskild bestämmelse införs som helt undantar kursförändringar på såväl fordringar som skulder från beskattningsunderlaget, såvitt avser beräkningen i den egna redovisningsvalutan.

Skälen för regeringens förslag: Det bör regleras vilken rättsordning som ska tillämpas när det gäller att bestämma den utländska juridiska personens resultat vid beräkningen av anståndsutrymme. För att systemet ska vara förenligt med EU-rätten bör en utländsk juridisk person kunna få anstånd med kupongskatt i situationer när en svensk juridisk person inte bolagsbeskattas för en motsvarande utdelning. För att så långt det är möjligt säkerställa detta är bedömningen att resultatet måste beräknas på samma sätt för dessa båda jämförelseobjekt. För att det ska kunna avgöras om en utländsk juridisk person befinner sig i en jämförbar resultatmässig position som ett svenskt bolag krävs därför att den utländska juridiska personens resultat beräknas efter svenska regler. Ett motsvarande förfarande existerar redan i dag. I 39 a kap. inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, finns det bestämmelser om beskattning i vissa fall av delägare i utländska juridiska personer med lågbeskattade inkomster. Av 39 a kap. 10–12 §§ IL framgår att vid beräkningen av överskottet av lågbeskattade inkomster ska inkomstberäkningen göras med utgångspunkt i svenska regler. En beräkningsmetod motsvarande den som gäller vid beräkning av överskott av lågbeskattade inkomster är lämplig att använda i nu aktuella fall.

Till skillnad från *Juridiska fakulteten* gör inte regeringen bedömningen att en beräkning enligt svenska regler skulle gå utöver vad som är nödvändigt för att säkerställa den välavvägda fördelningen av beskattningen. Domen i Sofina-målet ger i denna del inte någon vägledning hur en utländsk juridisk persons resultat ska beräknas. En beräkning av resultatet enligt det utländska bolagets lands regler skulle förvisso minska det utländska bolagets administrativa börda. En sådan ordning kan dock leda till att anstånd beviljas juridiska personer som är skattskyldiga till kupongskatt som inte befinner sig i en jämförbar situation med en juridisk person som är skattskyldig till bolagsskatt. Av samma skäl bör inte *SVCA:s* förslag om att det fastställda underskottet ska ligga till grund för beräkningen av den skattskyldiges resultat genomföras.

I 39 a kap. 10 § IL anges att de regler i inkomstskattelagen som gäller för svenska aktiebolag ska tillämpas, med undantag för de schablonregler som gäller för investmentbolag. Inkomsterna ska behandlas på samma sätt som om de hade uppkommit i Sverige. Av detta följer att om det finns särskilda regler för svenska aktiebolag gäller de även för dessa utländska juridiska personer. Reglerna i 24 kap. IL om näringsbetingade andelar kan sålunda tillämpas på en utländsk juridisk person eftersom den ska likställas med ett svenskt aktiebolag. Vissa regler ställer emellertid krav på

skattskyldighet i Sverige för att de ska få tillämpas. Den omständigheten att ett svenskt aktiebolag alltid är skattskyldigt i Sverige enligt intern rätt medför inte att den utländska juridiska personen ska anses vara skattskyldig här enligt denna paragraf. Reglerna om koncernbidrag eller underprisöverlåtelser kan exempelvis inte appliceras på ett skattskyldigt bolag i detta fall.

Skatteverket anser att den föreslagna lagstiftningen bör utformas på ett neutralt sätt som säkerställer att det svenska regelverket blir förenligt med EU-rätten.

Det är dock lämpligt att utgå från de befintliga reglerna om beskattning i vissa fall av delägare i utländska juridiska personer med lågbeskattade inkomster vid beräkningen av den skattskyldiges resultat. Dessa regler är förenliga med EU-rätten och det finns ingen anledning att avvika från reglerna i det avseende som Skatteverket framhåller vid beräkningen av ett anståndsutrymme.

Av 39 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 stycket 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.

NSD, *SVCA* och *NNR* uttrycker oro för att utländska bolags resultat kan komma att beräknas på felaktigt sätt eftersom de för sina räkenskaper i annan valuta än svenska kronor. Vid omräkning till svenska kronor kan effekten bli att resultatet inte reflekterar ett reellt finansiellt resultat i lokal valuta. *SVCA* föreslår att en särskild bestämmelse införs som helt undantar kursförändringar på såväl fordringar som skulder från beskattningsunderlaget, såvitt avser beräkningen i den egna redovisningsvalutan.

Som framgår ovan ska motsvarande regler som gäller vid beräkning av överskott av lågbeskattade inkomster tillämpas vid beräkning av den skattskyldiges resultat vid en ansökan om anstånd. Det finns inte skäl att när det gäller anstånd med betalning av kupongskatt avvika från dessa regler i detta avseende. En översyn av reglerna om omräkning från utländsk till svensk valuta ryms inte inom ramen för detta lagstiftningsprojekt.

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 uppräkningslista 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. Skatteverket anser att förslaget bör anpassas, med en möjlighet att dra av skatter som den utländska juridiska personen betalat till ett tredjeland, så att den nya lagstiftningen även i denna del blir förenlig med EU-rätten.

Vid beräkningen av den skattskyldiges resultat bör samma regler tillämpas som gäller för beräkningen av överskottet av lågbeskattade inkomster i utländska juridiska personer. Vid införandet av bestämmelsen om avdragsförbudet för allmänna skatter i 16 kap. 19 § IL fann regeringen att bestämmelserna skulle bli svåra att tillämpa om avdrag skulle få göras för utländska skatter till tredjeland (prop. 2003/04:10 s. 89). Denna bedömning kvarstår även i förhållande till frågan om rätt till anstånd med betalning av kupongskatt och av förenklingskäl är det inte motiverat att tillåta att utländska allmänna skatter till tredjeland får dras av.

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. Regeringen anser därför att reglerna om periodiseringsfond bör undantas från beräkningen enligt 39 a kap. 10–12 §§ IL genom ett tillägg i lagtexten.

Lagförslag

Förslaget föranleder att en ny paragraf, 28 d §, införs i kupongskattelagen.

5.3.4 Anståndsbeloppets storlek

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

Om ansökan avser anstånd med kupongskatt som har påförts i efterhand beviljas anstånd med ett belopp som motsvarar det anståndsutrymme som är lägst för de beskattningsår som ligger till grund för ansökan.

Om den skattskyldige har rätt till återbetalning av kupongskatt och har fått anstånd med betalning av kupongskatten ska beviljat anstånd sättas ned i motsvarande utsträckning.

Promemorians förslag överensstämmer inte med utkastet. I promemorian föreslogs en möjlighet för bolag hemmahörande i en annan stat att få uppskov med betalning av kupongskatt när de uppvisar underskott. I promemorian fanns ett förslag om uppskovsbeloppets storlek.

Remissinstanserna: *Näringslivets skattedelegation*, till vars yttrande *Föreningen Svenskt Näringsliv* och *Svenska Bankföreningen* ansluter sig, anser att det bör övervägas att förtydliga att uppskovsbeloppet som beräknas enligt det föreslagna regelverket utgör ett maxbelopp, dvs. sökanden tillåts begränsa sin begäran till ett belopp som underskrider maxbeloppet.

Utkastets förslag överensstämmer i huvudsak med regeringens förslag. Utkastet innehöll dock inga förslag om anståndsbeloppets storlek när det gäller ansökningar om anstånd med betalning av kupongskatt som har påförts i efterhand eller om nedsättning av beviljat anstånd i vissa fall.

Remissinstanserna: *Skatteverket* föreslår att en bestämmelse införs som reglerar möjligheten att kunna följdändra ett anståndsbeslut.

Skälen för regeringens förslag: Om förutsättningarna för anstånd är uppfyllda ska enligt förslaget den skattskyldige få anstånd med betalning av kupongskatt. 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 kupongskattesatsen). Anstånd kan inte beviljas med ett högre belopp än det som den skattskyldige har ansökt om anstånd med betalning av.

Om en skattskyldig juridisk person ansöker om anstånd med betalning av kupongskatt som har påförts i efterhand enligt 26 § kupongskattelagen bör i vissa fall krävas att det finns ett anståndsutrymme för flera beskattningsår för att anstånd ska kunna beviljas, se avsnitt 5.3.1. Om anstånd beviljas i ett sådant fall bör anstånd beviljas med ett belopp som motsvarar det anståndsutrymme som är lägst för de beskattningsår som ligger till grund för ansökan. På så sätt behandlas anstånd med betalning av sådan kupongskatt på samma sätt som anstånd med betalning av kupongskatt som tagits ut på annat sätt.

Enligt 27 § första stycket kupongskattelagen har den utdelningsberättigade under vissa förutsättningar rätt till återbetalning av kupongskatt. Det gäller till exempel om kupongskatt har innehållits med högre belopp än vad som följer av ett skatteavtal. I promemorian gjordes bedömningen att en skattskyldig som redan fått kupongskatt återbetalad till följd av ett beviljat anstånd inte med stöd av 27 § kupongskattelagen kan få kupongskatt som omfattas av anståndet återbetalad en gång till. I dessa situationer finns ingen kupongskatt att återbetala, eftersom det redan har skett med stöd av bestämmelserna om anstånd. Regeringen instämmer i denna bedömning.

Skatteverket är tveksamt till om förvaltningslagens (2017:900) bestämmelser om ändring av beslut ger utrymme för att korrigera det tidigare beviljade anståndet när Skatteverket beslutar om återbetalning av kupongskatt och föreslår att det införs en bestämmelse som reglerar möjligheten att följdändra ett anståndsbeslut.

Regeringen instämmer i Skatteverkets bedömning att det bör införas en bestämmelse som reglerar anståndets storlek när den skattskyldige har rätt till återbetalning av kupongskatt som omfattas av anståndet. Anståndet bör i dessa fall sättas ned i samma utsträckning som den skattskyldige har rätt till återbetalning enligt 27 § kupongskattelagen.

Lagförslag

Förslaget föranleder att en ny paragraf, 28 f §, införs i kupongskattelagen.

5.3.5 Återbetalning av innehållen eller betalad kupongskatt

Regeringens förslag: Om den skattskyldige har beviljats anstånd med betalning av kupongskatt ska Skatteverket återbetala den kupongskatt som innehållits eller betalats för utdelningen till den del den omfattas av anståndet. Återbetalning ska bara göras första gången som ett anstånd för en viss utdelning prövas.

Promemorians förslag överensstämmer inte med utkastets. I promemorian föreslogs en möjlighet för bolag hemmahörande i en annan stat att få uppskov med betalning av kupongskatt när de uppvisar underskott. Om uppskov beviljas enligt förslaget i promemorian minskar underlaget för kupongskatten och kupongskatt motsvarande det minskade underlaget ska återbetalas till den skattskyldige.

Remissinstanserna: Ingen remissinstans har kommenterat promemorians förslag särskilt.

Utkastets förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Ingen remissinstans har kommenterat utkastets förslag särskilt.

Skälen för regeringens förslag: När Skatteverket beviljar anstånd bör den skattskyldige få rätt till återbetalning av den kupongskatt som omfattas av anståndet.

En utländsk juridisk person som har ett tidigare beviljat anstånd med betalning av kupongskatt för en viss utdelning kan beviljas ett nytt anstånd om förutsättningarna för anstånd fortfarande är uppfyllda (se avsnitt 5.3.7).

Återbetalning bör dock bara ske första gången som ett anstånd för en viss utdelning prövas och således inte vid ett eventuellt nytt anstånd som baseras på ett tidigare beviljat anstånd.

Vid återbetalningen bör vissa bestämmelser i 27 § kupongskattelagen gälla som också gäller för återbetalning i andra fall. Av sjätte stycket i nämnda paragraf framgår att beslut rörande återbetalning får skjutas upp till dess frågan om skattskyldighet enligt inkomstskattelagen har prövats slutligen. Det bör även gälla återbetalning med anledning av beviljat anstånd. Är det oklart huruvida den skattskyldige är skattskyldig i Sverige enligt inkomstskattelagen ska återbetalning inte ske innan den frågan har avgjorts. Även åttonde stycket bör gälla i dessa fall. Där anges att vissa bestämmelser om återbetalning i skatteförfarandelagen (2011:1244) ska tillämpas om den skattskyldige är skyldig att betala skatt enligt den lagen. Syftet med det är att återbetalning inte ska ske om den skattskyldige ska betala andra skatter i Sverige.

