

Promemorian Uppskov med kupongskatt i vissa fall

Fi2019/00629/S1

1 Sammanfattning

Skatteverket tillstyrker att förslagen genomförs. Skatteverket lämnar dock vissa synpunkter på förslagen. Synpunkterna gäller förslag till ändringar, förtydliganden m.m. Särskilt viktigt är verkets förslag om att istället för den föreslagna uppskovsavdragsmodellen införa ett anståndsförfarande. Anledningen till att Skatteverket föreslår ett system med anstånd är att man på så sätt undviker risken för att skatteavtalen inskränker Sveriges beskattningsmöjligheter.

2 Skatteverkets synpunkter

2.1 Anståndsförfarande

Regeringens förslag är att uppskov ska medges. Skatteverket menar att det finns nackdelar med det förslaget och föreslår i stället att det införs en möjlighet till anstånd med kupongskatt för utländska företag som uppvisar underskott.

Även ett system med anstånd kan innebära att källbeskattning inte längre sker omedelbart och definitivt för utländska företag som uppvisar underskott. Ett anstånd kan dock inte likt ett uppskov, som ska återföras till beskattning, prövas mot ett beräknat avdrag. Som villkor för anstånd kan det dock, på motsvarande vis som vid ett uppskovsförfarande, krävas att personen har ett underskott avseende samma beskattningsår.

Skattetekniskt innebär ett anståndsförfarande, till skillnad mot ett uppskovsförfarande, att den beskattningsbara utdelningen är fastställd enligt de regler och avtal som gäller för det aktuella beskattningsåret då utdelningen skedde. Den utländska juridiska personen ska då endast beviljas anstånd med betalningen av skatten. Till skillnad mot det föreslagna uppskovsförfarandet kommer det vid ett anståndsförfarande alltså inte beräknas ackumulerade uppskovsbelopp som ska återföras till beskattning. Anstånd bestäms istället separat för viss skatt varje år. Prövningen av om ett senare års underskott ska innebära ytterligare skattecredit kan enklast riktas mot det äldsta anståndet och därefter i fallande ordning.

Anståndstiden kan bestämmas så att betalning ska ske fyra månader efter utgången av det beskattningsår som följer närmast efter det då anståndet beviljades. Om den skattskyldige ansöker om ett nytt anstånd bör det antingen finnas möjlighet för Skatteverket att förlänga det befintliga anståndet eller att beloppet inte förfaller till betalning innan Skatteverket hunnit pröva den nya ansökan. Det kan även finnas anledning att undersöka möjligheten att bevilja anstånd vid överklagande av beslut, samt om och hur kostnadsränta eller dröjsmålsavgift ska tas ut vid sena inbetalningar.

Anståndsmöjligheten bör gälla för kupongskatt som har innehållits eller betalats för viss utdelning. Annars finns det risk för att återbetalning görs av skatt som inte inbetalats. Enligt gällande rätt finns dock inte motsvarande krav på betalning för att någon ska beviljas anstånd enligt 63 kap. SFL. Om anstånd beviljas bör den innehållna eller betalade kupongskatten krediteras och innebära en rätt till återbetalning. Detta under förutsättning att det inte finns grund för att skjuta upp återbetalningen till dess att skattskyldigheten prövats eller om det finns hinder för återbetalning enligt 64 kap. SFL, se 27 § åttonde stycket KupL. Anståndet bör även kunna upphöra vid ändrade förhållanden eller på begäran av den utländska juridiska personen. Det bör finnas krav på avtal m.m. om informationsutbyte och bistånd för indrivning av skattefordringar med en räckvidd som den som finns i indrivningsdirektivet.

Det kan ifrågasättas om det är förenligt med EU-rätten att ta ur anståndsrenta, eftersom svenska bolag inte betalar ränta vid underskottssituationer, även om den uppkomna skattekrediten innebär att det uppstår ett finansieringsbehov hos staten. Av samma skäl kan det ifrågasättas om det ska finnas möjlighet att uppställa krav på säkerhet. Det kan däremot finnas anledning att undersöka möjligheten om och hur kostnadsränta eller dröjsmålsavgift ska tas ut vid sena inbetalningar.

Skatteverket föreslår att ett anståndsförfarande, i enlighet med de ovan sagda, införs för utländska underskotts företag som mottar utdelning som är kupongskattepliktig.

2.2 Sammanfattning (1)

På sidan 3 står det i andra stycket att möjligheten att ansöka om avdrag för uppskovsbelopp bör stå öppen för utländska juridiska personer med hemvist inom EES eller i en stat med vilken Sverige har ingått ett skatteavtal som innehåller artiklar om informationsutbyte och bistånd med indrivning av skatt. Den föreslagna lagtexten är emellertid inte utformad på detta sätt. Av 28 § framgår att de som omfattas är utländska juridiska personer som hör hemma i en EU-medlemsstat respektive i ett land som Sverige har ingått ett skatteavtal med och som innehåller en artikel om informationsutbyte och där det även finns en överenskommelse om ömsesidigt bistånd för indrivning av skattefordringar.

