

Uppskov med kupongskatt i vissa fall

Innehållsförteckning

1	Sammanfattning	3
2	Förslag till lag om ändring i kupongskattelagen (1970:624).....	4
3	Bakgrund och gällande rätt	9
3.1	Kupongskatt	9
3.2	EU-domstolens dom i Sofina-målet	9
4	Överväganden och förslag	11
4.1	Bedömning av innebörden av domen	11
4.2	Olika alternativ till lagändring.....	11
4.3	Nya regler om uppskov i kupongskattelagen	12
4.3.1	Förutsättningar för uppskov	12
4.3.2	Beräkning av om det har uppkommit ett underskott.....	14
4.3.3	Uppskovsbeloppets storlek.....	19
4.3.4	Rätt till återbetalning	20
4.3.5	Återföring av uppskovsbelopp.....	21
4.3.6	Nytt avdrag för uppskovsbelopp.....	23
4.3.7	Ansökan om avdrag för uppskovsbelopp	25
4.3.8	Betalning av kupongskatt på återfört uppskovsbelopp.....	26
4.3.9	Rätt till ränta.....	27
4.3.10	Exempel.....	27
4.3.11	Ikraftträdande	29
5	Konsekvensanalys.....	30
5.1	Syfte och alternativa lösningar	30
5.2	Offentligfinansiella effekter	30
5.3	Effekter för företagen	32
5.4	Effekter för enskilda och offentlig sektor.....	34
5.5	Konsekvenser för den ekonomiska jämställdheten mellan kvinnor och män	34
5.6	Förslagets andra effekter	34
5.7	Effekter för myndigheter och de allmänna förvaltningsdomstolarna.....	34
5.8	Förslagets förenlighet med EU-rätten	36
5.9	Övriga effekter	36
6	Författningskommentar.....	37

1 Sammanfattning

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 föränleds 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.

2 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 28 e § får göra avdrag för uppskovsbelopp om

1. personen sedan utdelningstillfället hör hemma i

¹ Senaste lydelse av lagens rubrik 1974:996.

² Tidigare 28 § upphävd genom 1982:193.

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 §.

Beräkning av underskott

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 räkningskapsenlig 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 motsvarar 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 företag 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.

Återföring av uppskovsbelopp

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.

3 Bakgrund och gällande rätt

3.1 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, t.ex. utskiftning vid bolagets likvidation. Skattskyldig 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 av många skatteavtal följer att Sverige endast har rätt att ta ut skatt med en lägre skattesats. 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). Den nu gällande lagen kom till i början av 1970-talet, när kupongskatten skulle anpassas till ett nytt system om förenklad aktiehantering. Utdelning i större bolag skulle då inte längre ske mot uppvisande av kupong utan i stället grunda sig på registrering i aktiebok eller särskild förteckning.

3.2 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 igen (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).

4 Överväganden och förslag

4.1 Bedömning av innebörden av domen

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

Skälen för promemorians 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 med hemvist i en annan stat som uppvisar underskott. 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. Det bedöms inte finnas 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.

4.2 Olika alternativ till lagändring

Promemorians bedömning: Förenligheten med EU-rätten bör säkerställas genom att det införs ett uppskovssystem för kupongskatt när den skattskyldige uppvisar ett underskott.

Skälen för promemorians bedömning: Det alternativ som ligger närmast till hands för att säkerställa att de EU-rättsliga kraven uppfylls är att – som EU-domstolen nämner i domen – införa en möjlighet för bolag med hemvist i en annan stat att få uppskov med betalning av kupongskatt när de uppvisar underskott. En sådan reglering kräver flera ställningstaganden till frågor som inte framgår av domen. Exempel på sådana frågeställningar är vilka regler ska ligga till grund för beräkning av resultatet, om hänsyn ska tas till regler om koncernutjämning, om hela eller delar av uppskovet ska upplösas när överskott väl uppkommer etc. Det är också viktigt att uppskovsreglerna blir robusta mot fel och fusk. Om de enkelt kan utnyttjas för att erhålla t.ex. ett evigt uppskov, är det Sverige i egenskap av källstat som drabbas negativt.

Ett annat alternativ för att se till att svensk beskattning uppfyller EU-rättens krav är att ta bort svenska bolags möjligheter att kvitta mottagen utdelning mot kostnader under året och tidigare års underskott. Utdelningar som ska tas upp hänförs då till en särskild fälla som beskattas med den vanliga bolagsskattesatsen, oavsett om bolagets verksamhet i övrigt går med över- eller underskott. En sådan ändring har fördelen att den är relativt enkel och att den inte äventyrar den svenska skattebasen.

Skattemässigt blir effekten en tidigareläggning av beskattningen av utdelningar när mottagaren har ett underskott. För företagen finns det dock en risk att en sådan ordning blir en likviditetsmässig påfrestning. De kan få betala skatt på mottagen utdelning i en underskottssituation, när pengarna kanske hade behövts bättre på annat håll.

Bedömningen är att det i nuläget inte är motiverat att ändra i inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, för att säkerställa att det svenska uttaget av kupongskatt är förenligt med EU-rätten. Förenligheten med EU-rätten bör i stället säkerställas genom att det införs en möjlighet för bolag med hemvist i en annan stat att få uppskov med kupongskatt om de uppvisar underskott.

4.3 Nya regler om uppskov i kupongskattelagen

4.3.1 Förutsättningar för uppskov

Promemorians förslag: 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 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 för en viss utdelning, och
3. det har uppkommit ett underskott för det beskattningsår då 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.

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

Skälen för promemorians förslag: För att den skattskyldige ska få göra avdrag för uppskovsbelopp bör tre villkor vara uppfyllda.

För det första bör gälla att den skattskyldige ska vara en utländsk juridisk person som hör hemma i en stat inom EU, i en stat som med Sverige har ingått ett skatteavtal som innehåller artiklar om informationsutbyte och bistånd med indrivning av skattefordringar eller i 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. Detta villkor bör vara uppfyllt både vid utdelningstillfället och oavbrutet fram till det att ansökan om avdrag för uppskovsbelopp prövas.

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 uppskov med kupongskatt bör således inte omfatta de två förstnämnda kategorierna. EU-domstolens dom behandlar bara utdelning till bolag och bedömningen är att det inte är nödvändigt av EU-rättsliga skäl att låta möjligheten till avdrag för uppskovsbelopp omfatta fysiska personer eller dödsbon.

Eftersom kupongskatt i princip bara utgår på utdelningar på kapitalplacersandelar (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 tredjeländ. Bedömningen är därför att rätten till avdrag för uppskovsbelopp inte kan begränsas till skattskyldiga inom EU. Det är dock rimligt att uppskov med skatten inte ges till 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 det uppskjutna skattebeloppet 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 avdrag för uppskovsbelopp bör den skattskyldige därför höra hemma i en stat med vilken Sverige har ingått ett skatteavtal som innehåller artiklar om informationsutbyte och bistånd med indrivning av skatt eller i 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. 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).

Det andra villkoret för avdrag för uppskovsbelopp 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 bevisningen läggs fram har ingen betydelse. Avgörande är att själva omständigheten är klagjord.

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 kupongskatt ska innehållas med. Denna form av uppgiftslämnande innebär att det inte finns någon möjlighet för Skatteverket att stämma 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 avdrag för uppskovsbelopp 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 avdrag för uppskovsbelopp avseende flera utdelningar. Om det är styrkt att kupongskatt har innehållits eller betalats för samtliga utdelningar och att utdelningstillfället för samtliga utdelningar har inträffat under ett och samma beskattningsår, kan Skatteverket med fördel fatta ett samlat beslut för rätten till avdrag för uppskovsbelopp avseende alla utdelningarna.