Lagförslag

Förslaget föranleder att en ny paragraf, 28 g §, införs i kupongskattelagen.

5.3.6 Anståndstiden

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

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

Anståndet ska upphöra om den skattskyldige begär det.

Om ansökan avser anstånd med kupongskatt som har påförts i efterhand ska anståndstiden gälla fram till och med fyra månader efter utgången av det beskattningsår då påföringen skedde. 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 inte med utkastets. I promemorian föreslogs en möjlighet för bolag hemmahörande i en annan stat att få uppskov med betalning av kupongskatt när de uppvisar underskott. Enligt förslaget i promemorian skulle ett uppskovsbelopp återföras till beskattning fyra månader efter utgången av det beskattningsår som följer närmast efter det beskattningsår vars underskott ligger till grund för det uppskovsbelopp som ska återföras.

Remissinstanserna: *Näringslivets skattedelegation (NSD)*, till vars yttrande *Föreningen Svenskt Näringsliv* och *Svenska Bankföreningen* ansluter sig, anser att den föreslagna ordningen bör ses över och justeras. Många utländska bolag kommer inte att ha förutsättningar att ansöka om

uppskov förrän tidigast under andra halvan av det år som följer det år utdelningen erhålls. Effekterna av denna ordning kommer i ett stort antal fall bli sådan att det utländska bolaget kommer att erhålla återbetalning av uttagen kupongskatt mindre än ett halvår innan det ska återföras. Vid tidpunkten för återföring kommer bolaget sannolikt inte ha förutsättningar att påvisa att de kvalificerar för nytt avdrag för uppskovsbelopp, vilket innebär att återbetalning måste ske. Denna administrativa ordning kommer att medföra omfattande administration och ränteförluster med ett stort antal betalningar av samma belopp. Även *Stockholms universitet (Juridiska fakulteten)* anser att tidsperioden för att återföra uppskovet till beskattning riskerar att bli för kort.

Utkastets förslag överensstämmer i huvudsak med regeringens. Utkastet innehöll dock inget särskilt förslag om anståndstid avseende kupongskatt som har påförts i efterhand.

Remissinstanserna: *NSD* bedömer att den föreslagna ordningen i ett stort antal fall kommer att vara direkt hindrande för att kunna uppfattas som ett reellt anståndsalternativ och anser att tidsperioderna bör utvidgas till i vart fall ytterligare tolv månader. *Juridiska fakulteten* anser att anståndstiden är för kort och enligt deras uppfattning kommer åtminstone vissa koncerner att ha svårt att hinna beräkna anståndsbeloppet enligt de föreslagna reglerna och inom den avsedda tiden. *Näringslivets Regelnämnd (NNR)* saknar en beskrivning av konsekvenserna av de tidsgränser som satts upp, inom vilka ett anstånd måste sökas och noterar att tidsgränsen för när ett förlängt anstånd måste sökas är mycket snålt tilltagen.

Skälen för regeringens 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 5.3.3.

Förslaget innebär att ett anstånd ska upphöra vid en viss tidpunkt. Den tidpunkten bör infalla efter utgången av det beskattningsår som följer närmast efter det beskattningsår vars anståndsutrymme ligger till grund för anståndet. Om till exempel den skattskyldige får en utdelning år X1 och denne under år X2 ansöker om anstånd med betalning av kupongskatten 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. Två alternativ har övervägts när det gäller vid vilken tidpunkt anståndet bör upphöra.

Det första alternativet innebär att anståndet upphör en viss tid efter Skatteverkets beslut om att bevilja anstånd. Ansökan om anstånd ges normalt in efter utgången av det beskattningsår när till exempel utdelningen mottogs och beslutet meddelas ytterligare en tid senare. Mellan

beskattningsårets utgång och beslutstidpunkten bör det således finnas tillräckligt med tid för att presentera bevisning angående förutsättningarna för fortsatt anstånd. Det gäller dock bara om beskattningsåren är lika långa. Om det beskattningsår som följer på det år som anståndet avser är förlängt, kan det innebära att beviljat anstånd upphör innan påföljande beskattningsår har tagit slut. Detta alternativ skulle således kräva en särlösning för de fall när efterföljande beskattningsår är längre än det som beslutet avser.

Det andra alternativet innebär att anståndet ska upphöra och kupongskatten ska betalas en viss tid efter det följande beskattningsårets utgång. En sådan tidpunkt tar hänsyn till beskattningsår med olika längd. En omständighet som talar mot en sådan lösning kan dock vara att Skatteverket är hänvisat till den skattskyldiges uppgifter om längden på det kommande beskattningsåret. Genom att uppge att beskattningsåret är längre än det faktiskt är kan den skattskyldige utverka en längre anståndstid. Problemet ska inte överdrivas, men för att säkerställa att Skatteverket har möjlighet att frångå den skattskyldiges uppgifter när det är påkallat av omständigheterna föreslås en särskild bestämmelse om detta. Om tillförlitliga uppgifter saknas om det efterföljande beskattningsårets längd, ska det anses vara lika långt som det beskattningsår som anståndsutrymmet avser. För det sistnämnda beskattningsåret bör Skatteverket ha uppgifter om längden, eftersom den skattskyldige ska styrka att det finns ett anståndsutrymme för detta år. Schablonregeln kan också tillämpas när den skattskyldige över huvud taget inte lämnat uppgift om det efterföljande beskattningsårets längd.

Regeringen anser att förslaget bör utformas som det sistnämnda alternativet, dvs. att anstånd ska upphöra en viss tid efter det därpå följande beskattningsårets utgång. 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.

I promemorian lämnades förslag om att den skattskyldige kunde få skjuta upp beskattningen under vissa förutsättningar. Detta skulle enligt förslaget åstadkommas genom att den skattskyldige skulle få göra avdrag med ett uppskovsbelopp och detta belopp skulle återföras till beskattning fyra månader efter utgången av det år som följde på det år vars resultat var avgörande för rätten till uppskov, dvs. den sista april år X3 i exemplet ovan i detta avsnitt.

Som anges i promemorian behöver den skattskyldige efter beskattningsårets utgång sammanställa den bevisning som ska ges in till Skatteverket för att få ett nytt anstånd. Årets resultat ska beräknas och räknas om enligt svenska regler och därefter ska handlingarna ges in till Skatteverket. Till skillnad från *NSD*, *Juridiska fakulteten* och *NNR* anser regeringen att fyra månader får anses vara en skälig tid för att hinna genomföra dessa åtgärder. Ett beviljat anstånd bör således gälla till och med fyra månader efter utgången av det beskattningsår som följer närmast efter det beskattningsår vars anståndsutrymme ligger till grund för anståndet, dvs. anståndet bör gälla till och med den 30 april år X3 i exemplet ovan.

Om 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.

Förslaget innebär alltså att om en utländsk juridisk person den 1 februari 2022 ansöker om ett nytt anstånd på grund av ett, enligt personen, befintligt anståndsutrymme under 2021, gäller anståndet till dess Skatteverket prövar ansökan, om Skatteverkets prövning sker efter den 30 april 2022. Om Skatteverket avslår ansökan exempelvis redan den 1 april 2022 löper anståndet vidare enligt huvudregeln, dvs. månaden ut.

Ett anstånd bör på den skattskyldiges begäran kunna upphöra vid ett tidigare tillfälle än vad som föreslås ovan i detta avsnitt. Begäran bör kunna avse hela eller en del av anståndet.

En ansökan om anstånd med betalning av kupongskatt som har påförts i efterhand enligt 26 § kupongskattelagen bör i vissa fall baseras på anståndsutrymmet för flera beskattningsår, varav det sista är beskattningsåret som föregår det beskattningsår när påföringen skedde, se avsnitt 5.3.1. I dessa fall bör anståndstiden gälla fram till och med fyra månader efter utgången av det beskattningsår då påföringen skedde. 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 föranleder att tre nya paragrafer, 28 h–28 j §§, införs i kupongskattelagen.

5.3.7 Nytt anstånd

Regeringens förslag: En utländsk juridisk person som har ett tidigare beviljat anstånd med betalning av kupongskatt 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 inte med utkastet. I promemorian föreslogs en möjlighet för bolag hemmahörande i en annan stat som har ett uppskovsbelopp som ska återföras eller är skattskyldigt för

ett återfört uppskovsbelopp att under vissa förutsättningar få göra avdrag för uppskovsbelopp.

Remissinstanserna: Ingen remissinstans har kommenterat promemorians förslag särskilt.

Utkastets förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Ingen remissinstans har kommenterat utkastets förslag särskilt.

Skälen för regeringens förslag: Som framgår av avsnitt 5.3.6 föreslås att anstånd bör gälla fram till och med 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 skattepliktiga till bolagsskatt och som inte behöver betala bolagsskatt på en mottagen utdelning på grund av 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 innehålls kupongskatt 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 kupongskatten. Förutsatt att tillräcklig bevisning presenteras för Skatteverket beräknas A:s anståndsutrymme till 18 (kupongskatten (30) minus det positiva resultatet multiplicerat med kupongskattesatsen ($80 \times 0,15 = 12$)) 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 ska Skatteverket inte förelägga den skattskyldige att betala kupongskatten när anståndstiden löper ut den 1 maj X3 utan först när Skatteverket har prövat ansökan. Anståndsbeloppet för år X2 beräknas till 15 (anståndsbeloppet vid utgången av året hänförligt till X1 (18) minus det positiva resultatet multiplicerat med kupongskattesatsen ($20 \times 0,15 = 3$)). 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 Skatteverket förelägga bolaget att betala.

Härutöver bör gälla att den skattskyldige sedan utdelningstillfället hör hemma i en medlemsstat inom i EU, i en stat inom EES som har ingått en

särskild överenskommelse med Sverige eller EU om ömsesidigt bistånd för indrivning av skattefordringar eller en stat som har ingått ett skatteavtal med Sverige som innehåller artiklar om informationsutbyte och bistånd med indrivning av skattefordringar. En artikel eller en särskild överenskommelse om bistånd med indrivning av skattefordringar bör ha en räckvidd som är likartad med den som föreskrivs i indrivningsdirektivet.

Som anges ovan bör det ankomma på den skattskyldige att lägga fram bevisning om att förutsättningarna för anstånd är uppfyllda och storleken på anståndsutrymmet (se avsnitt 5.3.1). 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 kupongskatt som har påförts i efterhand enligt 26 § kupongskattelagen och som baseras på anståndsutrymmet för flera beskattningsår beviljas, bör anståndet sträcka sig till och med fyra månader efter utgången av det beskattningsår när påföringen skedde, se avsnitt 5.3.6. En ansökan om ett nytt anstånd som helt eller delvis motsvarar ett sådant anstånd bör bedömas på samma sätt som anstånd som inte avser kupongskatt som har påförts 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 påföringen skedde som är avgörande för rätten till anstånd.

Lagförslag

Förslaget föranleder att en ny paragraf, 28 §, införs i kupongskattelagen.

5.3.8 Ansökan om anstånd

Regeringens 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 kupongskatt har påförts i efterhand ska ansökan om anstånd ha kommit in till Skatteverket senast vid utgången av det beskattningsår när påföringen skedde. Om påföringen har skett när mindre än fyra månader återstår av beskattningsåret ska dock ansökan senast ha kommit in fyra månader efter påföringen. Om påföringen skedde under samma beskattningsår som utdelningstillfället inträffade ska dock ansökan ha kommit in till Skatteverket senast vid utgången av det beskattningsår som följer närmast efter det beskattningsår när utdelningstillfället inträffade.

Promemorians förslag överensstämmer inte med utkastet. I promemorian föreslogs en möjlighet för bolag hemmahörande i en annan stat att få uppskov med betalning av kupongskatt när de uppvisar underskott. I promemorian föreslogs att ansökan om uppskov skulle kunna göras senast vid utgången av det femte kalenderåret efter utdelningstillfället respektive påföringen.

Remissinstanserna: Ingen remissinstans har kommenterat promemorians förslag särskilt.

Utkastets förslag överensstämmer inte med regeringens. Enligt utkastets förslag ska en ansökan om anstånd med betalning av kupongskatt som har påförts i efterhand ha kommit in till Skatteverket senast vid utgången av det beskattningsår som följer närmast efter det beskattningsår när påföringen skedde.

