

Finansdepartementet
103 33 Stockholm

Ny lag om källskatt på utdelning (Ds 2020:10)

Fi2020/02014/S1

1 Sammanfattning

Skatteverket tillstyrker att förslagen genomförs. Skatteverket lämnar dock synpunkter på förslagen samt förslag på tillägg, ändringar och förtydliganden.

Särskilt viktigt är att skattedeclarationerna endast lämnas elektroniskt, att förfarandereglerna samlas i skatteförfarandelagen och att ikraftträdandetidpunkterna ger aktörerna möjlighet till nödvändiga förberedelser.

Materiella synpunkter på förslagen

- Skatteverket föreslår att samtliga förfarandebestämmelser införlivas i skatteförfarandelagen. (4.1.2)
- Begreppet värdepappersfond är ett etablerat begrepp och avser de harmoniserade UCITS-fonderna. Motsvarande fonder som inte omfattas av UCITS-direktivet bör därför enligt Skatteverkets uppfattning benämnas utländska specialfonder. (5.3.4)
- Skatteverket anser att det är olyckligt att begreppet rätt till utdelning används både i den förslagna lagen och i inkomstskattelagen, när avsikten är att uttrycket ska tolkas på olika sätt. (5.4.1)
- För att förtydliga vad som avses och för att närmare knyta an till tolkningen till OECD:s modellavtal föreslår Skatteverket att den verkliga innehavaren som är den svenska översättningen av ”beneficial owner”, används i lagtexten. (5.4.1)
- Skatteverket konstaterar att Svenska handelsbolag som är beneficial owner och har delägare som inte omfattas av undantaget i 7 § (vissa utländska juridiska personer och utländskt bolag) blir skattskyldiga enligt den nya lagen. (5.4.1)
- Om avsikten är att t.ex. en pensionsfond ska ses som den skattskyldige, måste det enligt Skatteverket framgå av lagtexten. (5.4.1)
- Att det är olika tidpunkter som är avgörande för skattskyldigheten i den nya lagen och i IL leder enligt Skatteverket bedömning till att samma inkomst kan komma att bli skattefri eller beskattas två gånger. Skatteverket föreslår att det av 5 § ska framgå att den verkliga innehavaren, när utdelningen kan disponeras (utdelningstillfället), är den skattskyldige och att det i författningskommentaren klargörs att paragrafen innebär att beskattningstidpunkten för begränsat och obegränsat skattskyldiga alltid är den samma. (5.4.2)
- Skatteverket delar inte den uppfattning som framförs i promemorian att en utländsk stat inte utgör en utländsk juridisk person. (5.4.4)