På sidan 3 står det i tredje stycket att ”Uppskovsbeloppet ska motsvara utdelningen i fråga, men kan aldrig vara högre än beskattningsårets underskott.” Skatteverket anser att användningen av uttrycket ”underskott” i olika bemärkelser medför en risk för missförstånd. På detta ställe är det inte årets redovisade underskott som avses utan resultatet efter den omräkning av årets underskott som ska ske enligt de föreslagna reglerna som avses.

2.3 Beräkning av om det har uppkommit ett underskott (4.3.2)

Uttrycket underskott

På sidan 18 i promemorian ges ett exempel där företaget A uppvisar ett underskott. Uttrycket underskott har här två olika betydelser. ”...A har ett underskott om 150 (100 i underskott med avdrag för utdelning om 50).” Det vore tydligare och mera lättförståeligt om uttrycket inte användes i olika betydelser. Det kan t.ex. vara svårt att förstå vilken betydelse uttrycket underskott har på andra ställen i texten när det finns flera betydelser att välja på.

Man skulle kunna särskilja de olika betydelseerna genom att benämna dem redovisat underskott respektive omräknat underskott.

På sidan 24 i promemorian ges ett annat exempel där företag A får ett underskott det aktuella året med 50. Det framgår inte om detta underskott är enligt redovisningen eller efter avdrag för utdelningen. För att exemplet ska bli riktigt borde det vara ett överskott på 150 enligt redovisningen som efter avdrag för utdelning på 200 blir ett underskott på 50. I samma exempel blir underskottet ett kommande år 20. Inte heller här framgår det att det är ett redovisat överskott på 30 som efter avdrag för 50 blir ett underskott på 20.

Hänvisningen till 39 a kap. 11

Förslaget hänvisar till resultatberäkningsreglerna för CFC-bolag i 39 a kap. 11. Avdrag för tidigare års underskott begränsas enligt förslaget inte av 39 a kap. 6 § 11. I den föreslagna 28 b § KupL görs en hänvisning, vad gäller beräkningen av underskottet, till 39 a kap. 10-12 §§ 11. Vid beräkningen av en delägars andel av lågbeskattade inkomster får hänsyn tas till underskott som uppkommit under de närmaste tre tidigare beskattningsåren (39 a kap. 6 § 11). Det framgår av 39 kap. 13 § 11 att tre års underskott även får dras av på delägarnivå.

Att treårsbegränsningen avseende underskott inte gäller vid beräkningen i detta fall framgår således av den avgränsade hänvisningen. Detsamma gäller andra inkomster som enligt 5 § inte ingår i den lågbeskattade inkomsten. Det kan dock noteras att Lagrådet ifrågasatte behovet av 13 § andra stycket.

Andra stycket i den aktuella paragrafen innehåller en särskild bestämmelse om hantering av underskott på delägarnivå. Såvitt Lagrådet kan bedöma tillför stycket inte något utöver vad som följer av 6 § 3 och det bör i så fall utgå.
(prop. 2003/04:10 sidan 248)

Regeringen har dock låtit bestämmelsen stå kvar eftersom den säkerställer att tre års underskott får tillgodoräknas även på delägarnivå.
(prop. 2003/04:10 sidan 130)

Mot bakgrund av regeringens uttalande bör det förtydligas att tidigare års underskott kan beaktas utan begränsning vid beräkningen enligt de regler som gäller för ett svenskt aktiebolag.

Reglerna om underprisöverlåtelse är enligt förslaget inte tillämpliga och ska således inte appliceras på underskottsbolag. Antag att det i det andra landet finns regler om underprisöverlåtelser inom riket motsvarande de svenska och att en sådan underprisöverlåtelse har ägt rum. Resultatet ska då enligt förslaget räknas om som om avyttringen gjorts till marknadsvärdet. Den föreslagna lagstiftningen bör istället utformas på ett neutralt sätt, som säkerställer att det svenska regelverket blir förenligt med EU-rätten.

Utländska allmänna skatter

Utländska allmänna skatter får enligt förslaget inte dras av. Ett svenskt bolag får inte dra av allmän svensk skatt (9 kap. 4 § 11). Det är därför logiskt att ett utländskt bolag vid

beräkningen av underskott inte får dra av allmänna skatter som tas ut i staten där det hör hemma. Det föreslagna avdragsförbudet gäller dock även utländska allmänna skatter som tagits ut i tredje land. I denna del avviker förslaget från beräkningen av underskott för ett svenskt aktiebolag. Det framgår inte av förslaget varför denna inskränkning av avdragsrätten är nödvändig. I CFC-lagstiftningen valdes lösningen av förenklingsskäl.