Remissinstanserna: Ingen remissinstans har kommenterat utkastets förslag särskilt.

Skälen för regeringens 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 5.3.2. 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 en värdepapperscentral, förvaltare eller någon annan som ska innehålla kupongskatt 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 i samband med innehållande av skatt. Det måste i stället tillgodoföras den skattskyldige i efterhand – genom återbetalning – när rätten till anstånd har konstaterats.

Den skattskyldige bör således vara hänvisad till att ansöka om anstånd med kupongskatten i efterhand, när skatten redan har innehållits eller betalats. Detta bör göras genom en skriftlig ansökan till Skatteverket.

I promemorian föreslogs att en ansökan om avdrag för uppskovsbelopp ska göras senast vid utgången av det femte kalenderåret efter utdelningstillfället eller återföringen respektive efter påföringen. Tidsfristen är densamma som gäller för ansökan om återbetalning enligt kupongskattelagen (jfr 27 § fjärde stycket) och i promemorian gjordes bedömningen att det inte finns skäl att avvika från denna tidsfrist.

I avsnitt 5.3.6 gör regeringen bedömningen att ett bolag som är skattskyldigt till kupongskatt bör inom fyra månader efter ett visst beskattningsårs utgång kunna bedöma om förutsättningarna för att beviljas anstånd är uppfyllda. Om bolaget redan har ett beviljat anstånd måste det också inom dessa fyra månader ge in en ansökan om nytt anstånd, annars löper anståndet ut. Det rimliga är också att ett bolag som uppvisar underskott eller nollresultat så fort som möjligt vill komma i åtnjutande av den likviditetsförstärkning som ett anstånd med betalning av kupongskatt innebär. Enligt regeringens bedömning bör därför fristen inom vilken bolaget måste ansöka om anstånd inte utsträckas längre än till utgången av det beskattningsår som följer på det beskattningsår under vilket utdelningstillfället inträffade. En längre tidsfrist än så kräver dessutom komplicerade regler för hur bolagets resultat, betalad kupongskatt och beviljade anstånd under det eller de beskattningsår som följer på det beskattningsår när utdelningen mottogs ska beaktas.

Om kupongskatt har påförts i efterhand och påföringen har skett samma år som utdelningen bör ansökan om anstånd ha kommit in till Skatteverket vid samma tidpunkt som för kupongskatt som inte har påförts i efterhand, dvs. vid utgången av det beskattningsår som följer närmast efter det beskattningsår när utdelningstillfället inträffade. Om påföringen sker efter det beskattningsår då utdelningstillfället inträffade bör ansökan om anstånd senast ha kommit in till Skatteverket vid utgången av det beskattningsår när påföringen skedde. Om påföringen har skett när mindre än fyra

månader återstår av beskattningsåret bör dock ansökan senast ha kommit in fyra månader efter påföringen.

Lagförslag

Förslaget föranleder att två nya paragrafer, 28 a och 28 k §§, införs i kupongskattelagen.

5.3.9 Betalning av kupongskatt

Regeringens förslag: När anståndstiden löper ut eller anståndet upphör ska Skatteverket förelägga den skattskyldige att inom två månader från den dag då denne fick del av föreläggandet betala kupongskatten som belöper på anståndet. Detta gäller dock inte till den del den skattskyldige beviljas ett nytt anstånd.

Om den skattskyldige bestrider skattekravet ska denne inom samma tid invända mot det. Skatteverkets beslut i frågan ska delges den skattskyldige och denne ska, om kupongskatt fortfarande ska betalas, föreläggas att inom en viss tid betala skatten.

Kupongskatt som inte betalas inom utsatt tid ska lämnas för indrivning.

Promemorians förslag överensstämmer inte med utkastet. I promemorian föreslogs en möjlighet för bolag hemmahörande i en annan stat att få uppskov med betalning av kupongskatt när de uppvisar underskott. Förutsättningarna för när kupongskatten ska betalas enligt utkastets förslag överensstämmer till viss del med förutsättningarna för när ett uppskopsbelopp ska återföras till beskattning enligt promemorians förslag.

Remissinstanserna: Skatteverket anser att det kan finnas anledning att undersöka möjligheten om och hur kostnadsränta eller dröjsmålsavgift ska tas ut vid sena inbetalningar.

Utkastets förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Skatteverket föreslår att en bestämmelse införs med innebörden att anstånd för utländska juridiska personer blir definitiva om de upphör med sin verksamhet utan att ha uppvisat överskott. Om inte möjlighet till ett definitivt undantag från beskattning för utdelning finns för juridiska personer utan hemvist i landet kan detta leda till en fördel för inhemska juridiska personer som uppvisar underskott och som upphör med sin verksamhet. Detta eftersom endast den juridiska personen utan hemvist i landet kan komma att beskattas definitivt oberoende av sitt resultat. För att motverka missbruk och bedrägligt utnyttjande föreslås att en skatteflyktsregel införs som reglerar när det i undantagsfall är möjligt att kräva betalning även om en utländsk juridisk person upphör med sin verksamhet utan att ha uppvisat överskott.

Skälen för regeringens förslag: När anståndstiden löper ut eller anståndet upphör på den skattskyldiges begäran bör kupongskatten betalas. Förslaget om hur det ska gå till har utformats med ledning av motsvarande bestämmelser i 26 § kupongskattelagen om betalning av kupongskatt som påförs i efterhand.

Skatteverket bör förelägga den skattskyldige att inom två månader från den dag då denne fick del av förelägandet betala kupongskatten. Detta gäller dock inte till den del den skattskyldige beviljas ett nytt anstånd.

Om den skattskyldige vill bestrida skattekravet bör det ske inom samma tid som betalning annars ska göras, dvs. inom två månader från den dag då den skattskyldige förelades att betala. En invändning kan till exempel grundas i att den skattskyldige och Skatteverket har olika uppfattningar om huruvida det finns förutsättningar för fortsatt anstånd.

Skatteverket bör fatta ett beslut avseende bestridandet och beslutet bör delges den skattskyldige. Om Skatteverket inte bifaller invändningen, och kupongskatten därför fortfarande ska betalas, bör den skattskyldige också samtidigt föreläggas att betala skatten. Ett sådant beslut av Skatteverket får överklagas i enlighet med bestämmelserna i 29 och 30 §§ kupongskattelagen.

Om kupongskatten inte betalas inom föreskriven tid bör Skatteverket lämna över fordran för indrivning. Vid indrivning tillämpas även 22 § andra–fjärde styckena kupongskattelagen. Ett eventuellt överklagande påverkar således inte skyldigheten att betala skatten i enlighet med förelägandet, se 22 § fjärde stycket kupongskattelagen.

Skatteverket anser att anstånd för utländska juridiska personer bör bli definitiva om de upphör med sin verksamhet utan att ha uppvisat överskott. Om inte möjlighet till ett definitivt undantag från beskattning för utdelning finns för juridiska personer utan hemvist i landet kan detta enligt Skatteverket leda till en fördel för inhemska juridiska personer som uppvisar underskott och som upphör med sin verksamhet. Det kan finnas en risk för att utländska juridiska personer utnyttjar möjligheten att anstånd blir definitiva om de upphör med sin verksamhet utan att ha uppvisat överskott. Anståndsbeloppen kommer då inte att återbetalas och Sveriges anspråk på andraledsbeskattning kommer inte att effektueras.

Det föreslagna anståndssystemet innebär att kupongskatten fastställs och att den skattskyldige beviljas anstånd med att betala skatten. Om en svensk juridisk person upphör med sin verksamhet kommer fastställda skatteanspråk att vidhållas och om skulden inte betalas kvarstår skattefordringen till dess den preskriberas. Regeringen ser inga skäl att behandla fastställd kupongskatt som den skattskyldige har fått anstånd med betalning av annorlunda. I likhet med Skatteverket anser regeringen att det kan finnas en risk för att utländska juridiska personer skulle utnyttja en möjligheten att anstånd blir definitiva om de upphör med sin verksamhet utan att ha uppvisat överskott. Det är viktigt att anståndssystemet är robust och att risken för utnyttjande av systemet minimeras. Anstånd med kupongskatt bör således inte bli definitiva om den skattskyldige upphör med sin verksamhet.

Skatteverket anser även att det kan finnas anledning att undersöka möjligheten om och hur kostnadsränta eller dröjsmålsavgift ska tas ut vid beviljande av anstånd och sena inbetalningar efter att anstånd upphör. Denna fråga får dock avgöras med utgångspunkt i gällande rätt och bedömas på samma sätt som andra sena inbetalningar av kupongskatt.

Lagförslag

Förslaget föranleder att en ny paragraf, 28 l §, införs i kupongskattelagen.

5.3.10 Rätt till ränta

Regeringens bedömning: En skattskyldig, för vilken kupongskatt innehållits på utdelning under ett beskattningsår då denne inte har uppvisat ett positivt resultat, har inte någon rätt till ränta på EU-rättslig grund.

Promemorians bedömning överensstämmer med utkastet.

Remissinstanserna: Det kan enligt *Skatteverket* ifrågasättas om det är förenligt med EU-rätten att ta ut anståndsrenta, eftersom svenska bolag inte betalar ränta vid underskottssituationer, även om den uppkomna skattekrediten innebär att det uppstår ett finansieringsbehov hos staten. Av samma skäl kan det ifrågasättas om det ska finnas möjlighet att uppställa krav på säkerhet.

Utkastets bedömning överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: *Stockholms universitet (Juridiska fakulteten)* anser att bedömningen är korrekt vad gäller rätten till ränta under den tid som anstånd beviljats.

Skälen för regeringens bedömning: En fråga som uppkommer vid bedömningen av Sofina-målets rättsliga effekter är hur rätten till ränta ska beräknas. Av Högsta förvaltningsdomstolens avgörande HFD 2016 ref. 47 framgår 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.

Bedömningen är att den som har rätt till anstånd inte har rätt till ränta från innehållandedagen. Innebörden av domen i Sofina-målet är att en utländsk juridisk person inte ska behöva betala källskatt under vissa förhållanden. Själva förfarandet för källskatt utgör dock ett legitimt och lämpligt medel för att effektuera källstatens skatteanspråk (punkt 68 i domen). Som framgår av avsnitt 5.3.3. kan rätten till anstånd inte fastställas förrän efter beskattningsårets utgång. Eftersom själva innehållandet av kupongskatt inte är felaktigt i dessa fall är bedömningen att det saknas rätt till ränta från innehållandedagen.

5.3.11 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 kupongskatt.

Anta att det belgiska företaget A SA den 15 april år X1 får utdelning från ett svenskt noterat bolag med totalt 400. Från utdelningen innehålls kupongskatt med 15 procent, dvs. med 60. Den 22 maj X1 får företaget utdelning på ett annat svenskt innehav med totalt 100, från vilken kupongskatt innehållits 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 (28 d §). Anståndsutrymmet uppgår till 75 (28 c §).

A SA inkommer den 12 april år X2 till Skatteverket med en ansökan om anstånd avseende beskattningsåret X1. Företaget styrker att kupongskatt har innehållits 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 kupongskatt avseende de båda utdelningarna, dvs. med 60 respektive 15 (sammanlagt 75). Det sammanlagda anståndsbeloppet motsvarar anståndsutrymmet (28 f §). Eftersom Skatteverket har beviljat ansökan om anstånd ska Skatteverket återbetala den kupongskatt som har innehållits för utdelningarna, dvs. 75 betalas tillbaka till A SA (28 g §). Den 1 maj år X2 får A SA utdelning från ett svenskt noterat bolag med totalt 200. Från utdelningen innehålls kupongskatt med 15 procent, dvs. med 30. Den 1 oktober X2 får företaget utdelning på ett annat svenskt innehav med totalt 100, från vilken kupongskatt 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 (28 i §). Skatteverket ska pröva om förutsättningarna för anstånd är uppfyllda, dels avseende de tidigare beviljade anstånden (28 § andra stycket), dels för utdelningen som A SA fick den 1 maj X2 (28 § första stycket). Företaget ger in underlag för att styrka att det fortfarande hör hemma i en stat inom EU, att kupongskatt har innehållits 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 kupongskatten som innehållits avseende utdelningen den 1 maj X2 (30), dvs. 105 (75+30). Kupongskatten 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 kupongskatten som innehållits för utdelningen den 1 maj X2 (30), sammanlagt 105, vilket motsvarar anståndsutrymmet. Kupongskatten om 30 återbetalas till A SA. Den 1 augusti X3 ansöker A SA om anstånd avseende utdelningen som bolaget fick den 1 oktober X2. Anståndsutrymmet uppgår till summan av uttagen kupongskatt på utdelningar som A SA fått under X2 (eftersom företaget numera ansökt om anstånd med betalningen av kupongskatten 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 kupongskatten avseende utdelningen företaget fick i oktober X2. Kupongskatten om 15 återbetalas till A SA.