- Enligt Skatteverket så framstår det som tveksamt om man ska försämbra möjligheterna att minska kedjebeskattnings p.g.a. att man annars inte kan finna en enhetlig lösning. (5.4.5.)
- Skatteverket anser att undantaget för utländska diplomater m.fl. från skattskyldighet avseende utdelning på andelar i svenska ekonomiska föreningar (3 kap. 18 § tredje stycket II.) bör justeras i konsekvens med det slojade kupongskatteundantaget. (5.4.6)
- Det är enligt Skatteverket oklart vad som gäller för svenska kupongskatter och utländsk skatt som inte kunnat avräknas när avräkningsmöjligheten för svensk kupongskatt slopas. (5.4.8)
- Skatteverket anser att det bör klargöras hur reglerna i 3 kap. 19 § IL och reglerna i den nya lagen ska förhålla sig till varandra när skattskyldighet föreligger enligt båda regelverken och om avsikten är att en sådan dubbel skattskyldighet ska gälla. (5.5.2)
- Skatteverket håller inte med om att en obegränsat skattskyldig får avdrag för omkostnadsbeloppet redan när likvidationen inleds. Det sker först när något belopp skiftas ut eller när en förlust blir definitiv. (5.5.6)
- Skatteverket anser att en begränsat skattskyldig person med stöd av EU-rätten har rätt till nedsättning till fem sjättedelar av underlaget för kupongskatt när det är fråga om onoterade andelar. Detta gäller även tredjelandsmedborgare. (5.6.1)
- För att inte riskera det viktigaste syftet med skattekontosystemet, att tillhandahålla ett enkelt uppbördsförfarande för både Skatteverket och de skatt- eller avgiftsskyldiga, bör enligt Skatteverket inga avvikande regler tillåtas utan samtliga poster som ingår i systemet bör omfattas av enhetliga bestämmelser. (5.8.2)
- Skatteverket vill poängtera att det kan vara problematiskt att delge subjekt utomlands. Detta krav kommer att leda till längre handläggningstider, större administrativ börda och i förlängningen risk för skattebortfall. Skatteverket föreslår istället att skatten ska betalas när anståndet upphör. (5.8.11)
- Skatteverket föreslår att bestämmelserna om innehållande av källskatt på utdelning och utdelningstillfällen ska börja tillämpas vid ett årsskifte. Ikraftträdandetidpunkt för övriga bestämmelser kan med fördel vara vid ett halvårsskifte. Detta innebär att bestämmelserna om innehållande av källskatt på utdelning tidigast bör tillämpas på utdelningar som sker fr.o.m. början av kalenderår 2023. (5.11)
- Skatteverket föreslår att Bolagsverket löpande ska lämna information till Skatteverket om utdelningar i k-bolag. (6.3)
- Skatteverket anser att det bör klargöras vilka bestämmelser i SFL (bestämmelserna i 10 kap. eller bestämmelserna i 13 b kap. SFL) som är tillämpliga om det är osäkert om den fysiska person som har rätt till utdelning är obegränsat eller begränsat skattskyldig. (6.4.1)
- Skatteverket föreslår att begreppet ”utdelningens bruttobelopp” ges en enhetlig betydelse som överensstämmer med dess betydelse i skatteavtalssammanhang. (5.6.2 och 6.4.2)
- Skatteverket föreslår att 36 § med författningskommentar utformas så att mellanhandens åtagande att lämna skattedeklaration m.m. klart framgår. (6.5.2)
- En ansökan om att bli godkänd som mellanhand ska, enligt förslaget, lämnas på fastställt formulär. Skatteverket har endast rätt att fastställa formulär enligt skatteförfarandelagen och skatteförfarandeförordningen. Det kommer därmed behövas en förordning där Skatteverket ges rätt att fastställa formulären. (6.5.2)