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 rätten till avdrag för uppskovsbelopp för en utdelning förutsätter att kupongskatt har innehållits eller betalats. Det är alltså först när värdepapperscentralen respektive den skattskyldige har betalat in skatten som avdrag för uppskovsbelopp bör kunna beviljas. En annan ordning skulle innebära att fall där kupongskatt inte har innehållits eller betalats i enlighet med kupongskattelagen skulle behandlas förmånligare än fall där så har skett.

Det tredje villkoret som bör vara uppfyllt för att avdrag för uppskovsbelopp ska få göras är att det har uppkommit ett underskott för det beskattningsår då utdelningstillfället inträffade. Hur underskottet bör beräknas framgår av avsnitt 4.3.2.

Det bör ankomma på den skattskyldige att lägga fram bevisning om att förutsättningarna för uppskov är uppfyllda. Av tillhandahållna underlag bör det stå klart att den skattskyldige fått den utdelning som ansökan om avdrag för uppskovsbelopp avser och att kupongskatt har innehållits för den utdelningen. Om ansökan avser fler än en utdelning bör kravet gälla samtliga dessa utdelningar. Underlagen bör också styrka den skattskyldiges beräkning av underskottet och av beräkningen ska också framgå hur stort underskottet är. Som tidigare nämnts kan sådant underlag inte uppbringas innan beskattningsårets resultat har fastställts slutligen. En ansökan om avdrag för uppskovsbelopp kan därmed aldrig vara fullständig om den inkommer före utgången av det beskattningsår som ansökan avser.

Lagförslag

Förslaget föranleder att en ny paragraf, 28 §, införs i kupongskattelagen. Förslaget tas in i paragrafens första, tredje och fjärde stycke.

4.3.2 Beräkning av om det har uppkommit ett underskott

Promemorians förslag: Vid beräkningen av om det har uppkommit ett underskott ska samma regler tillämpas som enligt inkomstskattelagen gäller för beräkningen av överskottet av lågbeskattade inkomster i utländska juridiska personer. Vid beräkningen gäller att utländsk allmän skatt inte får dras av, att vissa förutsättningar för räkenskapsenlig avskrivning inte behöver tillämpas och att bestämmelserna om periodiseringsfond inte ska tillämpas. Vidare ska utdelning som kupongskatt har innehållits eller betalats för och som den skattskyldige ansökt om

avdrag för uppskovsbelopp för samt tidigare beviljade uppskovsbelopp dras av vid beräkningen av om det har uppkommit ett underskott.

Om den skattskyldige ingår i en grupp av företag som är föremål för konsoliderad inkomstbeskattning i den stat där den skattskyldige hör hemma, ska beräkningen av om det har uppkommit ett underskott göras för varje företag som ingår i konsolideringen. Det sammanlagda resultatet ska ligga till grund för bedömningen av om det har uppkommit ett underskott.

Skälen för promemorians förslag: Det bör regleras vilken rättsordning som ska tillämpas när det gäller att avgöra om den utländska juridiska personen har ett underskott. För att systemet ska vara förenligt med EU-rätten bör en utländsk juridisk person kunna få uppskov 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 det utländska bolagets resultat beräknas efter svenska regler. Ett motsvarande förfarande existerar redan i dag. I 39 a kap. IL finns det bestämmelser om beskattning i vissa fall av delägare i utländska juridiska personer med lågbeskattade inkomster. Av 39 a kap. 10–12 §§ IL framgår att vid beräkningen av överskottet av lågbeskattade inkomster ska inkomstberäkningen göras med utgångspunkt i svenska regler. Bedömningen är att en beräkningsmetod motsvarande den som gäller vid beräkning av överskott av lågbeskattade inkomster är lämplig att använda i nu aktuella fall.

I 39 a kap. 10 § IL anges att de regler i inkomstskattelagen som gäller för svenska aktiebolag ska tillämpas, med undantag för de schablonregler som gäller för investmentbolag. Inkomsterna ska behandlas på samma sätt som om de hade uppkommit i Sverige. Av detta följer att om det finns särskilda regler för svenska aktiebolag gäller de även för dessa utländska juridiska personer. Reglerna i 24 kap. IL om näringsbetingade andelar kan sålunda tillämpas på en utländsk juridisk person eftersom den ska likställas med ett svenskt aktiebolag. Vissa regler ställer emellertid krav på skattskyldighet i Sverige för att de ska få tillämpas. Den omständigheten att ett svenskt aktiebolag alltid är skattskyldigt i Sverige enligt intern rätt medför inte att den utländska juridiska personen ska anses vara skattskyldig här enligt denna paragraf. Reglerna om koncernbidrag eller underprisöverlåtelser kan exempelvis inte appliceras på ett underskottsbolag i detta fall.

Av 11 § i samma kapitel 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. Omräkningen sker på motsvarande sätt som för de företag som har sin redovisning i euro. I 11 § 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.

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.

Förutom bestämmelserna om beräkning av överskottet av lågbeskattade inkomster i 39 a kap. 10–12 §§ IL bör vissa särskilda bestämmelser tillämpas vid beräkningen av om det har uppkommit ett underskott. 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.

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 räkenskaper ska avslutas med årsboksutslut 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 i Sverige. Det framgår indirekt av att avdragen ska återföras i förtid om verksamheten eller skattskyldigheten upphör eller verksamheten annars inte längre ska beskattas i Sverige, 30 kap. 8 § IL. Det kan i och för sig hävdas att det följer av 39 a kap. 10 § IL och skattskyldigheten i Sverige att reglerna om avsättning till periodiseringsfond inte kan tillämpas vid beräkningen. Det är dock inte uppenbart eftersom bestämmelserna om avsättning till periodiseringsfond i 30 kap. 1–4 §§ IL inte uttryckligen anger ett krav på skattskyldighet. Reglerna om periodiseringsfond bör därför undantas från beräkningen enligt 39 a kap. 10–12 §§ IL genom ett tillägg i lagtexten.

Vidare bör gälla att den utdelning som omfattas av ansökan om avdrag för uppskovsbelopp ska dras av vid beräkningen av om ett underskott har uppkommit. Behovet av en sådan justering illustreras bäst med ett exempel. Anta att ett utländskt bolag efter omräkning enligt svenska regler har skattepliktiga intäkter om 200 och kostnader som får dras av om 200. I ett sådant fall uppvisar bolaget ett nollresultat. Underskott föreligger inte och avdrag för uppskovsbelopp får därmed inte göras. Den mottagna utdelningen som föranleder uppskovsansökan är dock inkluderad i intäkterna eftersom utdelningar är skattepliktiga i inkomstslaget näringsverksamhet. För ett svenskt aktiebolag i en motsvarande situation aktualiseras ingen bolagsbeskattning av utdelningen eftersom det finns kostnader under innevarande år att kvitta mot. För att systemet ska vara förenligt med EU-

rätten är bedömningen att en utländsk juridisk person bör kunna få uppskov med kupongskatt i situationer när en svensk juridisk person inte bolagsbeskattas för en motsvarande utdelning. Avdrag för uppskovsbelopp bör således kunna göras inte bara när utdelningen kan kvittas mot tidigare års underskott, utan även när den kan kvittas mot kostnader under innevarande år. Denna effekt uppnås genom att den utdelning som är i fråga ska dras av vid beräkningen av resultatet. Anta att utdelningen i exemplet ovan uppgår till 50. Efter avdrag för utdelningen uppgår intäkterna i stället till 150. Ett underskott har uppkommit om 50, och det utländska bolaget kan då få avdrag för ett uppskovsbelopp om högst 50.

En skattskyldig kan under samma beskattningsår ge in flera ansökningar om avdrag för uppskovsbelopp avseende utdelningar där utdelningstillfället har inträffat under samma beskattningsår. I dessa fall bör samtliga utdelningar som kupongskatt har innehållits eller betalats för och som den skattskyldige har ansökt om avdrag för uppskovsbelopp för dras av vid beräkningen av om det har uppkommit ett underskott. Om inte samtliga utdelningar omfattas av beräkningen kommer storleken på avdraget för uppskovsbelopp att variera beroende på om Skatteverket prövar samtliga utdelningar samtidigt eller om utdelningarna prövas var för sig.