År X3 blir ett bättre år resultatmässigt för A SA. Företaget har nu ett plusresultat på 400 efter omräkning till svenska regler. De innehav av svenska aktier som gav utdelning under X2 har avyttrats utan att generera några nya utdelningar under året. Den 1 april X4 ansöker A SA om nytt anstånd avseende de anstånd som fortfarande löper. Under X3 beviljade Skatteverket anstånd med sammanlagt 120 (60+15+30+15). Dessa anstånd gäller till och med den 30 april (28 h § 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 (28 i §). 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 kupongskattesats som hade gällt för A SA om företaget hade fått en utdelning samma dag som ansökan om anstånd gjordes (28 c § andra stycket). Kupongskattesatsen har i detta exempel inte ändrats och resultatet ska därför multipliceras med 15 procent. Anståndsutrymmet för X3 uppgår således till 60 (120–(400x0,15)). Skatteverket väljer att pröva anstånden i kronologisk ordning, med anstånd som avser den senast mottagna utdelningen först. Anståndet om 15, avseende utdelningen i oktober X2, ryms inom anståndsutrymmet och Skatteverket beviljar därför A SA nytt anstånd med 15. Genom att bevilja detta anstånd minskar anståndsutrymmet för X3 med 15 (28 c § första stycket 4). Även anståndet om 30, avseende utdelningen i maj X2, ryms inom anståndsutrymmet och Skatteverket beviljar anstånd med detta belopp. Anståndsutrymmet minskar således med ytterligare 30 och då återstår bara 15. Det innebär att även anståndet om 15, avseende det nya anståndet som beviljades under X2 och som ursprungligen härrör från utdelningen den 1 oktober X1 ryms inom anståndsutrymmet och Skatteverket beviljar anstånd med detta belopp. Därmed återstår inget anståndsutrymme för X3 och Skatteverket avslår ansökan om nytt anstånd avseende anståndet om 60, som ursprungligen härrör från utdelningen den 15 april X1. Skatteverket ska därför förelägga A SA att inom två månader från den dag då företaget fick del av föreläggandet betala kupongskatt med 60 (28 l §). I slutet av år X4 beslutas att A SA ska övergå till brutet räkningsår. Beskattningsåret som började den 1 januari X4 ska därför förlängas till den 30 juni X5. Företaget inkommer med handlingar till Skatteverket i januari X5 som styrker omläggningen. Skatteverket noterar att det befintliga anståndet gäller till och med den 31 oktober X5.

Under det förlängda räkningsåret 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 kupongskatt om 60 löper ut den 1 november X5. Skatteverket ska därefter förelägga A SA att inom två månader från den dag då företaget fick del av föreläggandet betala kupongskatt med 60 (28 l §).

5.3.12 Ikraftträdande

<p>Regeringens förslag: De nya bestämmelserna om anstånd ska träda i kraft den 1 januari 2020.</p>

Promemorians förslag överensstämmer inte med utkastets. I promemorian föreslogs dock att de nya bestämmelserna om uppskov skulle träda i kraft samtidigt som de bestämmelser om anstånd som föreslås i utkastet.

Remissinstanserna: *Skatteverket* anser att det skulle vara bra med ett tydligare uttalande om hur EU-rätten ska tillämpas innan förslaget ikraftträdande. *Regelrådet* anser att det är en väsentlig brist att det inte i promemorian nämns något om behovet av informationsinsatser.

Utkastets förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Ingen remissinstans har kommenterat utkastets förslag särskilt.

Skälen för regeringens förslag: De nya bestämmelserna bör träda i kraft så snart som möjligt, vilket bedöms vara den 1 januari 2020. De nya bestämmelserna bör således tillämpas på ansökningar om anstånd som ges in till Skatteverket från och med denna dag. För ansökningar som ges in till Skatteverket dessförinnan får kupongskattelagens bestämmelser tillämpas med beaktande av EU-rätten, inklusive EU-domstolens dom i Sofina-målet. Hur denna tillämpning ska se ut får överlämnas åt rättstillämpningen.

Förslaget innebär att kupongskattelagen anpassas till EU-rätten. Det finns inte behov av särskilda informationsinsatser med anledning av förslaget.

6 Konsekvensanalys

Regelrådet finner att konsekvensutredningen i promemorian uppfyller kraven i 6 och 7 §§ förordningen (2007:1233) om konsekvensutredning vid regelgivning. Regelrådets synpunkter avseende effekter för företagen kommenteras under avsnitt 6.3 nedan.

6.1 Syfte och alternativa lösningar

I denna lagrådsremiss föreslås ett anståndssystem för kupongskatt när en skattskyldig utländsk juridisk person har ett negativt resultat eller ett nollresultat det beskattningsår då utdelningen lämnas. Kupongskatten beskrivs i avsnitt 4.1.

Syftet med förslaget är att säkerställa att de svenska reglerna om kupongskatt är förenliga med EU-rätten. Alternativa lagändringar beskrivs i avsnitt 5.2 och i den mån olika alternativ har övervägts i förslagets enskilda delar så beskrivs dessa i avsnitt 5.3.

Intäkterna från kupongskatten uppgick 2017 till 6,53 miljarder kronor. Därmed motsvarar skatteintäkterna från kupongskatten 7,7 procent av aktieutdelningarna till utlandet som visas i betalningsbalansen. Tabell 1 visar utvecklingen av kupongskatten och aktieutdelningar till utlandet (Aktieutdelning, import i betalningsbalansen) samt andelen i procent.

Tabell 1 Kupongskatt, netto, i procent av aktieutdelning import och BNP, 2012–2017, miljarder kronor

År	Netto, betalningsår (intäkter kupongskatten)	Aktie- utdelning, (import i aktie- betalnings- balansen)*	Netto i procent av aktie- utdelning (import)
	A	B	C
2012	4,06	49,50	8,2%
2013	3,94	58,80	6,7%
2014	4,08	68,40	6,0%
2015	4,74	78,20	6,1%
2016	5,33	90,30	5,9%
2017	6,53	85,10	7,7%

Källa: Skatteverket, SCB och Konjunkturinstitutet

*Importsidan av utdelning på aktier, i bytesbalansen, avser utdelning till utlandet på svenska aktier och aktiefonder.

6.2 Offentligfinansiella effekter

Förslaget medför att de offentliga finanserna försvagas. Underlag och övrig information som rör skattebasen för kupongskatt är bristfälliga. Det saknas till exempel information avseende vilka kupongskattebetalningar som avser fysiska och juridiska personer. Det saknas också information avseende antalet skattebetalare och i vilka länder dessa hör hemma.

Rätten till återbetalning av kupongskatt och anstånd med beskattningen påverkar uppbördssäkerheten, vilket i förlängningen kan påverka det s.k. skattefelet. Generellt sett är uppbördssäkerheten högre ju närmare betalningen av skatten på utdelningen ligger dels källan för beskattningen, dels den tidpunkt som den skattepliktiga händelsen äger rum. Införandet av anstånd med betalning av kupongskatt medför att beskattningen, och därmed betalningen, kommer längre ifrån såväl källan för beskattningen som tidpunkten för den skattepliktiga händelsen. Det betyder i sin tur att uppbördssäkerheten försämras och att risken för skattefel ökar. Hur stor effekten är för de offentliga finanserna går inte att uppskatta.

Reglerna föreslås träda i kraft den 1 januari 2020. Eftersom den totalt redovisade kupongskatten har ökat under perioden 2014–2017 är det rimligt att anta att det till stor del beror på att utdelningarna har ökat och att skattebasen även kommer att öka under den tid som återstår tills reglerna träder i kraft. Om det antas att den genomsnittliga årliga ökningen kommer att motsvara den procentuella ökningen under perioden 2014–2017 kommer nettobetalningarna av kupongskatt året före införandeåret (2019) att uppgå till 7,93 miljarder kronor ($6,53 \times 1,1032 = 7,93$).

På grund av bristfälligt dataunderlag krävs det ett antal antaganden för att kunna uppskatta den offentligfinansiella effekten. Till grund för denna analys ligger för det första antagandet att två tredjedelar av kupongskatteintäkterna utgörs av kupongskatt på utdelningar till juridiska personer och fysiska personer som är hemmahörande i länder som kommer att omfattas av möjligheten till anstånd. För det andra antas att i länder som omfattas av möjligheten till anstånd är det till hälften fysiska personer och till

hälften juridiska personer som står för kupongskatteintäkterna. Det betyder att det är en tredjedel ($= (2/3) \times (1/2)$) av kupongskattebetalningar ($= 2,643$ miljarder kronor) som kommer att omfattas av möjligheten till anstånd.

När det gäller anstånd identifieras två olika grupper av företag som betalar kupongskatt och som kan utnyttja möjligheten att få anstånd.

En del av anstånden kommer att omfatta utländska företag som aldrig kommer att gå med vinst. Dessa företag kan, när de väl upphör med sin verksamhet, antas sakna medel att betala skatteskulden. Här blir anstånden i praktiken permanenta. Det saknas data avseende andelen företag som uppfyller dessa egenskaper. Det uppskattas att det är 10 procent av de relevanta kupongskattebetalningarna som i dag görs av dessa bolag. Givet att anstånden i praktiken blir permanenta antas det att alla dessa skattskyldiga kommer att ansöka om anstånd. Detta leder till en offentligfinansiell effekt på cirka 0,26 miljarder kronor för införandeåret och alla år därefter ($= 7,93 \times (1/3) \times 0,1$

En annan del av anstånden kommer att göras av företag som kommer att gå med förlust under vissa år. Sedan antas det att det är 20 procent av företagen som går med förlust. I räkneexemplet är utgångspunkten en situation där företag kommer att begära anstånd i två år för att sedan betala tillbaka hela anståndsbeloppet. Utgår man från ett sådant mönster blir den offentligfinansiella nettoeffekten, som även innehåller en räntedel för denna grupp av företag, cirka 0,36 miljarder kronor för införandeåret, cirka 0,19 miljarder kronor året därpå och sedan 11 miljoner kronor för åren därpå och varaktigt.

Tabell 2 sammanfattar den offentligfinansiella effekten.

Tabell 2 Offentligfinansiell effekt, miljarder kronor

	Brutto 2020	Netto 2020	Netto 2021	Netto 2022	varaktigt
Anstånd med kupongskatt i vissa fall	-0,62	-0,62	-0,45	-0,28	-0,28

6.3 Effekter för företagen

För utländska företag från länder där skatteavtalen innehåller en möjlighet till indrivning som har kupongskattepliktiga intäkter kommer förändringen att innebära att företag som går med underskott kommer att få en möjlighet till anstånd. Detta betyder att företagens likviditet stärks. I ekonomiska termer kan företag som äger aktier där utdelningen beskattas med kupongskatt och som går med förlust ta del av en räntefri skattekredit. En sådan skattekredit kan anses vara av värde om företaget har likviditetsproblem eller för ett företag som förväntas gå med förlust under en längre tidsperiod.

På grund av bristfällig data är det dock inte möjligt att få fram antalet företag som kommer omfattas av denna möjlighet eller antalet företag som

kan förväntas använda sig av denna. En indikation avseende antalet företag som förslaget skulle kunna vara relevant för när de går med förlust finns i tabell 6 i Aktieägarstatistik (2018)³. Där står det att det finns 12 288 direkt registrerade värdepapperskonton och 123 946 förvaltarregistrerade konton. Företag som är kupongskattepliktiga kan även använda sig av en förvaltare eller ett kontoförande institut. Det går inte att dela upp kontona mellan företag som är i länder där det finns möjlighet till anstånd och sådana där det inte finns någon sådan möjlighet.

Eftersom det, som visas i följande avsnitt, kan anses vara kostsamt för företagen att ansöka om anstånd samtidigt som anståndet bedöms vara av ett begränsat värde, bedöms det vara en mindre andel av företagen som söker anstånd. Antalet bedöms kunna uppgå till omkring 500 företag.