- Skatteverket föreslår att ansökningsförfarandet formaliseras och att en ansökan om godkännande som mellanhand ska undertecknas (signeras) av behörig firmatecknare hos det ansökande företaget. (6.5.2)
- Skatteverket föreslår att bestämmelserna i 10 kap. 22 § SFL som gäller värdepapperscentraler som finns i annan stat inom EU/EES även ska omfatta en utländsk mellanhand som t.ex. är en utländsk bank. Skatteverket föreslår att bestämmelserna om ansökan om bli godkänd mellanhand, åtagande för värdepapperscentraler samt förbindelse bör utökas och harmoniseras. (6.5.2)
- Skatteverket anser att det är oklart vad som menas med uttrycket ”rådgöra” med en annan skattemyndighet. Skatteverket anser med hänsyn till ovanstående att andra stycket i 38 § ska strykas i sin helhet. Om uttrycket rådgöra ska anges i lagtexten bör det klargöras vad som avses med detta. (6.5.3)
- För att möjliggöra löpande kontroll, föreslår Skatteverket att det krävs av den godkända mellanhanden att varje år visar att den fortfarande uppfyller kriterierna för godkännande. (6.5.3)
- Om lagstiftaren anser att Skatteverket ska publicera en mellanhandslista så bör, enligt Skatteverkets uppfattning, detta krav framgå i lag eller förordning. Det bör också förtydligas vilket syfte och status denna lista har samt om den ska uppdateras vid t.ex. en återkallelse. (6.5.3)
- Skatteverket föreslår att det antingen ska framgå direkt av lagtexten att det är det ansökande bolaget som ska visa att förutsättningarna för godkännande är uppfyllda, alternativt att detta tydligt anges i författningskommentaren. (6.5.3)
- Skatteverket uppfattar att en förutsättning för att Sverige ska kunna uppfylla sina åtaganden mot andra länder vad gäller uppgifter om utdelning, är att de uppgifter som ska lämnas i den särskilda skattedeklarationen omfattar samma uppgifter som nu lämnas i kontrolluppgift om utdelning för begränsat skattskyldiga. (6.6)
- Enligt 26 kap. 19 § 1 SFL ska det sammanlagda skatteavdraget anges. Även skatteavdrag på källskatt på utdelning är skatteavdrag i detta sammanhang. I förslaget till andra stycket tas bara uppgifter enligt första stycket 3 bort. (6.7.1)
- Skatteverket föreslår att redovisning av källskatt på utdelning i skattedeklaration endast ska kunna ske elektroniskt, dvs. bestämmelserna i SFL ska inte tillåta ett teknikneutralt förfarande för denna skattedeklaration. (6.7.2)
- Skatteverket anser att det är nödvändigt att uppgift om grund för skattefrihet lämnas till Skatteverket av de utdelande bolagen respektive av godkända mellanhänder. (6.7.2)
- Enligt Skatteverkets bedömning behövs det ett tillägg, antingen i 6 kap. 1 § SFF eller i 6 kap 4 a § SFF, om vilka identifikationsuppgifter som ska lämnas i skattedeklarationen avseende den skattskyldiga. (6.7.2)
- Skatteverket föreslår att samma tidpunkt ska gälla för redovisning av utdelning och källskatt resp. preliminär skatt. Samma formulär föreslås ska användas för redovisning av utdelning och källskatt resp. utdelning och preliminär skatt och genomgående redovisning på individnivå av utdelning och innehållen källskatt resp. preliminär skatt. (6.7.2)
- Skatteverket anser att de olika regelverken för identifiering av vilka personer som omfattas av respektive beskattnings- och förfarandebestämmelser samt detaljeringsgraden i dessa bör harmoniseras för att minska risken för fel och fusk

och inte minst för att minska de administrativa kostnaderna för samtliga berörda. (6.7.2)

- Skatteverket föreslår att det införs en ny punkt i 49 kap. 4 § SFL av vilken det klart framgår att ett felaktigt uppgiftslämnande till den som ska göra skatteavdrag utgör grund för skattetillägg. (6.10.2)
- Skatteverket anser att situationen när preliminärskatt har dragits av trots att källskatt ska betalas behöver kommenteras ytterligare. Hur återbetalning av skatten ska ske när den avdragna skatten överstiger den källskatt som ska betalas behöver också kommenteras. (6.11.2)
- Enligt Skatteverkets bedömning tillhör en avdragen skatt efter redovisningen den skattskyldiga. Ett tillgodoförande av skatten från och med ursprunglig förfallodag för redovisningen och därefter återbetalning bör därför ske direkt på den skattskyldiges skattekonto, utan att det utdelande bolagets eller den godkände mellanhandens skattekonto korrigeras. (6.12.1)
- Det föreslås införas en rätt till ränta vid återbetalning enligt 54 kap. 3 § SFL i 65 kap. 16 § SFL. Då återbetalning enligt 54 kap. 3 § SFL även innefattar återbetalning av särskild inkomstskatt får ändringen även återverkningar på sådan skatt. Detta bör enligt Skatteverket framgå och även vilken dag som ska ses som förfallodag för särskild inkomstskatt. (6.12.4)
- Skatteverket föreslår att AO ges möjlighet att söka förhandsbesked på eget initiativ. Det krävs då även lagstiftning som reglerar beslut om källskatt som kan överklagas. (7.2.2)
- Bestämmelser om särskild skattskyldighet föreslås i skatteflyktlagen och i den nya lagen om källskatt på utdelning. Teoretiskt blir det möjligt att ta ut källskatt, men rent praktiskt kommer reglerna, enligt Skatteverkets bedömning, att vara svåra att tillämpa på aktielån och på köp av utdelning. Det finns här en risk för att en tillämpning av regeln om särskild skattskyldighet kan medföra att s.k. Tax Treaty Override uppkommer. Tillämpad utanför skatteflyktssammanhang är den en mekaniskt verkande skatteflyktsregel. Denna typ av skatteflyktsregler är problematiska ur ett EU-rättsperspektiv. (7.3.6)