Slutligen bör gälla att uppskovsbelopp som fortfarande löper vid utgången av det aktuella beskattningsåret, dvs. beskattningsåret för vilket det ska prövas om det uppkommit ett underskott, ska dras av vid denna beräkning. Uppskovsbelopp som tidigare under beskattningsåret återförts till beskattning ska inte dras av. Även i detta avseende illustreras skälen för den föreslagna regleringen bäst med ett exempel. Anta att förutsättningarna är desamma som i exemplet ovan, dvs. det utländska bolaget får en utdelning under år X1 med 50 och har under detta år intäkter med 200 (inklusive utdelningen) och kostnader med 200. Efter avdrag för utdelningen uppvisar bolaget underskott. Bolaget lämnar år X2 in en ansökan om avdrag för uppskovsbelopp som beviljas. Enligt förslaget i denna promemoria ska uppskovsbeloppet återföras till beskattning år X3 (se avsnitt 4.3.5). Bolaget kan dock få ett nytt avdrag för uppskovsbelopp om det uppkommer ett underskott år X2 (se avsnitt 4.3.6). Anta att bolaget även år X2 har intäkter med 200 och kostnader med 200. Om bolaget inte får göra avdrag för det beviljade uppskovsbeloppet som löper vid utgången av år X2 (med 50) skulle inget underskott uppkomma och bolaget skulle inte få ett nytt avdrag för uppskovsbelopp. För ett svenskt bolag hade dock beskattning av den mottagna utdelningen år X1 inte aktualiserats vid ett nollresultat år X2. Av denna anledning bör uppskovsbelopp vid utgången av beskattningsåret dras av vid beräkningen av om det har uppkommit ett underskott.

Om resultatet enligt den ovan redovisade beräkningen utvisar ett underskott för det aktuella beskattningsåret finns det – om övriga villkor är uppfyllda – förutsättningar för att den skattskyldige får göra avdrag för ett uppskovsbelopp.

Konsoliderad inkomstbeskattning i hemstaten

I vissa andra stater finns bestämmelser om frivillig konsoliderad inkomstbeskattning, t.ex. i Tyskland och Danmark. Där får resultatet i alla företag

i en företagsgrupp läggas samman och inkomstbeskattas enbart hos moderbolaget. Vilka inkomster och utgifter som belastar det enskilda företaget blir då ointressant för den totala skattebördan. Detta är alltså en annan metod för 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. 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 tillbaka innehållen kupongskatt från Sverige. Till exempel skulle två bolag i ett land där beskattning sker på koncernnivå och som ingår i en koncern kunna organisera sig så att intäkter hamnar i ett bolag och att t.ex. personalkostnader hamnar i ett annat bolag. Om det är bolaget där personalkostnader finns som äger svenska aktier skulle bolaget kunna få uppskov under många år – även om koncernen i sin helhet går med vinst och är i skattebetalande position i hemlandet.

För att motverka risken för utnyttjande av systemet med avdrag för uppskovsbelopp föreslås att beräkningen av förutsättningarna för avdrag när den skattskyldige ingår i en grupp av företag som är föremål för konsoliderad koncernbeskattning i sin hemstat sker med beaktande av samtliga företag i gruppen. Detta innebär att om den skattskyldige ingår i en grupp av företag som är föremål för konsoliderad inkomstbeskattning i den stat där den skattskyldige hör hemma, ska beräkningen av om det har uppkommit ett underskott göras för varje företag som ingår i konsolideringen. Vid denna beräkning bör varje företag anses vara skattskyldigt. Detta innebär att om flera företag inom gruppen har fått utdelningar som kupongskatt har innehållits eller betalats för under samma år ska samtliga utdelningar och tidigare avdrag för uppskovsbelopp beaktas vid beräkningen av om det föreligger ett underskott. Det är sedan det sammanlagda resultatet för samtliga företag som ska räknas om efter svenska förhållanden och som ska ligga till grund för beräkningen av om det har uppkommit ett underskott. Följande exempel kan illustrera detta.

Anta att företaget A år X1 får en utdelning från ett svenskt noterat bolag med 50. A uppvisar ett underskott 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 50. B uppvisar ett överskott med 500 för år X1. Om beräkningen av om det har uppkommit ett underskott hade gjorts för varje enskilt företag vid ansökan om avdrag för uppskovsbelopp skulle A beviljas avdrag med uppskovsbelopp eftersom A har ett underskott om 150 (100 i underskott med avdrag för utdelning om 50). Eftersom A och B är föremål för en konsoliderad inkomstbeskattning ska dock även B:s resultat beaktas och läggas ihop med resultatet för A. B har ett överskott med 450 (500 i överskott med avdrag för utdelning om 50). Eftersom det sammanlagda resultatet ska ligga till grund för beräkningen föreligger det ett överskott om 300 ($-150+450$). Förutsättningarna för uppskov är därmed inte uppfyllda.

4.3.3 Uppskovsbeloppets storlek

Promemorians förslag: Uppskovsbeloppet uppgår till ett belopp som motsvarar den utdelning för vilken kupongskatt har innehållits eller betalats.

Om ett uppskovsbelopp har återförts till beskattning motsvarar uppskovsbeloppet det återförda uppskovsbeloppet.

Om den skattskyldige har ett beviljat uppskovsbelopp motsvarar uppskovsbeloppet det uppskovsbelopp som ska återföras.

Avdrag för uppskovsbelopp kan dock för varje beskattningsår högst beviljas med ett belopp som motsvarar det beräknade underskottet med avdrag för tidigare beviljade avdrag för uppskovsbelopp under beskattningsåret.

Om den skattskyldige ingår i en grupp av företag som är föremål för 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 företag som ingår i konsolideringen.

Skälen för promemorians förslag: Om förutsättningarna är uppfyllda ska enligt förslaget den skattskyldige få göra avdrag från den erhållna utdelningen med ett uppskovsbelopp. Uppskovsbeloppet bör normalt vara lika stort som den utdelning för vilken kupongskatt har innehållits eller betalats, dvs. utdelningen som kupongskatt ska tas ut på ska sättas ned till noll kronor. Det är den utdelning som den skattskyldige har styrkt att kupongskatt har innehållits eller betalats för som avses. Om den skattskyldige styrkt att rätt till avdrag för uppskovsbelopp finns för flera utdelningar under samma beskattningsår kan uppskovsbeloppet bestämmas till dessa utdelningars sammanlagda belopp.

Ett beviljat avdrag för uppskovsbelopp bör som längst gälla till utgången av det därpå följande beskattningsåret och uppskovsbeloppet ska därefter återföras till beskattning (se avsnitt 4.3.5). Om ett uppskov återförs till beskattning och den skattskyldige därefter ansöker om ett nytt avdrag för uppskovsbelopp bör uppskovsbeloppet motsvara det återförda uppskovsbeloppet. Om den skattskyldige däremot ansöker om ett nytt avdrag för uppskovsbelopp innan återföring har skett bör uppskovsbeloppet, vid prövningen av om villkoren för att göra avdrag fortfarande är uppfyllda, motsvara det uppskovsbelopp som ska återföras vid prövningen om ett nytt avdrag ska beviljas.

Uppskovsbeloppet bör dock kunna uppgå till högst ett belopp som motsvarar det uppkomna underskottet med avdrag för tidigare beviljade avdrag för uppskovsbelopp. Det innebär t.ex. att om beskattningsårets underskott är 120, kan avdrag för uppskovsbelopp avseende utdelningar som erhållits under det året inte beviljas med ett högre belopp än 120. Om den skattskyldige enligt dessa förutsättningar redan har beviljats avdrag för uppskovsbelopp som avser utdelningar under samma beskattningsår

med 60 och ansöker om ytterligare avdrag för uppskovsbelopp med 80, kan avdrag endast beviljas med ytterligare 60 vid den senare ansökan.