Antalet företag är en osäker uppskattning. Anledningen till osäkerheten är att utländska företag som äger aktier i svenska företag, vars utdelning är kupongskattepliktiga, inte registreras i något svenskt register, i egenskap av ägare till sådana aktier. Det finns därför ingen möjlighet att få fram detaljerad statistik över berörda företag genom svensk registerdata. Det finns heller ingen internationell databas där sådana uppgifter finns. Uppskattningen av det totala antalet berörda företag är gjord utifrån en mycket grov uppskattning av hur stor andel av registrerade värdepapperskonton som innehas av berörda företag. Mot bakgrund av att det inte, med en rimlig resursinsats, går att få information om den aktuella gruppens sammansättning saknas möjligheter att redovisa fördelningen mellan bransch och storlek.

Regelrådet anser att det är värdefullt att förslagsställaren beskriver de problem som finns med att finna underlag för en beskrivning av de berörda företagen. Regelrådet finner beskrivningen av antalet företag som berörs tillräcklig givet förutsättningarna, men hade önskat sig mer information avseende vad en rimlig resursinsats hade varit.

Gruppen utländska företag som äger svenska aktier finns i ett stort antal länder. Det finns inget enskilt register där alla dessa aktieägare är samlade. Den insats som skulle krävas för att hitta ägarna till svenska aktier bland företagen i alla potentiella länder är så stor att den inte kan anses rimlig ur resurssynpunkt. Den skulle heller inte vara möjlig inom den tidsram som finns för att införa de nya reglerna. Ytterligare en aspekt som begränsar möjligheterna är att tillgången till information är begränsad av olika skäl, t.ex. sekretess.

Kostnad för ett genomsnittligt företag

Enligt förslaget ska det utländska företagens resultat beräknas enligt svenska skatteregler. Om den skattskyldige i sin hemstat ingår i konsoliderad inkomstbeskattning ska beräkningen ske med beaktande av resultatet i samtliga bolag som ingår i konsolideringen.

I beräkningen ska motsvarande regler som gäller vid beräkning av överskott av lågbeskattade inkomster för delägare i vissa utländska juridiska personer (39 a kap. IL) användas med tillägg för vissa särskilda bestämmelser. Det som läggs till är att utländska allmänna skatter inte får dras av, att räkenskapsenlig avskrivning kan tillämpas utan krav på att

³ SCB, Aktieägarstatistik (2018).

avdragen ska finnas i bokslutet, att reglerna om avsättning till periodiseringsfond inte får tillämpas samt att den utdelning som är ifråga och anståndsbelopp vid utgången av beskattningsåret inte får ingå i resultatet.

För att få anstånd med kupongskatt fordras således att det utländska bolaget beräknar ett resultat som om svenska skatteregler hade gällt. Det betyder att bolaget måste göra en detaljerad jämförelse mellan det egna landets skatteregler och svenska skatteregler. Tidsåtgången och kostnaden för detta skiljer sig troligen åt mellan olika bolag. Skillnaden är exempelvis beroende av hur stora bolagen är, om de ingår i en koncern, vilken slags verksamhet de bedriver samt hur stor skillnaden är mellan skattereglerna i bolagens respektive hemstater å ena sidan och de svenska reglerna å den andra. Eftersom skillnaden troligen är stor mellan olika bolag när det gäller hur stora resurser som måste läggas på att beräkna resultaten enligt svenska regler är det svårt att göra en bedömning av den administrativa kostnaden för ett genomsnittligt företag. En uppskattning av en genomsnittlig administrativ kostnad görs således utifrån förutsättningen att det är stor spridning mellan de företag med de lägsta administrativa kostnaderna och de som har de högsta kostnaderna. En mycket grov uppskattning, med en bred osäkerhetsmarginal, är att tidsåtgången för ett genomsnittligt företag är tio timmar.

Den analysen av skillnaderna mellan skattereglerna i företagets hemland och de svenska skattereglerna, samt den efterföljande sammanställningen, måste göras av en kvalificerad jurist. Enligt SCB:s lönestatistik för yrkesgrupper (SSYK) uppgick den genomsnittliga månadslönen för en jurist år 2017 till 50 300 kronor. Med antagandet att ett genomsnittligt företag utöver de direkta lönekostnaderna även har rörliga tilläggs-kostnader för till exempel löneskatter och försäkringar som motsvarar 50 procent av lönen uppskattas timkostnaden till 470 kronor ($50\,300/160 \times 1,5 \approx 470$).

Utifrån resonemanget och antagandena ovan uppskattas kostnaden för ett genomsnittligt företag för att få anstånd med kupongskatt till 4 700 kronor.

Gränsen för lönsamhet

En ansökan om anstånd är värd att lämna in först om de minskade kostnaderna som följer av detta är större än kostnaden för att ansöka om anstånd. Denna kalkyl ser olika ut för företag som har ett underskott av verksamheten ett enstaka år och företag som har ett permanent underskott, dvs. ett företag som aldrig går med vinst enligt det beräkningssätt som gäller i detta sammanhang.

För företag som har ett underskott ett enstaka år måste kostnaden för att ansöka om anstånd vara mindre än den ränta som en alternativ placering av anståndsbeloppet hade gett. Med antagandet att alternativräntan är 2 procent betyder det att kupongskatten måste uppgå till 235 000 kronor

(4 700/0,02=235 000) för att det i teorin ska vara ekonomiskt motiverat att ansöka om anstånd under ett år.⁴

För företag som har ett permanent underskott blir det däremot enligt den ovanstående uppskattningen teoretiskt lönsamt att ansöka om ett årligt anstånd så länge kupongskatten är minst lika stor som kostnaden för att ansöka om anstånd, dvs. 4 700 kronor.

Ovan konstateras att det finns en absolut gräns för när det är lönsamt att ansöka om anstånd. Om det finns ett positivt samband mellan storleken på utdelningen och storleken på företaget som erhåller utdelningen, medför konstaterandet ovan att gränsen för när det är lönsamt att ansöka om anstånd är högre för stora företag än för mindre företag. Samtidigt är den genomsnittliga kostnaden för att räkna om resultatet efter svenska regler sannolikt större för stora företag. Att gränsen för lönsamhet att ansöka om anstånd kan antas vara lägre i genomsnitt för mindre företag vägs således upp av lägre kostnader för att ansöka. Med hänsyn till detta och mot bakgrund av att de föreslagna reglerna är neutrala med avseende på företagsstorlek finns ingen anledning, och heller ingen möjlighet, att i utformningen av reglerna ta särskild hänsyn till mindre företag.

Totalkostnad för företagen

Det totala antalet ansökningar om anstånd uppskattas ovan till 500 per år. Det betyder att den totala årliga kostnaden för företagen kan uppskattas till 2 miljoner kronor per år ($500 \times 4\,700 \approx 2$ miljoner kronor).

6.4 Effekter för enskilda och offentlig sektor

Anståndssystemet kommer att ge utländska juridiska personer möjlighet till anstånd om dessa går med förlust. När det gäller utländska fysiska personer finns det inte någon sådan möjlighet. Förslaget förväntas därför inte ha några direkta effekter för enskilda och offentlig sektor.

6.5 Konsekvenser för den ekonomiska jämställdheten mellan kvinnor och män

Det övergripande målet för regeringens jämställdhetspolitik är att kvinnor och män ska ha samma makt att forma samhället och sitt eget liv. Utifrån det övergripande målet arbetar regeringen efter sex delmål. Det andra jämställdhetspolitiska delmålet är ekonomisk jämställdhet. Kvinnor och män ska ha samma möjligheter och villkor i fråga om betalt arbete som ger ekonomisk jämställdhet livet ut.

De som direkt berörs av förslaget är utländska juridiska personer. Utländska fysiska personer berörs indirekt, i egenskap av ägare, anställda

⁴ I forskningslitteraturen finns det dock artiklar som tyder på att företagen inte alltid reagerar på ekonomiska incitament när det gäller senareläggning av beskattning. Se till exempel Edgerton, J. (2010). Investment incentives and corporate tax asymmetries. *Journal of Public Economics*, 94(11-12), 936-952. Zwick, E. (2018). The Costs of Corporate Tax Complexity (No. w24382). National Bureau of Economic Research.

eller som kunder till de direkt berörda företagen. En eventuell indirekt påverkan bedöms dock vara marginell, vilket gör att förslaget inte bedöms påverka den ekonomiska jämställdheten mellan kvinnor och män.

6.6 Förslagets andra effekter

Förslaget förväntas inte leda till några nämnvärda effekter för sysselsättning, fördelningen integrationspolitiska mål eller miljön. Detta eftersom förslaget inte leder till någon definitiv skattelättnad.

6.7 Effekter för myndigheter och de allmänna förvaltningsdomstolarna

Det föreslagna systemet om anstånd när det gäller kupongskatt kommer att få effekter för Skatteverket. Myndigheten behöver kontrollera den skattskyldiges uppgifter angående innehållen kupongskatt och beräkning av underskott. För att anståndssystemet ska fungera som avsett behöver Skatteverket även granska ansökningarna.

Det är inte enkelt att uppskatta hur många ansökningar om anstånd som kan tänkas inkomma till Skatteverket varje år. I avsnitt 6.2 uppskattas att det är 500 företag som kan förväntas ansöka om anstånd per år. Vid antagandet om 20 procents avslag på ansökningarna kommer anstånd beviljas i 400 fall. För efterföljande år antas samma antal nya ansökningar inkomma. Därtill antas hälften av de som fått beviljade anstånd, 200 stycken, inkomma med handlingar som styrker rätten till förlängt anstånd. Tidsåtgången bedöms därmed öka från år till år beroende på att anstånd förlängs.

Anta att granskningen av en nyinkommen ansökan om anstånd tar tre arbetstimmar. Granskningar som inkommer till stöd för ett förlängt anstånd antas ta två arbetstimmar eftersom det i dessa fall bara handlar om att granska räkenskaper. Tidsåtgången för år 1 blir då 2 000 timmar (500×4) vilket motsvarar cirka 1 årsarbetskraft. År 2 blir tidsåtgången lika stor för de nyinkomna ansökningarna, 2 000 timmar, och därutöver tillkommer 400 timmar för granskning av de handlingar som inkommer avseende förlängning (200×2). Total tidsåtgång år 2 blir 2 400 timmar, eller cirka 1,2 årsarbetskrafter. För år 3 ökar tidsåtgången ytterligare till 2 600 timmar ($500 \times 4 + 600 / 2 \times 2$) eller 1,3 årsarbetskrafter. Med en årsarbetskraftskostnad om 700 000 kronor uppgår den totala kostnaden införandeåret till 840 000 kronor ($1,2 \times 700\,000$) och till cirka 910 000 kronor efter tre år när antalet ansökningar om anstånd förväntas ha stabiliserats ($1,3 \times 700\,000$).

Därutöver tillkommer en engångskostnad för Skatteverket i form av informationsmaterial, blankettframställning, utbildning av personal etc. som totalt kan uppskattas till 500 000 kronor. Tillkommande kostnader kan hanteras inom myndighetens befintliga ekonomiska ramar.

Kronofogdemyndigheten kan komma att beröras genom en ökning av antalet indrivningsärenden som innefattar begäran om handräckning. Som beskrivs i avsnitt 6.1 medför införandet av anstånd med betalning av

kupongskatt att uppbördssäkerheten försämras. Detta kan i sin tur medföra en ökning av antalet restföringar. Hur stor denna ökning kan komma att bli och dess påverkan på Kronofogdemyndigheten är svår att uppskatta. Bedömningen är att det inte sker någon stor ökning i antalet ärenden. De ärenden som tillkommer kan dock bli administrativt betungande eftersom de kan innefatta begäran om handräckning till annat land. Tillkommande kostnader kan hanteras inom myndighetens befintliga ekonomiska ramar.

För de allmänna förvaltningsdomstolarna – eller närmare bestämt för Förvaltningsrätten i Falun som är den förvaltningsrätt som handlägger ärenden om kupongskatt – kan förslaget medföra en mindre ökning av antalet överklagade ärenden. Det är rimligt att anta att cirka 10 procent av de meddelade avlagen överklagas, vilket motsvarar cirka 30 nya mål per år. Även Kammarrätten i Sundsvall kan få viss ökad måltillströmning. Det medför en kostnadsökning för Sveriges Domstolar med ca 600 000 kronor. Tillkommande kostnader kan hanteras inom domstolarnas befintliga ekonomiska ramar.