I lagrådsremissen föreslogs att avdrag inte skall få göras för allmänna utländska skatter. Lagrådet anförde att förslaget inte var motiverat. Eftersom verksamheten i den utländska juridiska personen skall behandlas som om den hade bedrivits av ett svenskt aktiebolag bör avdrag inte få göras för utländska allmänna skatter. Hade det varit ett svenskt aktiebolag hade ju avdrag inte fått göras för svenska allmänna skatter. Det beskattningsunderlag som räknas fram i den utländska juridiska personen skall ju vara jämförbart med ett motsvarande underlag i ett svenskt aktiebolag. Lagrådet anser att avdragsförbudet är för vitt eftersom det även avser skatter som den utländska juridiska personen betalat till ett tredje land. Den föreslagna lösningen har valts av förenklingsskäl. Om avdrag får göras för utländska skatter till tredje land skulle bestämmelserna i praktiken bli svåra att tillämpa. Ett undantag av denna innebörd föreslås, såsom i remissen, tas in i 16 kap. 19 § IL. Avräkning får naturligtvis göras för samtliga utländska skatter.
(prop. 2003/04:10 s. 89)

Den nu aktuella lagstiftningen syftar till att säkerställa att det svenska systemet är förenligt med EU-rätten. Det kan noteras att 16 kap. 19 § andra stycket IL anpassades till EU-rätten genom en lagändring år 2000. Då infördes samma möjlighet till avdrag för utländsk allmän skatt för begränsat skattskyldiga personer som bedriver näringsverksamhet i Sverige vid ett fast driftställe. Motiven till ändringen var att det ansågs strida mot etableringsfriheten i EU-fördraget att särbehandla utländska personer som bedriver näringsverksamhet i Sverige (prop. 2000/01:22 s. 91 ff). Skatteverket anser att förslaget bör anpassas i denna del, med en möjlighet att dra av skatter som den utländska juridiska personen betalat till ett tredje land, så att den nya lagstiftningen även i denna del blir förenlig med EU-rätten.

2.4 Återföring av uppskovsbelopp (4.3.5)

Det andra stycket inleds med ” Skatteverket saknar i princip möjligheten att kontrollera vilket resultat en utländsk juridisk person har för ett visst beskattningsår.” Den möjlighet som står Skatteverket till buds är att via en begäran om handräckning till den utländska juridiska personens hemland få denna typ av information. Det är av detta skäl viktigt att informationsutbytesmöjligheter finns i de fall kupongskatt återbetalas till underskotts företag.

2.5 Betalning av kupongskatt på återfört uppskovsbelopp (4.3.8)

Av promemorians förslag framgår att 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.

Tekniken medför att beskattningen är frikopplad från beskattningen av den ursprungliga utdelningen och de skatteavtalsmässiga begränsningar som förelåg då. Det är i stället en

inkomst som, för att kunna beskattas, måste omfattas av svensk beskattningsrätt enligt gällande skatteavtal vid återföringstidpunkten. Förslaget verkar förutsätta att Sverige har rätt att beskatta denna typ av inkomst enligt gällande skatteavtal. Det utvecklas inte i förslaget hur man har resonerat i denna fråga. Antagligen anser man att det är en utdelningsinkomst som behandlas i artikel 10 i skatteavtalen. Denna artikel ger regelmässigt källstaten möjlighet att innehålla källskatt på utdelningar, eller på vad som definieras som utdelningar. Om det förhåller sig på det viset så ställer skatteavtalen inte upp några hinder för en svensk beskattning vid återföringen av uppskovsavrågen. Ett annat alternativ skulle kunna vara att denna typ av inkomst inte behandlas i skatteavtalen, och därför skulle dessa inte hindra en svensk beskattning. Med tanke på den skrivning som gjorts vad gäller skatteavtal är det inte troligt att detta är den bedömning som gjorts. Ett tredje alternativ är att återföringen av uppskovsbeloppet inte behandlas i utdelningsartikeln i skatteavtalen utan i stället ska bedömas som annan inkomst. Beskattningen av dessa inkomster regleras vanligen i skatteavtalens artikel 21 (nordiska skatteavtalet artikel 22). Beskattningsrätten till dessa inkomster tillfaller vanligtvis hemviststaten och inte källstaten. För att undvika att riskera att tappa beskattningsrätten kan man i stället välja att fastställa skatten vid utdelningstillfället och sedan medge anstånd med den fastställda skatten.

2.6 Exempel (4.3.10)

På sidan 28 finns i sista stycket detta exempel.

