

Finansdepartementet

103 33 Stockholm

Utkast till lagrådsremiss Anstånd med kupongskatt i vissa fall

Fi2019/02392/Si

1 Sammanfattning

Skatteverket tillstyrker att förslagen genomförs. Skatteverket lämnar dock vissa synpunkter på förslagen.

Synpunkterna gäller förslag till ändringar, förtydliganden och kompletteringar. Särskilt viktigt är verkets förslag om att anstånd ska bli definitiva om utländska juridiska personer upphör med sin verksamhet utan att ha uppvisat överskott.

2 Skatteverkets synpunkter

2.1 Ett anståndssystem för kupongskatt (5.2)

Skatteverket har i tidigare remissvar den 8 april 2019 (dnr 202 104597-19/112) på Finansdepartementets promemoria Uppskov med kupongskatt i vissa fall, Fi2019/00629/S1, lämnat synpunkter om ett system för uppskov för utländska juridiska personer som uppvisar underskott och som mottar skattepliktig utdelning enligt kupongskattelagen (1970:624), KupL. Skatteverket föreslog i det tidigare remissvaret att ett anståndssystem i stället bör införas. Skatteverkets inställning till ett anståndssystem är densamma som i tidigare remissvar.

2.2 Förutsättningar för anstånd vid påföring i efterhand (5.3.1)

Anståndsreglerna enligt skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL, förutsätter inte att skattskyldiga först erlägger skatten eller avgiften. Ett beslut om anstånd med betalning av viss skatt eller avgift tillgodoförs skattekontot genom en kreditering och registreras på förfalldagen (61 kap. 3 § SFL). Vid en påföring av kupongskatt i efterhand föreslås i utkastet till lagrådsremiss att möjligheten att bevilja anstånd blir beroende av att kupongskatt har innehållits eller betalats. Om en värdepapperscentral underlåtit att innehålla skatten enligt 10 § KupL kan Skatteverket enligt 26 § samma lag i stället förelägga den skattskyldige att betala skatten. Den föreslagna ordningen kan komma att medföra en onödig administrativ börda och praktiska problem för såväl Skatteverket som de skattskyldiga, samt en förlängd handläggningstid. Vid en påföring i efterhand bör det därför räcka med att den skattskyldige styrker att skattskyldighet för kupongskatt har uppkommit och att övriga förutsättningar för anstånd föreligger, så som att det finns ett tillräckligt stort anståndsutrymme (avsnitt 5.3.2). Ett sådant tillvägagångssätt skulle närmare motsvara förhållandena för en svensk juridisk person där någon skatt eller avgift inte ska tas ut när

personen uppvisar ett underskott eller ett nollresultat. Ett beviljat anstånd i en sådan situation ska inte medföra rätt till återbetalning eftersom den skattskyldige genom anståndet inte behövt betala någon kupongskatt.

Skatteverket föreslår därför att det blir möjligt att bevilja anstånd när kupongskatten påförs i efterhand även om någon kupongskatt inte har innehållits eller betalats. Skatteverket föreslår att bestämmelsen i 28 § första stycket andra punkten ges följande lydelse:

det i andra fall än när kupongskatten påförts i efterhand enligt 27 §, kupongskatt innehållits eller betalats för utdelningen, och

2.3 Olika behandling vid tillämpning av den s.k. bulvanregeln (5.3.1)

Enligt de föreslagna anståndsbestämmelserna kan anstånd även beviljas en utländsk juridisk person som beskattas med stöd av den så kallade bulvanregeln (4 § tredje stycket KupL). Svenska juridiska personer som beskattas enligt bulvanregeln ska betala kupongskatt oavsett om de är i skatteposition eller inte (KRNSU 2007-06-15, mål nr 575-05). Det gäller även för utländska juridiska personer. Det föreligger således inte olika behandling av svenska och utländska juridiska personer och den gällande utformningen av bestämmelserna i KupL strider därmed inte mot unionsrätten. Såsom förslagen är utformade kommer den utländska juridiska personen dock att medges anstånd samtidigt som den svenska juridiska personen inte omfattas av samma möjlighet (28 § första stycket KupL).

Av förarbetena till lagändringen 2016 i 4 § KupL och Högsta förvaltningsdomstolens uttalanden framgår att bulvanregeln kan tillämpas i skatteundrandragandesituationer.¹ Om utländska bulvaner beviljas anstånd så förtas dock verkningarna av bulvanregeln.

För att uppnå en unionsrättslig likabehandling och dessutom inte medge anstånd i skatteflyktsituationer föreslår Skatteverket att ett nytt stycke införs i 28 § KupL som undantar kupongskatt som tas ut med stöd av bulvanregeln från möjligheten att återbetalas genom ett anstånd. Skatteverket föreslår att ett nytt stycke införs i 28 § som ges följande lydelse:

Anstånd ska inte medges med betalning av kupongskatt som tas ut med stöd av 4 § tredje stycket.