6.8 Förslagets förenlighet med EU-rätten

Syftet med förslaget är att säkerställa att det svenska uttaget av kupongskatt är förenligt med EU-rätten. Bedömningen är att förslaget uppnår detta syfte.

6.9 Övriga effekter

I lagrådsremissen föreslås ett anståndssystem för kupongskatt när en skattskyldig utländsk juridisk person har ett underskott det beskattningsår då utdelningen lämnas. Det är inte helt enkelt att överblicka effekterna av de föreslagna anståndsreglerna när det gäller riskerna för skattebortfall. I detta avsnitt görs dock ett försök att beskriva möjliga beteendeförändringar och resultatet av dessa.

Det kan konstateras att i de fall det utländska företaget som tagit emot utdelningen upphör med sin verksamhet utan att kunna betala kupongskatten blir anståndet i praktiken definitivt. Detsamma gäller om den skattskyldige aldrig kommer att uppvisa ett överskott i framtiden. Anståndsbeloppet kommer då inte att återföras och Sveriges anspråk på andraledsbeskattning kommer inte att effektueras. En fråga som uppkommer är då om det finns en reell risk att utländska företag kommer att kunna utnyttja denna effekt genom skatteplanering.

Koncernbidrag och motsvarande regler om utjämning av resultatet inom en koncern bedöms inte kunna användas för att uppnå ett evigt anstånd. Det följer av att den utländska juridiska personens resultat ska räknas om i enlighet med svenska regler, och för tillämpning av reglerna om koncernbidrag krävs att mottagaren är skattskyldig i Sverige. En betalning motsvarande ett svenskt koncernbidrag kommer således inte att betraktas som en kostnad som får dras av vid beräkningen av om det uppkommit ett underskott, utan sannolikt i stället ses som ett tillskott som inte får dras av.

Företag som i sitt hemland är föremål för en konsoliderad inkomstbeskattning ska vid beräkningen av underskottet ta hänsyn till samtliga företag som ingår i konsolideringen. Det innebär att det saknas möjlighet till skatteplanering med anstånd genom allokering av kostnader inom en konsoliderad företagsgrupp.

Anståndsmöjligheterna kan dock innebära incitament för utländska koncerner att samla sitt aktieinnehav i bolag som uppvisar underskott, och likvidera dessa när underskottet är utnyttjat. Möjligheterna till och de företagsekonomiska vinsterna med ett sådant förfarande är till största delen beroende på hur lagstiftningen i hemstaten är utformad. I Sverige har vi till exempel regler som syftar till att motverka handel med underskotts företag, vilket minskar den beskrivna risken.

7 Författningskommentar

7.1 Förslaget till lag om ändring i kupongskattelagen (1970:624)

28 §

Paragrafen, som är ny, innehåller villkor som ska vara uppfyllda för att en utländsk juridisk person som är skattskyldig för utdelning ska beviljas anstånd med betalning av kupongskatt för en viss utdelning.

Som första villkor för anstånd gäller enligt *första stycket första punkten* att personen sedan utdelningstillfället hör hemma i en medlemsstat i EU (*punkt a*), i en stat inom EES som har ingått en särskild överenskommelse med Sverige eller EU om ömsesidigt bistånd för indrivning av skattefordringar (*punkt b*) eller i en stat som har ingått ett skatteavtal med Sverige som innehåller artiklar om informationsutbyte och bistånd med indrivning av skattefordringar (*punkt c*). Den skattskyldige ska således ha varit hemmahörande i en eller flera av dessa stater från och med utdelningstillfället och oavbrutet fram till och med det att frågan om anstånd prövas. Vad som avses med utdelningstillfälle anges i 2 § första stycket.

Som ett andra villkor för anstånd gäller enligt *första stycket andra punkten* att kupongskatt har innehållits eller 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 28 c–28 e §§. Med beskattningsår avses den period för vilken inkomstbeskattning sker enligt lagstiftningen i den stat där den utländska juridiska personen hör hemma, se kommentaren till 28 d §.

I *andra stycket* anges förutsättningarna för en utländsk juridisk person att beviljas ett nytt anstånd i de fall den skattskyldige har ett tidigare beviljat anstånd. För att beviljas ett nytt anstånd ska villkoren i första stycket första punkten vara uppfyllda, dvs. personen ska ha varit hemmahörande i en eller flera av de stater som avses där från och med utdelningstillfället och oavbrutet fram till dess Skatteverket prövar ansökan om nytt anstånd. Det ska även finnas ett anståndsutrymme det beskattningsår som följer närmast efter det beskattningsår vars anståndsutrymme ligger till grund för det tidigare beviljade anståndet. Om den skattskyldige har beviljats anstånd avseende en utdelning år X1 är det 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 anståndsutrymmet ska beräknas framgår av 28 c–28 e §§.

Av *tredje stycket* framgår att ett sådant bistånd som avses i första stycket 1 b och c ska ha en räckvidd som är likartad med den som föreskrivs i rådets direktiv 2010/24/EU av den 16 mars 2010 om ömsesidigt bistånd för indrivning av fordringar som avser skatter, avgifter och andra åtgärder (indrivningsdirektivet). Vid en bedömning av om ett avtal av aktuellt slag föreskriver ett bistånd vars räckvidd är likartad med den som föreskrivs i indrivningsdirektivet, ska det bland annat beaktas att biståndet enligt

indrivningsdirektivet gäller i princip alla skatter och avgifter som tas ut av en medlemsstat samt att indrivningsåtgärder utgör en del av det bistånd som ges.

Paragrafen behandlas i avsnitt 5.3.1 och 5.3.7.

28 a §

Paragrafen, som är ny, gäller vid ansökningar om anstånd med att betala kupongskatt för en viss utdelning som har påförts i efterhand med stöd av 26 §. För att paragrafen ska vara tillämplig krävs att påföringen har skett efter utgången av det beskattningsår som följer närmast efter det beskattningsår när utdelningstillfället inträffade. Om den skattskyldige får en utdelning år X1 och kupongskatt påförs i efterhand år X3 eller senare är paragrafen således tillämplig, men inte om påföring sker X1 eller X2.

I de fall som avses i paragrafen krävs att det finns ett anståndsutrymme för det beskattningsår när utdelningstillfället inträffade, och att övriga villkor i 28 § 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 påföringen år X5 ska det således finnas anståndsutrymme för X1 (enligt 28 § 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 påföringen skedde, dvs. år X5 i exemplet.

Paragrafen behandlas i avsnitt 5.3.1 och 5.3.8.

28 b §

Av paragrafen, som är ny, framgår att om kupongskatt har tagits ut med stöd av den s.k. bulvanregeln i 4 § tredje stycket ska anstånd med betalning av kupongskatt inte beviljas.

Paragrafen behandlas i avsnitt 5.3.1.

28 c §

Paragrafen, som är ny, 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 (28 § 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 (28 § andra stycket).

Anståndsutrymmet består enligt *första stycket* av resultatet av en beräkning av fyra poster. Den första posten består av kupongskatten som har innehållits eller betalats och som den skattskyldige har ansökt om anstånd med betalningen av (*första punkten*). Kupongskatten ska vara hänförlig till utdelning under det aktuella beskattningsåret. Även kupongskatt som har påförts i efterhand enligt 26 § efter det aktuella beskattningsåret omfattas av punkten, under förutsättning att påföringen avser utdelning under beskattningsåret. Det kan vara fråga om en eller flera utdelningar under ett visst beskattningsår. Om kupongskatt för en utdelning har innehållits eller betalats men därefter till viss del återbetalats

till den skattskyldige, som sedan ansöker om anstånd, ska bara den kupongskatt som inte har återbetalats ligga till grund för beräkningen av anståndsutrymmet (se avsnitt 5.3.2). Denna post ska adderas med anståndsbelopp vid utgången av beskattningsåret, som består av den andra posten (*andra punkten*). Om en ansökan om anstånd avser en utdelning under år X2, och ansökan om anstånd ges in år X3, är det anståndsutrymmet X2 som är avgörande för rätten till anstånd. I detta exempel avser punkten anstånd som har beviljats under X2 och som fortfarande löper på vid årets utgång. Anstånd som har beviljats under X2 kan till exempel avse utdelning under X1 eller nytt anstånd i stället för ett anstånd som löpte ut under X1. Om den skattskyldige har beviljats flera anstånd under beskattningsåret ska det totala anståndsbeloppet adderas med första posten.

Summan av dessa två poster ska subtraheras med summan av de tredje och fjärde posterna. Den tredje posten består av den skattskyldiges resultat 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. Av 28 d § framgår hur den skattskyldiges resultat ska beräknas. 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 kupongskatt hänförlig 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.

Av *andra stycket* framgår att resultatet enligt första stycket tredje punkten ska multipliceras med kupongskattesatsen innan det dras av ifrån summan av posterna enligt 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 kupongskatt har tagits ut på utdelningen. Om den skattskyldige har ansökt om ett nytt anstånd för ett tidigare beviljat anstånd följer av andra meningen att det är den skattesats som skulle ha tagits ut på en utdelning om utdelningstillfället hade inträffat vid tiden för ansökan som resultatet ska multipliceras med. Låt säga att den skattskyldige får en utdelning år X1 med 100. Kupongskattesatsen vid utdelningstillfället är 15 procent och den skattskyldige ansöker år X2 om, och beviljas, anstånd med betalning av kupongskatten 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 kupongskatt 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.

I tredje stycket regleras hur första stycket andra punkterna ska tillämpas när anståndsutrymmet ska beräknas i förhållande till kupongskatt som har påförts i efterhand vid en sådan tidpunkt som avses i 28 a §, dvs. i förhållande till kupongskatt som påförts i efterhand om påföringen har skett efter utgången av det beskattningsår som följer närmast efter det beskattningsår när utdelningstillfället inträffade. Stycket gäller inte vid beräkning av anståndsutrymmet för det beskattningsår när utdelningstillfället inträffade, utan bara för efterföljande år, fram till beskattningsåret för påföringen. Kupongskatten hänförlig till den aktuella utdelningen ska enligt andra meningen anses vara ett sådant anståndsbelopp som avses i första stycket andra punkten till den del skatten ryms inom anståndsutrymmet för utdelningsåret. Effekten av detta är att kupongskatten ökar anståndsutrymmet för efterföljande beskattningsår till den del den ryms inom anståndsutrymmet för utdelningsåret. Av sista meningen framgår att samma metod ska tillämpas för efterföljande år. Det innebär att till den del anståndsbeloppet enligt andra meningen ryms inom anståndsutrymmet för det beskattningsår som följer efter det beskattningsår när utdelningstillfället inträffade ska det anses utgöra ett anståndsbelopp enligt första stycket andra punkten. Följande exempel kan illustrera tillämpningen.

Den utländska juridiska personen A får år X1 en utdelning med 200. Först år X5 påförs A kupongskatt i efterhand med 30. Enligt 28 och 28 a §§ krävs för anstånd med betalning av kupongskatten 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 kupongskatten för utdelningsåret, se kommentaren till andra stycket). Anståndsutrymmet X1 uppgår till 25 (kupongskatten 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 kupongskatten 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 kupongskatten på 30.

Paragrafen behandlas i avsnitt 5.3.2.

28 d §

Paragrafen, som är ny, innehåller bestämmelser om hur den skattskyldiges resultat ska beräknas. Det följer av 28 c § att detta resultat, om det är positivt, har betydelse för beräkningen av anståndsutrymmet. Även resultat som inte är positiva har vid tillämpning av 28 e §, som reglerar beräkningen av anståndsutrymmet när den skattskyldige ingår i en

företagsgrupp som är föremål för konsoliderad inkomstbeskattning i sin hemstat, betydelse för denna beräkning.

Som huvudregel vid beräkningen av om det har uppkommit ett underskott gäller att bestämmelserna i 39 a kap. 10–12 §§ inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, ska tillämpas. Den utländska juridiska personens resultat ska således beräknas på motsvarande sätt som vid inkomstbeskattningen när det ska göras en beräkning av lågbeskattad inkomst i en utländsk juridisk person. Vid beräkningen gäller att den utländska juridiska personen ska behandlas som ett svenskt aktieföretag som har motsvarande inkomster och utgifter i Sverige och som inte är ett investmföretag. 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 5.3.3). 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. 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.