I slutet av år X4 beslutas att A SA ska övergå till brutet räkenskapsår. Beskattningsåret som började den 1 januari X4 ska därför förlängas till den 30 juni X5. Företaget inkommer med handlingar till Skatteverket i januari X5 som styrker omläggningen. Skatteverket noterar att det befintliga uppskovsbeloppet därmed ska återföras den 31 september X5.

Det ska stå 31 oktober – inte 31 september. Om räkenskapsårets sista dag är den 30 juni ska ett beviljat avdrag för uppskovsbelopp återföras till beskattning fyra (inte tre) månader efter utgången av det beskattningsår som följer närmast efter det beskattningsår vars underskott ligger till grund för det uppskovsbelopp som ska återföras. Uppskovsbeloppet ska därmed återföras den 31 oktober.

2.7 Ikraftträdande (4.3.11)

Av promemorian framgår att en ansökan om avdrag för uppskovsbelopp inkommen under 2020 kan avse utdelningar vars utdelningstillfälle inföll den 1 januari 2015 eller senare. När det är frågan om påförande av kupongskatt i efterhand enligt 26 § kupongskattelagen kan det i en ansökan röra sig om kupongskatt som tagits ut avseende utdelningstillfällen som inföll den 1 januari 2005 eller senare.

De nya lagreglerna föreslås träda i kraft den 1 januari 2020. I promemorian beskrivs hur ansökningar ska hanteras före ikraftträdandet.

För ansökningar som ges in till Skatteverket dessförinnan får kupongskattelagens bestämmelser tillämpas med beaktande av EU-rätten, inklusive EU-domstolens dom i Sofina-målet.

Det skulle vara bra med ett tydligare uttalande om hur EU-rätten ska tillämpas i dessa fall.

2.8 Övriga effekter (5.9)

Frågan om hur betalningen ska hanteras om den utdelningsberättigade personen upphör med sin verksamhet utan att ha redovisat överskott behöver regleras. I promemorian konstateras det att i de fall det utländska företag som tagit emot utdelningen upphör med sin verksamhet blir uppskovet definitivt. Detsamma gäller om den skattskyldige aldrig kommer att uppvisa ett överskott i framtiden. Uppskovsbeloppet kommer då inte att återföras och Sveriges anspråk på andraledsbeskattning kommer därmed inte att effektueras.

2.9 Synpunkter på lagtext eller författningskommentarer av teknisk natur

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

Norge, Färöarna, Island och Grönland ingår inte i EU. Sverige har heller inget skatteavtal med Grönland. Det nordiska skatteavtalet saknar artikel om informationsutbyte. Länderna ingår däremot bland de länder som slutit ett multilateralt handräckningsavtal, det nordiska handräckningsavtalet. I 28 § första stycket bör därför en punkt d läggas till.

, eller

d) en stat som med Sverige har ingått en särskild överenskommelse om ömsesidigt bistånd för indrivning av skattefordringar,

I 28 § tredje stycket hänvisas till första stycket 1 b och c och andra stycket 2 b och c. Hänvisningen borde vara till första stycket 1 b och c och andra stycket 1 b och c. Samma felaktiga hänvisning görs på sidan 37 sista stycket i författningskommentaren.

Lagtexten i 28 § fjärde stycket är tydlig, den skattskyldige ska styrka att förutsättningarna för avdrag för uppskovsbelopp är uppfyllda. Däremot står det på ett flertal ställen i texten att detta ”bör” ankomma på den skattskyldige, t. ex. s. 14 fjärde stycket.

2.9.2 Ikraftträdande (4.3.11)

Här anges att det av den föreslagna 31 § kupongskattelagen följer att en ansökan om avdrag för uppskovsbelopp ska göras senast vid utgången av det femte kalenderåret efter utdelningstillfället. Hänvisningen ska i stället göras till den föreslagna 28 a § första stycket kupongskattelagen.

3 Konsekvenser för Skatteverket

Skatteverket har i dagsläget inget sammanhållet specifikt systemstöd för kupongskatten och därmed inte heller ett naturligt ställe att bygga på med funktionalitet för att hantera uppskoven. Hanteringen av kupongskatt sker idag i huvudsak med hjälp av manuella rutiner och systemstöd för diarieföring, utbetalningar, registrering av redovisningar och kontrolluppgifter. Ett nytt kupongskattesystem är på gång och det är därför inte ekonomiskt försvarbart att bygga ett specifikt systemstöd för att enbart hantera uppskov.

Detta remissvar har beslutats av generaldirektören Katrin Westling Palm och föredragits av rättsliga experten Tomas Andersson. Vid den slutliga handläggningen har också följande deltagit: överdirektören Fredrik Rosengren, rättschefen Gunilla Hedwall, enhetschefen Tomas Algotsson och sektionschefen Goran Todorovic.

Katrin Westling Palm

Tomas Andersson