Synpunkter på lagtext eller författningskommentarer av teknisk natur

- Skatteverket föreslår att en ny bestämmelse införs i 63 kap. 16 a § SFL om att anstånd enligt 14 d § inte får överstiga den innehållna eller inbetalade skatten. (5.8.7)
- Skatteverket föreslår att bestämmelsen i 62 kap. 8 § SFL ändras så att anstånd enligt 63 kap. 14 d § som upphört ska betalas senast den förfallodag som infaller närmast efter det att 60 dagar har gått från den dag beslut fattades. (5.8.11)
- Skatteverket föreslår att 53 kap. 1 § SFL tillförs en bestämmelse om att när källskatt på utdelning ska redovisas för varje utdelningstillfälle så ska beslut om skatten fattas för varje utdelningstillfälle för sig med ledning av innehållet i en sådan särskild skattedeclaration som avses i 26 kap. 9 a § och andra tillgängliga uppgifter (5.8.11)
- Skatteverket föreslår att anståndsbestämmelserna tas in i SFL. Om så inte sker bör det särskilt anges att beslut om anstånd kan ändras under de förutsättningar som följer av 63 kap. 22 § SFL.
- Skatteverket föreslår att en ny räntebestämmelse införs i 65 kap. 7 a § SFL som innebär att ränta inte tas ut vid anstånd enligt 63 kap. 14 d §. Om beslutet om

anstånd har upphört på initiativ av Skatteverket, eller beviljats med ett lägre belopp än tidigare, beräknas dock kostnadsränta från och med dagen efter den dag då den omständighet som har föranlett ändringen inträffade. Kostnadsränta ska beräknas till och med den dag då anståndsbeloppet senast ska vara inbetalt.

- Skatteverket föreslår att en ny räntebestämmelse införs i 65 kap. 16 a § SFL som innebär att om anstånd ska tillgodoräknas enligt 63 kap. 14 d § första stycket SFL ska intäktsränta beräknas från och med dagen efter beloppets ursprungliga förfallodag till och med den dag då tillgodoräkandet registreras på skattekontot.

Beräknade kostnader för förslaget (8.8.1)

- Enligt Skatteverkets bedömning kommer de i promemorian angivna kostnaderna för tjänsteutveckling (IT och övrigt) att avsevärt överskridas, men kostnadsbilden kan påverkas positivt om en eller flera av de synpunkter som angetts ovan genomförs. Skatteverkets uppskattade kostnader för genomförande av de föreslagna reglerna innefattande omfattande nyutveckling av IT-stöd uppgår till dels en engångskostnad på 150-185 miljoner kronor och dels en årlig förvaltningskostnad av utvecklat IT-stöd på 60-75 miljoner kronor. I engångskostnaden uppskattas 40 miljoner kronor avse Skatteverkets hantering av papper som blir följderna av den teknikneutrala redovisning av källskatten som förslaget medger. Utöver detta tillkommer initiala kostnader för utbildning, extern och intern information, nya formulär etc. till en uppskattad engångskostnad på 10-11 miljoner kronor.