Paragrafen behandlas i avsnitt 5.3.3.

28 e §

I paragrafen, som är ny, finns bestämmelser om beräkningen av anståndsutrymmet när den skattskyldige ingår i en företagsgrupp som är föremål för konsoliderad inkomstbeskattning i sin hemstat. I denna situation 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 28 c § första stycket ska beräknas för varje företag och sedan summeras. Det innebär till exempel att om ett annat företag i företagsgruppen än det som har ansökt om anstånd har fått en utdelning ska den innehållna eller betalade kupongskatten hänförlig till utdelningen bara ingå i beräkningen av anståndsutrymmet om företaget i fråga har ansökt om anstånd med betalning av kupongskatten (28 c § första stycket första punkten). Vidare ska anståndsbelopp vid utgången av beskattningsåret för samtliga företag i företagsgruppen beaktas (28 c § första stycket andra punkten). När det gäller resultatet ska det beräknas för varje företag med tillämpning av 28 d §. Även resultat som inte är positiva

ska beaktas vid summeringen av posten enligt 28 c § första stycket 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 28 c § andra stycket ska multipliceras med summan av resultaten för företagen i företagsgruppen.

Paragrafen behandlas i avsnitt 5.3.2.

28 f §

I paragrafen, som är ny, 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 kupongskatt som har påförts i efterhand vid en sådan tidpunkt som avses i 28 a § beviljas, enligt *andra stycket*, anstånd med ett belopp som motsvarar det anståndsutrymme som är lägst för de beskattningsår som ligger till grund för ansökan.

Tredje stycket reglerar situationen då en skattskyldig har rätt till återbetalning enligt 27 § av kupongskatt som omfattas av ett beviljat anstånd. Om en ansökan om återbetalning enligt fjärde stycket i den hänvisade paragrafen kommer in till Skatteverket efter att anstånd har beviljats avseende samma kupongskatt och återbetalning skett på grund av anståndsbeslutet ska återbetalning inte ske. I stället ska beviljat anstånd sättas ned i motsvarande utsträckning.

Paragrafen behandlas i avsnitt 5.3.4.

28 g §

Paragrafen, som är ny, innehåller bestämmelser om återbetalning av kupongskatt när den skattskyldige har beviljats anstånd enligt 28 § första stycket, dvs. när kupongskatt har innehållits eller betalats för en utdelning.

Enligt bestämmelsen har den skattskyldige rätt till återbetalning av kupongskatt motsvarande anståndsbeloppet. Vid en återbetalning på grund av anstånd tillämpas 27 § sjätte och åttonde styckena. Av sjätte stycket i den hänvisade paragrafen följer att frågan om återbetalning får anstå intill dess att det har avgjorts om den skattskyldige är skattskyldig för utdelningen enligt inkomstskattelagen. I åttonde stycket samma paragraf finns en hänvisning till vissa bestämmelser i skatteförfarandelagen (2011:1244) när den som har rätt till återbetalning av kupongskatt också är skyldig att betala kupongskatt eller annan skatt enligt skatteförfarandelagen. Då gäller till exempel de hinder för återbetalning som anges i 64 kap. skatteförfarandelagen.

Paragrafen behandlas i avsnitt 5.3.5.

28 h §

I paragrafen, som är ny, regleras hur lång tid anståndet ska gälla.

Av *första stycket* framgår att anståndet som huvudregel gäller till och med fyra månader efter utgången av det beskattningsår som följer närmast efter det beskattningsår vars anståndsutrymme ligger till grund för anstånd.

För en utländsk juridisk person med kalenderår som beskattningsår innebär bestämmelsen följande. Anta att en utdelning lämnas den 1 maj 2020. Vid en ansökan om anstånd är det anståndsutrymmet avseende

beskattningsåret 2020 som ska bedömas. Om anstånd beviljas gäller anståndet till och med fyra månader efter utgången av det beskattningsår som följer på 2020, dvs. fyra månader efter utgången av 2021, vilket blir till och med den 30 april 2022.

Saknas det tillförlitliga uppgifter om det efterföljande beskattningsårets längd, ska det anses vara lika långt som det beskattningsår som underskottet avser. Det innebär till exempel att om den skattskyldige påstår att det efterföljande beskattningsåret är längre än det beskattningsår vars anståndsutrymme ligger till grund för anstånd, och det inte finns tillförlitliga uppgifter som stödjer detta, ska det efterföljande beskattningsåret i stället anses vara lika långt som det beskattningsår som anståndsutrymmet avser.

I *andra stycket* behandlas anståndstiden när det gäller ansökningar om anstånd med betalning av kupongskatt som har påförts i efterhand vid en sådan tidpunkt som avses i 28 a §. I dessa fall ska anståndstiden gälla fram till och med fyra månader efter utgången av det beskattningsår då påföringen skedde. Saknas det tillförlitliga uppgifter om längden på det beskattningsår då påföringen skedde, ska det anses vara lika långt som det beskattningsår som det senaste beskattningsår vars anståndsutrymme ligger till grund för anståndet.

Paragrafen behandlas i avsnitt 5.3.6.

28 i §

I paragrafen, som är ny, anges att om den skattskyldige ansöker om ett nytt anstånd innan anståndstiden enligt 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 första stycket har löpt ut.

Detta innebär att om den utländska juridiska personen i exemplet under 28 h § ovan till exempel den 1 februari 2022 ansöker om ett nytt anstånd på grund av ett, enligt personen, befintligt anståndsutrymme under 2021, gäller anståndet fram till dess att Skatteverket har meddelat beslut med anledning av ansökan, om Skatteverket meddelar beslut efter den 30 april 2022. Om Skatteverket avslår ansökan exempelvis redan den 1 april 2022 löper anståndet vidare enligt huvudregel i första stycket, dvs. månaden ut.

Paragrafen behandlas i avsnitt 5.3.6.

28 j §

Enligt paragrafen, som är ny, ska ett anstånd upphöra om den skattskyldige begär det.

Paragrafen behandlas i avsnitt 5.3.6.

28 k §

Paragrafen, som är ny, 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 2020 blir således den sista dagen för att ansöka om anstånd den 31 december 2021. Paragrafen är bara

tillämplig när den skattskyldige ansöker om anstånd med betalning av kupongskatt för en viss utdelning den första gången. Om den skattskyldige sedan tidigare har beviljats anstånd och vill ha ett nytt anstånd avseende samma utdelning gäller inte den i paragrafen angivna tidsfristen. I det fallet gäller att den skattskyldige ska ansöka om ett nytt anstånd innan anståndstiden löper ut (28 h §).

I *andra stycket* finns särskilda bestämmelser som gäller för ansökningar om anstånd med betalning av kupongskatt som har påförts i efterhand enligt 26 §. I dessa fall ska ansökan om anstånd senast ha kommit in till Skatteverket vid utgången av det beskattningsår när påföringen skedde. Om påföringen har skett när mindre än fyra månader återstår av detta beskattningsår ska dock ansökan ha kommit in fyra månader efter påföringen. Innebörden av denna reglering är att den skattskyldige alltid har minst fyra månader på sig från påföringen med att ge in ansökan.

Enligt *tredje stycket* gäller inte de särskilda bestämmelser i *andra stycket* om påföringen av kupongskatt i efterhand har skett under samma beskattningsår som det beskattningsår utdelningstillfället inträffade. Det innebär att huvudregeln i första stycket ska tillämpas i dessa fall.

Paragrafen behandlas i avsnitt 5.3.8.

28 l §

Paragrafen, som är ny, innehåller bestämmelser om betalning av kupongskatt när anståndstiden löper ut eller anståndet upphör. Paragrafen har utformats med ledning av 26 §, där det finns bestämmelser om betalning när kupongskatt påförs i efterhand i andra fall. Av 28 h och 28 i §§ framgår när anståndstiden löper ut och av 28 j § när anståndet upphör.

När anståndstiden löper ut eller anståndet upphör ska Skatteverket enligt *första stycket* förelägga den skattskyldige att inom två månader från den dag då denne fick del av föreläggandet betala kupongskatten. Detta gäller dock inte till den del den skattskyldige beviljas ett nytt anstånd. Om den skattskyldige har anstånd med 100 och beviljas ett nytt anstånd med 50 ska Skatteverket således förelägga den skattskyldige att betala kupongskatt om 50. Om den skattskyldige ansöker om ett nytt anstånd och anståndet förlängs enligt 28 i § *andra stycket* ska Skatteverket, till den del ansökan avslås, förelägga den skattskyldige att betala kupongskatten först när det förlängda anståndet upphör.

Betalning ska ske inom den tid som i övrigt gäller för påförande av kupongskatt i efterhand.

Av *andra stycket* följer att om den skattskyldige bestrider skattekravet ska denne inom den tid som anges i första stycket invända mot kravet hos Skatteverket. Invändning ska således göras inom två månader från den dag då den skattskyldige fick del av föreläggandet. Om den skattskyldige invänder mot föreläggandet ska Skatteverket fatta beslut i frågan. Beslutet ska delges den skattskyldige och denne ska, om kupongskatt ska betalas, på nytt föreläggas att inom en viss tid betala skatten.

Enligt *tredje stycket* ska kupongskatt som inte betalas inom utsatt tid lämnas för indrivning. I dessa fall tillämpas 22 § *andra-fjärde styckena*. Det hänvisade lagrummet innehåller bestämmelser som tillämpas vid indrivning av obetalad kupongskatt även i andra fall. Av dessa framgår att indrivning inte behöver begäras för ringa belopp (22 § *andra stycket*), att lagen (1993:891) om indrivning av statliga fordringar ska tillämpas och att

verkställighet får ske enligt utsökningsbalken (22 § tredje stycket). Vidare framgår att den skattskyldige är skyldig att betala kupongskatten även om Skatteverkets beslut överklagas (22 § fjärde stycket).

Paragrafen behandlas i avsnitt 5.3.9.

Sammanfattning av promemorian

I promemorian lämnas förslag om ett nytt system för uppskov med kupongskatt vid utdelning till ett utländskt företag som uppvisar underskott för det aktuella beskattningsåret. Förslaget föranleds av EU-domstolens dom i mål C-575/17, Sofina SA m.fl., där domstolen uttalar att det inte är förenligt med den fria rörligheten för kapital att utdelning till bolag i en annan stat beläggs med källskatt samtidigt som en motsvarande utdelning till ett bolag med hemvist i landet tas upp inom ramen för vanlig bolagsbeskattning och därmed bara beskattas om det uppkommer ett överskott.

Avdrag för uppskovsbelopp föreslås kunna göras efter ansökan till Skatteverket. Möjligheten bör stå öppen för utländska juridiska personer med hemvist inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet eller i en stat med vilken Sverige ingått ett skatteavtal som innehåller artiklar om informationsutbyte och bistånd med indrivning av skatt. För att den skattskyldige ska få avdrag bör gälla att denne kan styrka att kupongskatt har innehållits eller betalats för en viss utdelning och att det har uppkommit ett underskott för det beskattningsår då utdelningstillfället inträffade. Vid bedömningen av om det har uppkommit ett underskott bör resultatet beräknas enligt svenska regler.

Uppskovsbeloppet ska motsvara utdelningen i fråga, men kan aldrig vara högre än beskattningsårets underskott. Tidigare beviljade uppskovsbelopp avseende samma beskattningsår ska också beaktas.

Ett beviljat avdrag för uppskovsbelopp föreslås återföras till beskattning fyra månader efter utgången av det beskattningsår som följer närmast efter det beskattningsår vars underskott ligger till grund för det uppskovsbelopp som ska återföras. Om förutsättningar fortfarande finns kan den skattskyldige få ett nytt avdrag för uppskovsbelopp.

Förslaget föreslås träda i kraft den 1 januari 2020.

Förslag till lag om ändring i kupongskattelagen (1970:624)

Härigenom föreskrivs i fråga om kupongskattelagen (1970:624)¹ att det ska införas sju nya paragrafer, 28–28 f §§, och närmast före 28 § och 28 b–28 e §§ nya rubriker av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

Avdrag för uppskovsbelopp

28 §²

En utländsk juridisk person som är skattskyldig för utdelning får göra avdrag för uppskovsbelopp om

1. personen sedan utdelningstillfället hör hemma i

a) en medlemsstat i Europeiska unionen (EU),

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

c) en stat som med Sverige har ingått ett skatteavtal som innehåller en artikel om informationsutbyte och som med Sverige eller med EU har ingått en särskild överenskommelse om ömsesidigt bistånd för indrivning av skattefordringar,

2. kupongskatt har innehållits eller betalats för en viss utdelning, och

3. det har uppkommit ett underskott för det beskattningsår när utdelningstillfället inträffade.