Som framgår av avsnitt 4.3.2 föreslås att det bör införas särskilda bestämmelser som reglerar hur beräkningen av underskott bör göras i de fall den skattskyldige ingår i en grupp av företag som är föremål för konsoliderad inkomstbeskattning i den stat där den skattskyldige hör hemma. I dessa fall bör beräkningen göras för varje företag som ingår i konsolideringen, dvs. det är det sammanlagda resultatet för företagsgruppen som bör ligga till grund för beräkning av om det har uppkommit ett underskott. Om ett företag är föremål för konsoliderad beskattning bör uppskovsbeloppet kunna uppgå högst till ett belopp som motsvarar det uppkomna underskottet för samtliga företag, beräknat utifrån företagens sammanlagda resultat, med avdrag för uppskovsbelopp som under beskattningsåret beviljats de företag som ingår i konsolideringen.

Lagförslag

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

4.3.4 Rätt till återbetalning

Promemorians förslag: Om den skattskyldige får göra avdrag för uppskovsbelopp har denne rätt till återbetalning av den kupongskatt som innehållits eller betalats för mycket. Underlaget för kupongskatt ska då beräknas till ett belopp som motsvarar utdelningen med avdrag för uppskovsbeloppet om uppskovsbeloppet avser en utdelning.

Om ett uppskovsbelopp har återförts till beskattning ska underlaget för kupongskatt beräknas till ett belopp som motsvarar det återförda uppskovsbeloppet med avdrag för det nya uppskovsbeloppet.

Skälen för promemorians förslag: När Skatteverket genom beslut beviljar en ansökan om avdrag för uppskovsbelopp bör den skattskyldige få rätt till återbetalning av kupongskatt. Om ansökan om avdrag för uppskovsbelopp avser en utdelning som den skattskyldige har fått bör underlaget för kupongskatt bestämmas till utdelningen med avdrag för uppskovsbeloppet. Normalt kommer underlaget att uppgå till noll kronor för den aktuella utdelningen, men det kan finnas tillfällen när underlaget inte sätts ned helt. Ett sådant exempel är när årets underskott inte är tillräckligt stort för att täcka utdelningen. Då beviljas avdrag med det mindre belopp som motsvarar underskottet och den kupongskatt som tagits ut.

Om ansökan om uppskov i stället rör ett uppskovsbelopp som har återförts till beskattning bör underlaget bestämmas till det återförda uppskovsbeloppet med avdrag för det nya uppskovsbeloppet.

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 avdrag för uppskovsbelopp. 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 skatteförordningen (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.

Det har även övervägts om också 27 § sjunde stycket kupongskattelagen bör gälla vid återbetalning på grund av avdrag för uppskovsbelopp. Där finns bestämmelser om förlängd tid för ansökan om återbetalning när förutsättningarna för detta följer av beslut i domstol eller beslut om efterbeskattning. Eftersom ansökan om avdrag för uppskovsbelopp också anses som en ansökan om återbetalning saknas det dock anledning att tillämpa en bestämmelse om förlängd tid för en sådan ansökan.

Lagförslag

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

4.3.5 Återföring av uppskovsbeloppet

Promemorians förslag: 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 beskattningsåret längd, ska det anses vara lika långt som det beskattningsår som underskottet avser. Om den skattskyldige ansöker om ett nytt avdrag för uppskovsbelopp innan uppskovsbeloppet har återförts till beskattning, ska uppskovsbeloppet återföras först då Skatteverket prövar ansökan.

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

Skälen för promemorians förslag: Med hänsyn till att rätten till uppskov är beroende av att den skattskyldige har underskott för ett visst beskattningsår, bör som utgångspunkt ett beviljat avdrag för uppskovsbelopp 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 avdrag för uppskovsbelopp. Det bör då göras en ny bedömning av om förutsättningarna för uppskov fortfarande är uppfyllda och hur stort uppskovsbeloppet i så fall ska vara. Vad som avses med beskattningsår i detta hänseende framgår av 39 a kap. 12 § IL, se avsnitt 4.3.1.

Skatteverket saknar i princip möjligheten att kontrollera vilket resultat en utländsk juridisk person har för ett visst beskattningsår. Enligt EU-domstolen ankommer det på den skattskyldige att lägga fram relevant bevisning för att rätten till uppskov ska kunna bedömas (punkt 72 i Sofinmålet). Den bevisningen bör inte bara lämnas när uppskovet först beviljas, utan också för varje beskattningsår som den skattskyldige vill att uppskovet ska bestå.

Förslaget innebär att ett tidigare beviljat avdrag för uppskovsbelopp ska återföras till beskattning vid en viss tidpunkt. Den tidpunkten bör infalla

efter utgången av det beskattningsår som följer närmast efter det beskattningsår vars underskott ligger till grund för det uppskovsbelopp som ska återföras. Om t.ex. den skattskyldige får en utdelning år X1 och denne under år X2 ansöker om avdrag för uppskovsbelopp som avser utdelningen är det underskottet år X1 som är avgörande för om ansökan ska beviljas. Om ansökan beviljas bör tidpunkten för när uppskovsbeloppet ska återföras infalla efter utgången av år X2. Den skattskyldige bör dock ges tillräcklig tid att komma in med bevisning om att förutsättningarna för uppskov fortfarande är uppfyllda, vilket innebär att det beviljade uppskovet inte kan upphöra exakt vid utgången av det därpå följande året. Två alternativ har övervägts när det gäller vid vilken tidpunkt uppskovet bör upphöra.

Det första alternativet innebär att uppskovet upphör en viss tid efter Skatteverkets beslut om att bevilja avdrag för uppskovsbelopp. Ansökan om uppskov ges normalt in efter utgången av det beskattningsår när t.ex. 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 uppskov. Det gäller dock bara om beskattningsåren är lika långa. Om det beskattningsår som följer på det år som uppskovet avser är förlängt, kan det innebära att beviljat uppskov återförs innan påföljande beskattningsår har tagit slut. Detta alternativ skulle således kräva en särskild lösning för de fall när efterföljande beskattningsår är längre än det som beslutet avser.

Det andra alternativet innebär att uppskovsbeloppet återförs till beskattning 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 uppskovstid. Problemet ska inte överdrivas, men för att säkerställa att Skatteverket har möjlighet att frånga 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 underskottet avser. För det sistnämnda beskattningsåret bör Skatteverket ha uppgifter om längden, eftersom den skattskyldige ska styrka att det uppkommit ett underskott för detta år. Schablonregeln kan också tillämpas när den skattskyldige inte över huvud taget lämnat uppgift om det efterföljande beskattningsårets längd.

Förslaget är utformat som det sistnämnda alternativet, dvs. att uppskovsbelopp ska återföras 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 uppskovsbelopp avser.

Den skattskyldige behöver efter beskattningsårets utgång sammanställa den bevisning som ska ges in till Skatteverket för att få ett nytt avdrag för uppskovsbelopp. Årets resultat ska beräknas och räknas om enligt svenska regler och därefter ska handlingarna ges in till Skatteverket. Fyra månader får anses vara en skälig tid för att hinna genomföra dessa steg. Ett avdraget

uppskovsbelopp bör således återföras till beskattning senast 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 den skattskyldige ansöker om ett nytt avdrag för uppskovsbelopp och Skatteverket inte hinner pröva ansökan innan uppskovsbeloppet har återförts till beskattning, bör uppskovsbeloppet återföras först då Skatteverket prövar ansökan. I dessa fall kan återföring således ske såväl innan som efter fyra månader efter utgången av det därpå följande beskattningsåret, beroende på när Skatteverket prövar ansökan om avdrag för nytt uppskovsbelopp.

Den skattskyldige bör kunna begära att ett tidigare beviljat avdrag för uppskovsbelopp ska återföras till beskattning vid ett tidigare tillfälle än vad som avses i föregående stycke. Begäran kan avse hela eller delar av uppskovsbeloppet.