2.4 Beräkning av anståndsutrymmet för skattskyldiga som ingår i en konsoliderad inkomstbeskattning som omfattar utländska fasta driftställen (5.3.2)

Det framgår inte av utkastet till lagrådsremiss om det med företag även avses utländska juridiska personers fasta driftställen. Frågan är därför om fasta driftställets resultat enligt 28 d § KupL ska ingå vid beräkningen av anståndsutrymmet för utländska juridiska personer.

¹ Enligt förarbetena till 4 § KupL ska bulvanregeln genomföra skatteflyktsbestämmelsen i artikel 1.2 i direktiv 2011/96/EU om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater, moder och dotterbolagsdirektivet (prop. 2015/16:14 s. 33 ff). Bulvanregeln bör därför tolkas mot bakgrund av den artikeln. Enligt Högsta förvaltningsdomstolen är omständigheterna i målet från den 19 oktober 2017, mål nr 1845-17, sådana att det inte kan uteslutas att fråga är om en sådan situation som artikel 1.2 i moder och dotterbolagsdirektivet är avsedd att träffa och att utdelningarna därför eventuellt skulle kunna träffas av bulvanregeln.

Skatteverket föreslår att det förtydligas att utländska juridiska personers fasta driftställens resultat ingår i beräkningen av anståndsutrymmet när detta ingår i den konsoliderade inkomstbeskattningen. Beräkningen av anståndsutrymmet kan annars ge ett missvisande resultat. Skatteverket förslår att bestämmelsen i 28 d § KupL ges följande lydelse:

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 inklusive fasta driftställen 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.

2.5 Nedsättning av kupongskatt och följdändringsbeslut av anståndsbeslutet (5.3.5)

Den utdelningsberättigade har rätt till återbetalning av kupongskatt enligt 27 § första stycket KupL om kupongskatt i annat fall än vad som avses i 9 § eller 16 § samma lag har innehållits med högre belopp än vad som ska betalas enligt avtal för undvikande av dubbelskattning. Trots att den utdelningsberättigade har rätt till återbetalning av kupongskatt ska någon återbetalning inte ske om ansökan om återbetalning enligt 27 § KupL inkommer efter att anstånd redan medgivits avseende samma sak och återbetalning skett på grund av anståndsbeslutet (avsnitt 5.3.5).

Det har inte föreslagits någon bestämmelse med innebörden att det beviljade anståndet ska kunna följdändras. Ett gynnande beslut får enligt 37 § förvaltningslagen (2017:900) ändras till nackdel för den enskilda under vissa förutsättningar. Skatteverket är tveksamt till om förvaltningslagens bestämmelser om ändring av beslut ger utrymme för Skatteverket att korrigera det tidigare medgivna anståndet när Skatteverket beslutar om återbetalning av kupongskatt enligt 27 § KupL. Det är därför i viss mån oklart hur anståndet ska hanteras.

Skatteverket föreslår att en bestämmelse införs som reglerar möjligheten att kunna följdändra ett anståndsbeslut. Skatteverket förslår att bestämmelsen i 28 e § KupL utökas med ett nytt stycke som ges följande lydelse:

Om kupongskatten sätts ned ska beviljat anstånd sättas ned i motsvarande mån.

2.6 Tidpunkt för bedömning av förutsättningar för anstånd vid påföring i efterhand (5.3.8)

En ansökan om anstånd med betalning av kupongskatt som har påförts i efterhand ska enligt 28 a § KupL bedömas utifrån förhållandena vid påföringen och inte utdelningstillfället. Som framgår av avsnitt 5.3.2 beräknas anståndsutrymmet utifrån fyra delposter. 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. Möjligheten att bevilja anstånd förutsätter vidare enligt avsnitt 5.3.1 att kupongskatt har innehållits eller betalats, vilket innebär att det är först när värdepapperscentralen innehållit respektive den skattskyldige har betalat kupongskatten som anstånd kan beviljas.

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 (dom av den 2 juni 2016, Pensioenfonds Metaal en Techniek, C-252/14, EU:C:2016:402, punkt 41). Eftersom utdelning till en utländsk juridisk person beskattas när den lämnas, är det räkenskapsåret då utdelningen lämnas som ska beaktas när skattebördan av sådan utdelning ska jämföras med skattebördan av utdelning till en juridisk person med hemvist i landet.

Till skillnad från en utländsk juridisk person som påförs kupongskatt i efterhand skulle en svensk juridisk person vid en jämförbar inhemsk situation inte behöva betala skatt under påföringsåret, eftersom det redovisat ett underskott eller ett nollresultat. En utländsk juridisk person skulle dessutom behöva vänta tills beskattningsåret efter påföringsåret innan en ansökan kan lämnas in, eftersom det enligt ovan först är vid denna tidpunkt som ansökan kan vara fullständig. Detta skulle i enlighet med EU-domstolens uttalanden i mål C-575/17, Sofina m.fl, ge likviditetsfördelar för svenska juridiska personer, vilket riskerar att medföra att den svenska lagstiftningen alltjämt kan anses diskriminerande mot utländska juridiska personer vid påförande av kupongskatt i efterhand. Om ansökan om anstånd i stället skulle bedömas utifrån förhållandena vid utdelningstillfället skulle anståndsansökan eventuellt kunna prövas vid en tidigare tidpunkt.