En utländsk juridisk person som har ett uppskovsbelopp som ska återföras eller är skattskyldig för ett återfört uppskovsbelopp enligt

¹ Senaste lydelse av lagens rubrik 1974:996.

² Tidigare 28 § upphävd genom 1982:193.

28 e § får göra avdrag för uppskovsbelopp om

1. personen sedan utdelningstillfället hör hemma i

a) en medlemsstat i EU,

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

c) en stat som med Sverige har ingått ett skatteavtal som innehåller en artikel om informationsutbyte och som med Sverige eller med EU har ingått en särskild överenskommelse om ömsesidigt bistånd för indrivning av skattefordringar, och

2. det har uppkommit ett underskott det beskattningsår som följer närmast efter det beskattningsår vars underskott ligger till grund för det uppskovsbelopp som ska återföras eller har återförts.

Ett sådant bistånd som avses i första stycket 1 b och c och andra stycket 2 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.

Den skattskyldige ska styrka att förutsättningarna för avdrag för uppskovsbelopp är uppfyllda.

28 a §

Ansökan om avdrag för uppskovsbelopp ska göras skriftligen hos Skatteverket senast vid utgången av det femte kalenderåret efter utdelningstillfället eller återföringen. Om kupongskatt har påförts i efterhand enligt 26 § ska ansökan om avdrag för uppskovsbelopp göras senast vid utgången av det femte kalenderåret efter påföringen.

Ansökan ska även anses som en ansökan om återbetalning enligt 28 d §.

28 b §

Vid beräkningen av om det har uppkommit ett underskott tillämpas 39 a kap. 10–12 §§ inkomstskattelagen (1999:1229). Vid beräkningen gäller att

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

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

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

4. utdelning som kupongskatt har innehållits eller betalats för och som den skattskyldige har ansökt om avdrag med uppskovsbelopp för ska dras av, och

5. uppskovsbelopp vid utgången av beskattningsåret ska dras av.

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 beräkningen göras för varje företag som ingår i konsolideringen. Vid beräkningen ska varje företag anses vara skattskyldigt. Det sammanlagda resultatet för de företag som ingår i den konsoliderade inkomstbeskattningen ska ligga till grund för beräkningen av om det har uppkommit ett underskott.

Uppskovsbeloppets storlek

28 c §

Uppskovsbeloppet motsvarar den utdelning för vilken kupongskatt har innehållits eller betalats eller det återförda uppskovsbeloppet.

Vid en prövning av ett nytt avdrag för uppskovsbelopp mot-

svarar uppskovsbeloppet det uppskovsbelopp som ska återföras enligt 28 e §.

Uppskovsbeloppet kan dock högst uppgå till ett belopp som motsvarar det uppkomna underskottet med avdrag för tidigare beviljade avdrag för uppskovsbelopp under beskattningsåret.

Om den skattskyldige ingår i en grupp av företag som är föremål för en konsoliderad inkomstbeskattning i den stat där den skattskyldige hör hemma, kan uppskovsbeloppet högst uppgå till ett belopp som motsvarar det uppkomna underskottet med avdrag för uppskovsbelopp som under beskattningsåret beviljats företaget som ingår i konsolideringen.

Underlaget för kupongskatt

28 d §

Om den skattskyldige får göra avdrag för uppskovsbelopp, ska underlaget för kupongskatt beräknas till ett belopp som motsvarar

1. utdelningen med avdrag för uppskovsbeloppet, om uppskovsbeloppet avser en utdelning, eller

2. det återförda uppskovsbeloppet med avdrag för det nya uppskovsbeloppet, om ett uppskovsbelopp har återförts till beskattning enligt 28 e §.

Den skattskyldige har då också rätt till återbetalning av den kupongskatt som innehållits eller betalats för mycket. Vid en sådan återbetalning tillämpas 27 § sjätte och åttonde styckena.

28 e §

Ett uppskovsbelopp ska återföras till beskattning fyra månader efter utgången av det beskattningsår som följer närmast efter det beskattningsår vars underskott ligger till grund för det uppskovsbelopp som ska återföras. Saknas tillförlitliga uppgifter om det efterföljande beskattningsårets längd, ska det anses vara lika långt som det beskattningsår som underskottet avser.

Om den skattskyldige ansöker om ett nytt avdrag för uppskovsbelopp innan återföring har skett, ska återföring ske först då Skatteverket prövar ansökan.

Om den skattskyldige begär det, ska hela eller delar av ett uppskovsbelopp återföras till beskattning.

28 f §

När ett uppskovsbelopp återförs till beskattning ska Skatteverket förelägga den skattskyldige att inom två månader från den dag då denne fick del av föreläggandet betala den kupongskatt som belöper på uppskovsbeloppet. Detta gäller dock inte till den del den skattskyldige beviljas avdrag för nytt uppskovsbelopp.

Om den skattskyldige bestrider skattekravet ska denne inom den tid som anges i första stycket invända mot kravet hos Skatteverket. Skatteverkets beslut med anledning av detta ska delges den skattskyldige och denne ska, om kupongskatt ska betalas, föreläggas att inom en viss tid betala skatten.

Kupongskatt som inte betalas inom utsatt tid ska lämnas för indrivning. I dessa fall tillämpas 22 § andra–fjärde styckena.

Förteckning över remissinstanserna (promemorian)

Efter remiss har yttranden inkommit från Domstolsverket, Euroclear Sweden AB, Finansinspektionen, Finansbolagens Förening, Fondbolagens Förening, Föreningen Svenskt Näringsliv, Förvaltningsrätten i Falun, , Kammarrätten i Sundsvall, Kommerskollegium, Konkurrensverket, Kronofogdemyndigheten, Näringslivets Regelnämnd, Näringslivets Skattedelegation, Regelrådet, Skatteverket, Stockholms universitet (Juridiska fakulteten), Svenska Bankföreningen och Swedish Private Equity & Venture Capital Association, SVCA.

Följande remissinstanser har inte svarat eller angett att de avstår från att lämna några synpunkter: FAR, Företagarna, Sparbankernas Riksförbund och Svenska Fondhandlareföreningen.

I utkastet lämnas förslag om ett nytt system för anstånd med betalning av kupongskatt vid utdelning till ett utländskt bolag som uppvisar underskott för det aktuella beskattningsåret. Förslaget föranleds av EU-domstolens dom i mål C-575/17, Sofina SA m.fl.

Anstånd föreslås kunna beviljas efter ansökan till Skatteverket. Möjligheten föreslås stå öppen för utländska juridiska personer hemmahörande 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 en stat som har ingått ett skatteavtal med Sverige som innehåller artiklar om informationsutbyte och bistånd med indrivning av skattefordringar. För att den skattskyldige ska få anstånd med betalning av kupongskatt ska denne kunna styrka att kupongskatt har innehållits eller betalats för en viss utdelning och att det finns ett anståndsutrymme. Vid beräkningen av om det finns ett anståndsutrymme ska det utländska bolagets resultat, utdelningar som den skattskyldige tagit emot under det aktuella beskattningsåret och tidigare beviljade anstånd beaktas. Det utländska bolagets resultat ska beräknas enligt svenska regler. Anståndsbeloppet uppgår till anståndsutrymmet.

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.

Förslaget föreslås träda i kraft den 1 januari 2020.

Utkastets lagförslag

Förslag till lag om ändring i kupongskattelagen
(1970:624)

Härigenom föreskrivs i fråga om kupongskattelagen (1970:624)¹ att det ska införas elva nya paragrafer, 28–28 j §§, och närmast före 28 §, 28 b §, 28 e §, 28 f §, 28 g §, 28 i § och 28 j § nya rubriker av följande lydelse.

*Nuvarande lydelse**Föreslagen lydelse****Anstånd med att betala kupongskatt***28 §²

Skatteverket ska bevilja en utländsk juridisk person anstånd med betalning av kupongskatt 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. kupongskatt har innehållits eller betalats för utdelningen, och

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

Om en utländsk juridisk person har ett tidigare beviljat anstånd med betalning av kupongskatt för en viss utdelning ska Skatteverket bevilja ett nytt anstånd under

¹ Senaste lydelse av lagens rubrik 1974:996.

² Tidigare 28 § upphävd genom 1982:193.

förutsättning att personen uppfyller villkoret i första stycket 1 och det finns ett anståndsutrymme 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.

28 a §

Om en ansökan om anstånd med betalning av kupongskatt för en viss utdelning avser kupongskatt som har påförts i efterhand enligt 26 § ska vid tillämpning av 28 § påföringen anses vara utdelnings-tillfället.

Beräkning av anståndsutrymmet

28 b §

Anståndsutrymmet ett visst beskattningsår utgörs av

– kupongskatt som har innehållits eller betalats och som den skattskyldige har ansökt om anstånd med betalningen av, och

– anståndsbelopp vid utgången av beskattningsåret,

minskat med

– den skattskyldiges resultat, om det är positivt, och

– anståndsbelopp motsvarande anstånd som beviljats under beskattningsåret.

Vid beräkningen av anståndsutrymmet ska den skattskyldiges resultat multipliceras med den skattesats med vilken kupongskatt har tagits ut på utdelningen. Om den skattskyldige har ett tidigare beviljat anstånd med betalning av kupongskatt för en viss utdelning

och ansökan avser ett nytt anstånd, ska resultatet multipliceras med den skattesats med vilken kupongskatt skulle ha tagits ut på en utdelning om utdelningstillfället hade inträffat samma dag som ansökan om anstånd gjordes.

28 c §

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

- 1. utländsk allmän skatt som avses i 16 kap. 19 § andra stycket inkomstskattelagen inte får dras av,*
- 2. förutsättningarna för räken-skapsenlig 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.*

28 d §

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 28 b § första stycket och 28 c § tillämpas på varje företag i konsolideringen. Även resultat som inte är positiva ska beaktas vid beräkningen. Summan av respektive post enligt 28 b § första stycket ska ligga till grund för beräkningen av anståndsutrymmet.

Anståndsbeloppets storlek

28 e §

Anstånd beviljas med ett belopp som motsvarar anståndsutrymmet.

28 f §

Om anstånd har beviljats enligt 28 § första stycket ska Skatteverket återbetala kupongskatt motsvarande anståndsbeloppet. Vid en sådan återbetalning tillämpas 27 § sjätte och åttonde styckena.

Anståndstiden

28 g §

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 den skattskyldige ansöker om ett nytt anstånd innan anståndstiden enligt första stycket 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 första stycket löper ut.

28 h §

Anståndet ska upphöra om den skattskyldige begär det.

Ansökan om anstånd

28 i §

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 kupongskatt har påförts i efterhand enligt 26 § ska ansökan

om anstånd ha kommit in till Skatteverket senast vid utgången av det beskattningsår som följer närmast efter det beskattningsåret när påföringen skedde.

Betalning av kupongskatt

28 j §

När anståndstiden löper ut eller anståndet upphör ska Skatteverket förelägga den skattskyldige att betala kupongskatten 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.

Om den skattskyldige bestrider skattekravet ska denne inom den tid som anges i första stycket invända mot kravet hos Skatteverket. Skatteverkets beslut med anledning av detta ska delges den skattskyldige och denne ska, om kupongskatt ska betalas, föreläggas att inom en viss tid betala skatten.

Kupongskatt som inte betalas inom utsatt tid ska lämnas för indrivning. I dessa fall tillämpas 22 § andra–fjärde styckena.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2020.

Förteckning över remissinstanserna (utkastet)

Bilaga 6

Efter remiss har yttranden inkommit från Domstolsverket, Fondbolagens Förening, Föreningen Svenskt Näringsliv, Förvaltningsrätten i Falun, , Kammarrätten i Sundsvall, Kommerskollegium, Konkurrensverket, Kronofogdemyndigheten, Näringslivets Regelnämnd, Näringslivets Skattedelegation, Regelrådet, Skatteverket, Stockholms universitet (Juridiska fakulteten), Svenska Bankföreningen och Swedish Private Equity & Venture Capital Association, SVCA.