Lagförslag

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

4.3.6 Nytt avdrag för uppskovsbelopp

Promemorians förslag: En utländsk juridisk person som har ett uppskovsbelopp som ska återföras eller har fått ett uppskovsbelopp återfört får göra avdrag med 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.

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.

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

Skälen för promemorians förslag: Som framgår av avsnitt 4.3.5 föreslås att 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. Den skattskyldige bör dock ges möjlighet att ansöka om ett nytt uppskovsbelopp som helt eller delvis motsvarar det återförda i syfte att inte behöva betala kupongskatt på hela eller delar av det återförda uppskovsbeloppet.

För att få göra ett nytt avdrag för ett uppskovsbelopp bör, i tillämpliga delar, samma förutsättningar vara uppfyllda som när en skattskyldig ansöker om avdrag för uppskovsbelopp avseende en utdelning. För det första bör den skattskyldige sedan utdelningstillfället höra hemma i en medlemsstat inom i EU, i en stat som med Sverige har ingått ett skatteavtal som innehåller artiklar om informationsutbyte och bistånd med indrivning av skatt eller i 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. 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.

För det andra bör det ha uppkommit ett underskott det beskattningsår som följer närmast efter det beskattningsår vars underskott ligger till grund för det uppskovsbelopp som ska återföras.

Om ett nytt avdrag för uppskovsbelopp beviljas bör uppskovsbeloppet motsvara det uppskovsbelopp som ska återföras. Det kan dock högst uppgå till ett belopp som motsvarar det uppkomna underskottet med avdrag för de uppskovsbelopp som beviljats under samma beskattningsår (se avsnitt 4.3.3). I vissa fall kommer det nya uppskovsbeloppet att uppgå till samma belopp som det tidigare uppskovsbeloppet. I andra fall kommer dock det nya uppskovsbeloppet att uppgå till ett annat belopp eftersom uppskovsbeloppets storlek högst bör motsvara det uppkomna underskottet.

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 60 (30 procent). Bolaget har kalenderår som beskattningsår. Efter utgången av år X1 står det klart att A får ett underskott det aktuella året med 50. Bolaget ansöker i början av år X2 om uppskov med kupongskatten. Förutsatt att erforderlig bevisning presenteras för Skatteverket kan A få avdrag med ett uppskovsbelopp om 50 (avdraget kan inte vara större än underskottet). Underlaget för kupongskatt beräknas då i stället till 150 (200–50). Kupongskatten på det nya underlaget uppgår till 45 och bolaget har därmed rätt till återbetalning med 15 (innehållen skatt är 60 men rätt skatt är 45). Uppskovsbeloppet om 50 ska återföras till beskattning den 30 april X3, om inte A innan dess ansöker om ett nytt avdrag för uppskovsbelopp. Anta att A inkommer med en ansökan om ett nytt avdrag den 1 februari X3. A ger in ett underlag som dels styrker att bolaget hör hemma i en stat inom EU, dels att underskottet för år X2 är 20. Eftersom ansökan har getts in ska Skatteverket inte återföra uppskovsbeloppet till beskattning den 30 april X3 utan först när Skatteverket prövar ansökan. Eftersom A har styrkt att förutsättningarna för avdrag för uppskovsbelopp är uppfyllda ska Skatteverket bevilja ett nytt avdrag för uppskovsbelopp med ledning av de nya uppgifterna. Det nya avdraget uppgår då till 20 (kan inte vara större än underskottet) och resterande 30 återförs till beskattning. Den skattskyldige ska därmed betala kupongskatt med 9 (30 procent av 30).

Det kan uppstå en situation när ett uppskovsbelopp återförs till beskattning och att den skattskyldige därefter ger in en ansökan till Skatteverket om avdrag för uppskovsbelopp avseende det återförda uppskovsbeloppet. Denna situation bör behandlas på samma sätt som om uppskovsbeloppet inte har återförts till beskattning, dvs. om den

skattskyldige styrker att förutsättningarna för avdrag är uppfyllda bör ansökan om avdrag för ett nytt uppskovsbelopp beviljas. Om ett nytt avdrag för uppskovsbelopp beviljas har den skattskyldige rätt till återbetalning av den kupongskatt som har innehållits eller betalats för mycket (se avsnitt 4.3.4).

Lagförslag

Förslaget föranleder att en ny paragraf, 28 §, införs i kupongskattelagen. Förslaget tas in i paragrafens andra, tredje och fjärde stycke.

4.3.7 Ansökan om avdrag för uppskovsbelopp

Promemorians förslag: En 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 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.

Skälen för promemorians förslag: Ett villkor för att uppskov ska kunna beviljas bör vara att den skattskyldige kan styrka att det har uppkommit ett underskott för det beskattningsår när utdelningstillfället inträffade, se avsnitt 4.3.1. 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 uppskov med skatten. Uppskov på grund av underskott kan således inte ges i form av direktnedläggning i samband med innehållande av skatt. Det måste i stället tillgodoföras den skattskyldige i efterhand – genom återbetalning – när rätten till uppskov har konstaterats.

Den skattskyldige bör således vara hänvisad till att ansöka om uppskov med kupongskatten i efterhand, när skatten redan har innehållits eller betalats. Detta görs genom en skriftlig ansökan till Skatteverket. Ansökan bör göras senast vid utgången av det femte kalenderåret efter utdelningstillfället. Om ansökan avser ett tidigare uppskov som har återförts till beskattning bör ansökan göras senast vid utgången av det femte kalenderåret efter återföringen. Avser ansökan kupongskatt som har påförts i efterhand bör ansökan göras senast vid utgången av det femte kalenderåret efter påföringen. Ansökan bör även behandlas som en ansökan om återbetalning. Tidsfristen är densamma som gäller för ansökan om återbetalning enligt kupongskattelagen (jfr 27 § fjärde stycket). Fem år kan anses som en lång tidsfrist för en ansökan som i princip bör ses som en likviditetsförstärkning under en period av underskott. Det har dock inte framkommit skäl att avvika från den tidsfrist som i dag gäller för ansökan om återbetalning av kupongskatt. Genom att en ansökan om avdrag för uppskovsbelopp enligt förslaget också ska behandlas som en ansökan om återbetalning behöver den skattskyldige inte ge in två ansökningar för att få tillbaka kupongskatten.

4.3.8 Betalning av kupongskatt på återfört uppskovsbelopp

Promemorians förslag: 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 samma tid invända mot kravet. Skatteverkets beslut i frågan ska delges den skattskyldige och denne ska, om kupongskatt fortfarande ska betalas, föreläggas att inom viss tid betala skatten.

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

Skälen för promemorians förslag: När ett uppskovsbelopp helt eller delvis återförs till beskattning bör den kupongskatt som belöper på uppskovsbeloppet betalas. Bestämmelserna 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 ska förelägga den skattskyldige att inom två månader från den dag då denne fick del av föreläggandet betala kupongskatten som belöper på det återförda uppskovsbeloppet. Detta gäller dock inte till den del den skattskyldige beviljas avdrag för nytt uppskovsbelopp. Kupongskatten är som utgångspunkt 30 procent, men skattesatsen kan vara nedsatt beroende på vilket skatteavtal som är tillämpligt på utdelningen. Det är förhållandena när uppskovsbeloppet återförs, inte när avdraget görs, som ska ligga till grund för bedömningen av vilken skattesats och vilket skatteavtal som ska tillämpas på återföringen.

Om den skattskyldige vill bestrida skattekravet ska 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 uppskov.

Skatteverket ska fatta ett beslut avseende bestridandet och beslutet ska delges den skattskyldige. Om Skatteverket inte bifaller invändningen, och kupongskatten därför fortfarande ska betalas, ska 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 ska 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 föreläggandet, se 22 § fjärde stycket kupongskattelagen.