Om förhållandena vid påföringen ska ligga till grund för bedömningen av anståndsansökan i stället för förhållandena vid utdelningstillfället kan vidare skattskyldiga felaktigt komma att nekas anstånd. Detta gäller t.ex. om den skattskyldige uppvisar ett underskott eller ett nollresultat utdelningsåret och ett överskott påföringsåret. Vid den motsatta situationen skulle anstånd medges för juridiska personer utan hemvist i landet trots att en svensk juridisk person skulle behöva betala inkomstskatt på samma utdelningsinkomst.

Skatteverket föreslår att 28 a § KupL ändras så att det är förhållandena vid utdelningstillfället som ligger till grund för bedömningen av anståndsansökan och inte förhållandena vid påföringen.

2.7 Definitiva anstånd när utländska juridiska personer upphör med sin verksamhet utan att ha redovisat överskott

Enligt EU-domstolens dom i Sofina-målet är det inte förenligt med den fria rörligheten för kapital att utdelning till en juridisk person med hemvist i en annan stat beskattas definitivt utan hänsyn till om den juridiska personen uppvisar överskott samtidigt som en motsvarande utdelning till en juridisk person med hemvist inom landet tas upp inom ramen för vanlig bolagsbeskattning och därmed bara beskattas om det uppkommer ett överskott (punkterna 27-34). Juridiska personer utan hemvist i landet kommer därför, till skillnad från juridiska personer med hemvist i landet, beskattas om de upphör med sin verksamhet utan att ha uppvisat ett överskott.

I utkastet till lagrådsremiss saknas förslag med innebörden att anstånd för utländska juridiska personer blir definitiva om det upphör med sin verksamhet utan att ha uppvisat överskott.

Kupongskatt tas ut vid utdelningstillfället. Den utdelningsberättigade kan dock enligt det föreslagna anståndssystemet under vissa förutsättningar beviljas återbetalning av innehållen eller betald kupongskatt. Genom återbetalningen får staten en fordran mot den utdelningsberättigade på den återbetalda kupongskatten. Kvaliteten på fordran förändras

inte genom att den utländska juridiska personen upphör med sin verksamhet, även om möjligheten till betalning därefter kan variera. Om inte motsvarande 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. Det finns därför en risk att det alltså föreligger en restriktion för den fria rörligheten för kapital i den mening som avses i artikel 63.1 fördraget om Europeiska unionens funktionssätt, EUF-fördraget, trots att en möjlighet till anstånd med omedelbar beskattning införs.

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 andralsbeskattning kommer inte att effektueras. För att motverka missbruk kan det införas en undantagsbestämmelse som innebär att definitiva anstånd kan nekas om Skatteverket styrker att det är fråga om skatteflykt. En sådan bestämmelse skulle kunna anses utgöra diskriminering som är förbjuden enligt artikel 65.3 EUF-fördraget. Motverkande av skatteflykt är dock en godtagbar rättfärdigandegrund (se bl.a. dom av den 12 september 2006, C-196/04 Cadbury Schweppes, punkt 55 och dom av den 26 februari 2019, de förenade målen C-115/16, C-118/16, C-119/16 och C-299/16).

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. För att motverka missbruk och bedrägligt utnyttjande föreslås att det regleras när det i undantagsfall är möjligt att kräva betalning även om en utländsk juridisk person upphör med sin verksamhet utan att ha uppvisat överskott. Skatteverket föreslår att en ny bestämmelse införs i 28 k § KupL med titeln ”Definitivt anstånd” som ges följande lydelse:

Om den skattskyldiges verksamhet upphör utan att ha uppvisat överskott och förutsättningar för anstånd föreligger enligt 28 § blir anståndet definitivt.

Första stycket gäller endast under förutsättning att den skattskyldige genom att anståndet blir definitivt inte obehörigen bereds förmån.

2.8 Synpunkter på lagtext eller författningskommentarer av teknisk natur

2.8.1 28 b § första stycket andra strecksatsen

Strecksatsen ”anståndsbelopp vid utgången av beskattningsåret” behöver justeras till ”anståndsbelopp som hänför sig till tidigare beskattningsår” för att förtydliga att posten avser historiska anståndsbelopp som på nytt ska ingå i beräkningen av anståndsutrymmet för det aktuella beskattningsåret, se avsnitt 5.3.2 sidan 19.

3 Konsekvenser för Skatteverket

I avvaktan på att ett nytt handläggningssystem har tagits fram innebär förslagen manuell hantering för Skatteverket.

Detta remissvar har beslutats av generaldirektören Katrin Westling Palm och föredragits av rättsliga specialisten Anders Lenfors. Vid den slutliga handläggningen har också följande deltagit: överdirektören Fredrik Rosengren, rättschefen Gunilla Hedwall, enhetschefen Eva Mårtensson och sektionschefen Åsa H Dahlqvist.

Katrin Westling Palm

Anders Lenfors