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

4.3.9 Rätt till ränta

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

Skälen för promemorians 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 avdrag för uppskovsbelopp inte har rätt till ränta från innehållandedagen. Innebörden av domen i Sofina-målet är att en utländsk juridisk person ska kunna få uppskov med källskatt under vissa förhållanden. Själva förfarandet för källskatt utgör dock ett legitimt och lämpligt medel för att effektuera källstatens skatteanspråk (punkt 68 i domen). Rätten till ett sådant uppskov kan 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.

4.3.10 Exempel

I det följande exemplet beskrivs hur bestämmelserna är avsedda att tillämpas under en treårsperiod för ett företag som ansöker om avdrag för uppskovsbelopp.

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 uppvisar ett underskott med 100. Efter omräkning av resultatet enligt svenska regler och med avdrag för de mottagna utdelningarna blir underskottet 600 (28 b §).

A SA inkommer den 12 april år X2 till Skatteverket med en ansökan om avdrag för uppskovsbelopp avseende beskattningsåret X1. Företaget styrker att kupongskatt har innehållits med totalt 75 och att underskottet enligt svenska regler är 600. Skatteverket meddelar beslut om att avdrag för uppskovsbelopp får göras med 500. Uppskovsbeloppet motsvarar de utdelningar för vilken kupongskatt har innehållits (28 c §). Eftersom en ansökan om avdrag med uppskovsbelopp även ses som en ansökan om återbetalning återbetalas kupongskatten om 75 till A SA (28 d §). 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 avdrag för uppskovsbelopp avseende uppskovsbeloppet som ska återföras X3 och ansöker samtidigt om avdrag för uppskov avseende utdelningen som bolaget erhöll den 1 maj X2. Eftersom ansökan om nytt avdrag kommer in före den 30 april X3 ska det tidigare uppskovsbeloppet inte återföras till beskattning (28 e § andra stycket). Skatteverket ska i stället pröva om förutsättningarna för att göra avdrag för uppskovsbelopp är uppfyllda, dels avseende det uppskovsbelopp som ska återföras (28 § andra stycket), dels för utdelningen som A SA fick den 1 maj X2. Företaget ger in underlag för att styrka att det fortfarande hör hemma i en stat inom EU och att det fortfarande föreligger ett underskott efter omräkning av resultatet enligt svenska regler. Vid beräkningen av om det föreligger ett underskott framgår att det föreligger ett underskott om 900 efter att den mottagna utdelningen om 200 och det uppskovsbelopp som ska återföras har dragits av (28 b § första stycket 4 och 5). Skatteverket meddelar att beslut om avdrag för uppskovsbelopp får göras med 700. Uppskovsbeloppet motsvarar den utdelning för vilken kupongskatt har innehållits och det uppskovsbelopp som ska återföras (28 c § första och andra stycket). Kupongskatten om 30 återbetalas till A SA. Den 1 augusti X3 ansöker A SA om avdrag för uppskovsbelopp avseende utdelningen som bolaget erhöll den 1 oktober X2. Efter omräkning av resultatet enligt svenska regler och med avdrag för det tidigare uppskovsbeloppet (500) och de mottagna utdelningarna (200+100) blir underskottet 1 000. Det nya uppskovsbeloppet kan högst uppgå till ett belopp som motsvarar det uppkomna underskottet (1 000) med avdrag för tidigare beviljade avdrag för uppskovsbelopp under beskattningsåret, (700), dvs. 300 (28 c § tredje stycket). Eftersom uppskovsbeloppet om 100 ryms inom avdragsutrymmet kan Skatteverket meddelar beslut om att avdrag för uppskovsbelopp får göras med 100. Uppskovsbeloppet motsvarar således den utdelning för vilken kupongskatt har innehållits. Kupongskatten om 15 återbetalas till A SA.

År X3 blir ett bättre år resultatmässigt för A SA. Företaget har nu ett nollresultat. De innehav av svenska aktier som gav utdelning under X2 har avyttrats utan att generera några nya utdelningar under året. Efter omräkning till svenska regler kvarstår dock ett underskott om 200. Någon ansökan om avdrag för uppskov inkommer inte till Skatteverket och den 1 maj X4 återförs uppskovsbeloppet till beskattning (28 e §). A SA blir skyldigt att betala kupongskatt med 120 (15 procent av det återförda beloppet om 800). A SA ger den 1 juni X4 in en ansökan om avdrag för uppskovsbelopp. A ger in ett underlag som styrker att förutsättningar för avdrag för uppskov är uppfyllda. Skatteverket meddelar att avdrag för uppskovsbelopp får göras med 800. Uppskovsbeloppet motsvarar det uppskovsbelopp som har återförts till beskattning (28 c § andra stycket). Underlaget för kupongskatt bestäms till 800, dvs. det återförda uppskovsbeloppet med avdrag för det nya uppskovsbeloppet, och kupongskatt om 120 ska betalas tillbaka till A SA (28 d § första stycket 2).

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 uppskovsbeloppet därmed ska återföras den 31 september X5.

Under det förlängda räkenskapsåret har verksamheten tagit fart för A SA som nu har ett överskott om 1 500. Efter omräkning till svenska regler står det klart att det inte kvarstår något underskott. Den 31 september X5 återförs uppskovsbeloppet om 800 till beskattning och A SA ska då betala kupongskatt med 120.

4.3.11 Ikraftträdande

Promemorians förslag: De nya bestämmelserna om uppskov ska träda i kraft den 1 januari 2020.

Skälen för promemorians 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 uppskov 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.

Av den föreslagna 31 § kupongskattelagen följer att en ansökan om avdrag för uppskovsbelopp ska göras senast vid utgången av det femte kalenderåret efter utdelningstillfället. Det är samma tidsfrist som enligt 27 § fjärde stycket kupongskattelagen gäller för ansökan om återbetalning av kupongskatt i andra fall. En ansökan om avdrag för uppskovsbelopp inkommen under 2020 kan således avse utdelningar vars utdelningstillfälle inföll den 1 januari 2015 eller senare.

5. Konsekvensanalys

5.1 Syfte och alternativa lösningar

I promemorian föreslås ett uppskovssystem för kupongskatt när en skattskyldig utländsk juridisk person har ett underskott det beskattningsår då utdelningen lämnas. Kupongskatten beskrivs i avsnitt 3.1.

Syftet med förslaget är att säkerställa att de svenska reglerna om kupongskatt är förenliga med EU-rätten. Alternativa lagändringar beskrivs i avsnitt 4.2 och i den mån olika alternativ har övervägts i förslagets enskilda delar så beskrivs dessa i avsnitt 4.3.

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)	Aktieutdelning, (import i betalningsbalansen)*	Netto i procent av aktieutdelning (import)
	A	B	C
2012	4,06	49,50	8,2%
2013	3,94	58,80	6,7%
2014	4,08	68,40	6,0%
2015	4,74	78,20	6,1%
2016	5,33	90,30	5,9%
2017	6,53	85,10	7,7%

Källa: Skatteverket, SCB och Konjunkturinstitutet

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

5.2 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 uppskov med beskattningen påverkar uppbördssäkerheten, vilket i förlängningen kan påverka det s.k. skattefelet. Generellt sett är uppbördssäkerheten högre ju närmare betalningen av skatten ligger dels källan för beskattningen, dels den tidpunkt som den skattepliktiga händelsen äger rum. Införandet av uppskov 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 nettobetalingarna 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 uppskov. För det andra antas att i länder som omfattas av möjligheten till uppskov 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 uppskov.

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

- (a) En del av uppskoven kommer att omfatta utländska företag som aldrig kommer att gå med vinst. Här blir uppskoven 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 uppskoven blir permanenta antas det att alla dessa kupongsskattebetalare kommer att ansöka om uppskov. Detta leder till en offentligfinansiell effekt på ca 0,26 miljarder kronor för införandeåret och alla år därefter ($= 7,93 \times (1/3) \times 0,1$).
- (b) En annan del av uppskoven 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 uppskov i två år för att sedan betala tillbaka hela uppskovsbeloppet. Utgår man från ett sådant mönster blir den offentligfinansiella nettoeffekten, som även innehåller en räntedel för denna grupp av företag, ca 0,36 miljarder kronor för införandeåret, ca 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
Uppskov med kupongskatt i vissa fall	-0,62	-0,62	-0,45	-0,28	-0,28

5.3 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 uppskov. 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 uppskov 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 uppskov samtidigt som uppskovet bedöms vara av ett begränsat värde, bedöms det vara en mindre andel av företagen som söker uppskov. Antalet bedöms kunna uppgå till omkring 500 stycken företag.

Kostnad för ett genomsnittligt företag

Enligt förslaget ska underskottet beräknas enligt svenska skatteregler, vilket betyder att det utländska företaget ska räkna om sitt resultat i enlighet med svenska bestämmelser. 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 använder 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 avdragen ska finnas i bokslutet, att reglerna om avsättning till periodiseringsfond inte får tillämpas samt att den utdelning som är ifråga

och uppskovsbelopp vid utgången av beskattningsåret inte får ingå i resultatet.

För att få uppskov 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 tilläggskostnader för t.ex. 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 uppskov med kupongskatt till 4 700 kronor.

Gränsen för lönsamhet

En ansökan om uppskov 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 uppskov vara mindre än den ränta som belöper på uppskovsbeloppet. 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 i teorin det ska vara ekonomiskt motiverat att ansöka om uppskov under ett år.⁴

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 t.ex. 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.

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

Totalkostnad för företagen

Det totala antalet ansökningar om uppskov 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).

5.4 Effekter för enskilda och offentlig sektor

Uppskovssystemet kommer att ge utländska juridiska personer möjlighet till uppskov 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.

5.5 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 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.

5.6 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.

5.7 Effekter för myndigheter och de allmänna förvaltningsdomstolarna

Det föreslagna systemet om avdrag för uppskovsbelopp 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 uppskovssystemet ska fungera som avsett behöver Skatteverket även granska ansökningarna.

Det är inte enkelt att uppskatta hur många ansökningar om avdrag för uppskovsbelopp som kan tänkas inkomma till Skatteverket varje år. I avsnitt 5.2 uppskattas att det är 500 företag som kan förväntas ansöka om uppskov per år. Vid antagandet om 20 procents avslag på ansökningarna kommer avdrag för uppskovsbelopp beviljas i 400 fall. För efterföljande år antas samma antal nya ansökningar inkomma. Därtill antas hälften av de som fått beviljade uppskov, 200 stycken, inkomma med handlingar som styrker rätten till ett nytt avdrag för uppskovsbelopp. Tidsåtgången bedöms därmed öka från år till år beroende på att fler beviljade uppskovsbelopp förlängs.

Anta att granskningen av en nyinkommen ansökan om avdrag för uppskovsbelopp tar tre arbetstimmar. Granskningar som inkommer till stöd för ett nytt uppskovsbelopp antas ta två arbetstimmar eftersom det i dessa fall bara handlar om att granska räkenskaperna. 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. Utgångspunkten är att 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 5.1 medför införandet av uppskov med beskattning 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 från annat land. Utgångspunkten är att 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 avslagen överklagas, vilket motsvarar cirka 30 nya mål per år. Även Kammarrätten i Sundsvall kan få viss ökad måltillströmning. Utgångspunkten är att tillkommande kostnader kan hanteras inom domstolarnas befintliga ekonomiska ramar.

5.8 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.

5.9 Övriga effekter

I promemorian föreslås ett uppskovssystem 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 uppskavsreglerna 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 företag som tagit emot utdelningen upphör med sin verksamhet blir uppskovet definitivt. Det samma gäller om den skattskyldige aldrig kommer att uppvisa ett överskott i framtiden. Uppskovsbeloppet 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 uppskov. 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 en gåva 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 avdrag för uppskovsbelopp genom allokering av kostnader inom en konsoliderad företagsgrupp.

Uppskovsmöjligheterna kan dock innebära incitament för utländska koncerner att samla sitt aktieinnehav i underskottsföretag, 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 underskottsföretag, vilket minskar den beskrivna risken.

6 Författningskommentar

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

28 §

Paragrafen, som är ny, innehåller de villkor som ska vara uppfyllda för att den skattskyldige ska få göra avdrag för uppskovsbelopp.

För en utländsk juridisk person som är skattskyldig för utdelning gäller enligt första stycket första punkten a–c som första villkor för avdrag att personen sedan utdelningstillfället hör hemma i en stat i EU (*punkten a*), i en stat som med Sverige har ingått ett skatteavtal som innehåller artiklar om informationsutbyte och bistånd med indrivning av skatt (*punkten b*) eller i 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 (*punkten c*).

Den skattskyldige ska således haft oavbruten hemvist i en eller flera av dessa stater från och med utdelningstillfället till och med det att frågan om avdrag för uppskovsbelopp prövas. Som ett andra villkor för avdrag gäller enligt *första stycket andra punkten* att kupongskatt har innehållits eller betalats för en viss utdelning.

Som ett tredje villkor för avdrag gäller enligt *första stycket tredje punkten* att det har uppkommit ett underskott för det beskattningsår då utdelningstillfället inträffade. Det är utdelningstillfället för utdelningen enligt första stycket andra punkten som avses. Hur underskottet ska beräknas framgår av 28 b §.

För en utländsk juridisk person som har ett uppskovsbelopp som ska återföras eller är skattskyldig för ett återfört uppskovsbelopp enligt 28 e § gäller enligt *andra stycket första punkten a–c* som första villkor för avdrag att personen hör hemma i en stat i EU (*punkten a*), i en stat som med Sverige har ingått ett skatteavtal som innehåller en artikel om informationsutbyte och bistånd med indrivning av skatt (*punkten b*) eller i en stat som med Sverige har ingått ett skatteavtal som innehåller artiklar om informationsutbyte och som med Sverige eller med EU har ingått en särskild överenskommelse om ömsesidigt bistånd för indrivning av skattefordringar (*punkten c*).

Som ett andra villkor för avdrag gäller enligt *andra stycket andra punkten* att 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. Om den skattskyldige har beviljats avdrag för uppskovsbelopp avseende en utdelning år X1 är det underskottet det beskattningsåret som ligger till grund för avdraget för uppskovsbelopp. För att ett nytt avdrag för uppskovsbelopp ska få göras när det tidigare uppskovet återförs till beskattning så ska det alltså ha uppkommit ett underskott år X2. Hur underskottet ska beräknas framgår av 28 b §.

Av *tredje stycket* framgår att 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 (indrivningsdirektivet).

Enligt *fjärde stycket* ska den skattskyldige styrka att förutsättningarna för avdrag för uppskovsbelopp är uppfyllda. I förhållande till exempelvis en prövning enligt första stycket ska det alltså av tillhandahållna underlag stå klart att den skattskyldige fått den utdelning som ansökan om avdrag för uppskovsbelopp 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 den skattskyldiges beräkning av underskottet och av beräkningen ska också framgå hur stort underskottet är.

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.3.1 och 4.3.6.

28 a §

Paragrafen, som är ny, innehåller bestämmelser om ansökan om avdrag för uppskovsbelopp.

Enligt *första stycket* ska en sådan ansökan göras skriftligen hos Skatteverket senast vid utgången av det femte kalenderåret efter utdelningstillfället eller återföringen. Vad som avses med utdelningstillfället anges i 2 § första stycket. Om utdelningstillfället infaller den 1 maj 2020 blir således den sista dagen för att ansöka om avdrag för uppskovsbelopp den 31 december 2025. Med återföringen avses sådan återföring av uppskovsbelopp till beskattning som ska ske enligt 28 e §. Om kupongskatt har påförts i efterhand enligt 26 § ska ansökan om avdrag för uppskovsbelopp göras senast vid utgången av det femte kalenderåret efter påföringen.

Enligt *andra stycket* ska en ansökan om avdrag för uppskovsbelopp också anses som en ansökan om återbetalning av den kupongskatt som belöper på avdraget. Om den skattskyldige får göra avdraget kan Skatteverket därmed betala ut överskjutande kupongskatt utan att en särskild ansökan om återbetalning måste göras, jfr 27 § fjärde stycket.

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.3.7.

28 b §

Paragrafen, som är ny, innehåller bestämmelser om beräkning av om det har uppkommit ett underskott under ett visst beskattningsår.

Som huvudregel vid beräkningen av om det har uppkommit ett underskott gäller enligt *första stycket* 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 gäller 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 investmentföretag. Bestämmelser som uppställer krav på skattskyldighet i Sverige ska dock inte tillämpas. 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 stycket första punkten* ska sådan utländsk allmän skatt som

avses i 16 kap. 19 § andra stycket IL inte dras av. Av *första stycket andra punkten* framgår att de förutsättningar för räkningsenlig avskrivning som anges i 18 kap. 14 § första stycket IL inte ska tillämpas. Det innebär att den utländska juridiska personen alltid får göra räkningsenlig avskrivning vid beräkningen av om ett underskott har uppkommit, utan beaktande av hur avskrivningarna gjorts i bokslutet. Enligt *första stycket tredje punkten* gäller att bestämmelserna om avsättning till periodiseringsfond i 30 kap. IL inte ska tillämpas. Enligt *första stycket fjärde punkten* ska utdelning som kupongskatt har innehållits eller betalats för och som den skattskyldige har ansökt om avdrag för uppskovsbelopp för dras av. Det kan vara fråga om en eller flera utdelningar under beskattningsåret. Slutligen anges i *första stycket femte punkten* att uppskovsbelopp vid utgången av beskattningsåret ska dras av. Om det skattskyldige har beviljats flera uppskovsbelopp under beskattningsåret, ska det totala uppskovsbeloppet dras av.

I *andra stycket* finns kompletterande bestämmelser om beräkningen av underskottet som gäller när den skattskyldige ingår i en företagsgrupp som är föremål för konsoliderad inkomstbeskattning i sin hemstat. När den skattskyldiges resultat räknas samman med andra företag i en företagsgrupp och tas upp till beskattning av ett av dessa företag, ska beräkningen i första stycket ske med beaktande av samtliga företag som ingår i konsolideringen. Omräkning utifrån svenska regler ska således ske av resultatet i samtliga företag. Vid beräkningen ska varje företag anses vara skattskyldigt. Det sammanlagda resultatet för de företag som ingår i den konsoliderade inkomstbeskattningen ligger till grund för beräkningen av om det har uppkommit ett underskott.

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.

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.3.2.

28 c §

Paragrafen, som är ny, innehåller bestämmelser om uppskovsbeloppets storlek.

Om ansökan om avdrag för uppskovsbelopp avser en mottagen utdelning eller ett återfört uppskovsbelopp ska uppskovsbeloppet beräknas enligt *första stycket*. I dessa fall motsvarar uppskovsbeloppet den utdelning för vilken kupongskatt har innehållits eller betalats eller det återförda uppskovsbeloppet. Uppskovsbeloppet ska alltså motsvara den utdelning som avses i 28 § första stycket 2 eller det uppskovsbelopp som har återförts till beskattning enligt 28 e §.

Om ansökan om avdrag för uppskovsbelopp avser ett tidigare beviljat uppskovsbelopp som inte återförts till beskattning beräknas uppskovsbeloppet enligt *andra stycket*. I detta fall motsvarar uppskovsbeloppet det uppskovsbelopp som ska återföras enligt 28 e §. Av 28 e § andra stycket framgår att återföring ska ske när Skatteverket prövar ansökan om nytt avdrag för uppskovsbelopp.

Enligt *tredje stycket* kan dock uppskovsbeloppet högst uppgå till ett belopp som motsvarar det uppkomna underskottet med avdrag för tidigare

beviljade avdrag för uppskovsbelopp under beskattningsåret. Med det uppkomna underskottet avses underskottet beräknat enligt 28 b §. Detta underskott är således det absoluta taket för uppskovsbeloppet, och om avdrag för uppskovsbelopp tidigare har beviljats för samma beskattningsår minskas takbeloppet i motsvarande utsträckning.

Om den skattskyldige ingår i en företagsgrupp som är föremål för konsoliderad inkomstbeskattning i staten där denne har sin hemvist beräknas underskottet med hänsyn till samtliga företag som ingår i konsolideringen, se 28 b § andra stycket. Det får betydelse även för beräkningen av uppskovsbeloppets storlek. Av *fjärde stycket* framgår att uppskovsbeloppet i sådana fall högst kan uppgå till ett belopp som motsvarar det uppkomna underskottet med avdrag för uppskovsbelopp som under beskattningsåret beviljats företag som ingår i konsolideringen.

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.3.3.

28 d §

Paragrafen, som är ny, innehåller bestämmelser om hur underlaget för kupongskatt ska beräknas och om återbetalning av kupongskatt när den skattskyldige får göra avdrag för uppskovsbelopp. Enligt 28 a § andra stycket ska en ansökan om avdrag för uppskovsbelopp också anses som en ansökan om återbetalning. Den skattskyldige behöver således inte göra ytterligare en ansökan för att få tillbaka kupongskatt med anledning av ett beviljat avdrag för uppskovsbelopp.

Om den skattskyldige får göra avdrag för uppskovsbelopp som avser en utdelning, ska underlaget för kupongskatt enligt *första stycket första punkten* beräknas till ett belopp som motsvarar utdelningen med avdrag för uppskovsbeloppet.

Om den skattskyldige får göra ett nytt avdrag för uppskovsbelopp när ett tidigare uppskovsbelopp har återförts till beskattning enligt 28 e §, ska underlaget för kupongskatt enligt *första stycket andra punkten* beräknas till ett belopp som motsvarar det återförda uppskovsbeloppet med avdrag för det nya uppskovsbeloppet.

Enligt *andra stycket* har den skattskyldige rätt till återbetalning av den kupongskatt som har innehållits eller betalats för mycket. Är uppskovsbeloppet lika stort som utdelningen eller det återförda uppskovsbeloppet ska all innehållen kupongskatt återbetalas. Vid en återbetalning på grund av avdrag för uppskovsbelopp 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 4.3.4.

28 e §

Paragrafen, som är ny, innehåller bestämmelser om återföring av uppskovsbelopp till beskattning.

Enligt *första stycket* ska 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. 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 b § första stycket.

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 avdrag för uppskovsbelopp är det underskottet avseende beskattningsåret 2020 som ska bedömas. Om avdrag får göras ska uppskovsbeloppet återföras till beskattning fyra månader efter utgången av det beskattningsår som följer på 2020, dvs. fyra månader efter utgången av 2021, vilket blir 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 som underskottet avser, och det inte finns tillförlitliga uppgifter som stödjer detta, ska det efterföljande beskattningsåret i stället anses vara lika långt som det beskattningsår som underskottet avser.

I *andra stycket* anges att om den skattskyldige ansöker om ett nytt avdrag för uppskovsbelopp innan återföring har skett, ska återföring ske först när Skatteverket prövar ansökan.

I *tredje stycket* anges att om den skattskyldige begär det, ska hela eller delar av ett uppskovsbelopp återföras till beskattning. Den skattskyldige kan således alltid själv begära att ett avdrag ska återföras till beskattning innan den tidpunkt som anges i första stycket.

Paragrafen behandlas i avsnitt 4.3.5.

28 f §

Paragrafen, som är ny, innehåller bestämmelser om betalning av kupongskatt när ett uppskovsbelopp återförs till beskattning. Paragrafen har utformats med ledning av 26 §, där det finns bestämmelser om betalning när kupongskatt påförs i efterhand i andra fall.

När ett uppskovsbelopp återförs till beskattning ska Skatteverket enligt *första stycket* 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. 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 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 4.3.9.