1	Sammanfattning	1
2	Skatteverkets synpunkter.....	8
2.1	Administrativa kostnader (3.3)	8
2.2	Placering av förfaranderegler (4.1.2).....	8
2.3	Utländsk värdepappersfond (5.3.4)	8
2.4	Utländsk specialfond (5.3.5)	9
2.5	Huvudregel om skattskyldighet (5.4.1)	9
2.6	Utdelningstillfället (5.4.2)	11
2.7	Utländska motsvarigheter till skattebefriade subjekt (5.4.4)	13
2.8	Undantag på grund av aktieinnehavets storlek (5.4.5).....	13
2.9	Undantaget för utländska diplomater m.m. (5.4.6).....	14
2.10	Undantag för tillhandahållande av försäkring (5.4.8)	14
2.11	Särskild skattskyldighet (5.4.9).....	15
2.12	Definition av begreppet utdelning (5.5.2)	15
2.13	Avdrag för aktiernas omkostnadsbelopp i vissa fall (5.5.6)..	16
2.14	Huvudregeln (5.6.1)	16
2.15	Direktnedsättning (5.6.2).....	16
2.16	Hantering av anstånd med källskatt i vissa fall (5.8.2)	17
2.17	Föreläggande när anståndet upphör (5.8.11)	18
2.18	Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser (5.11)	18
2.19	Information om utdelningar från kupongbolag (6.3).....	19
2.20	Skatteavdrag vid osäkerhet om skattskyldighet (6.4.1)	19
2.21	Underlag för skatteavdrag (6.4.2)	20
2.22	Mellanhandens åtagande (6.5.2).....	20
2.23	Föreskriftsrätt för fastställda formulär (6.5.2).....	21
2.24	Formen för ansökan (6.5.2).....	21
2.25	Ansvar för att innehålla skatt och lämna uppgifter (6.5.2) ...	21
2.26	Beslut om godkännande (6.5.3).....	22
2.27	Publicera lista med godkända mellanhänder (6.5.3).....	23
2.28	Omprövning och överklagande (6.5.3)	23
2.29	Bevisbördan vid beslut om mellanhand (6.5.3)	24
2.30	Slopade kontrolluppgiftsskyldighet (6.6)	24
2.31	Redovisning ska ske i särskild skattedeklaration (6.7.1).....	24
2.32	Krav på elektroniskt uppgiftslämnande (6.7.2)	25
2.33	Undantag från uppgiftsskyldigheten (6.7.2).....	26

2.34	Vad ska skattedeklarationen innehålla (6.7.2).....	26
2.35	Harmonisering av utdelningsredovisningen (6.7.2).....	27
2.36	Skattetillägg (6.10.2).....	28
2.37	Beslut om källskatt på Skatteverket initiativ (6.11.2).....	29
2.38	Skattekonton (6.12.1).....	30
2.39	Ränta (6.12.4)	31
2.40	Utökning av skatteflyktslagens tillämpningsområde (7.2.2)	31
2.41	Förslag om en särskild skattskyldighet i vissa fall (7.3.6)	31
2.42	Synpunkter på lagtext eller kommentarer av teknisk natur .	33
2.42.1	Synpunkter avseende lagtextutformningen av 27 § (5.8.7).....	33
2.42.2	Synpunkter avseende lagtextutformningen av 32 § (5.8.11)	34
2.42.3	Synpunkter avseende 54 kap. 1 § skatteförfarandelagen (5.8.11).	36
2.42.4	Behov av möjlighet att ändra beslut om anstånd	36
2.42.5	Behov av bestämmelser om ränta.....	37
2.42.6	Synpunkter på lagtextens placering i skatteförfarandelagen	38
3	Konsekvenser för Skatteverket.....	40
3.1	Skatteverket (8.8.1).....	40

2 Skatteverkets synpunkter

2.1 Administrativa kostnader (3.3)

Skatteverket föreslår att rapporteringen i den särskilda skattedeclarationen endast ska kunna göras digitalt. Uppgiftsskyldigheten i skattedeclarationen är omfattande när det gäller den som har rätt till utdelningen. Ett sådant krav måste tas in i lagstiftningen för att Skatteverket ska kunna undvika att erbjuda pappersformulär. Promemorian är utformad i en anda av att Skatteverket ska tillhandahålla digitala system och att det ska vara enkelt och billigt för alla parter (se bl.a. s. 77, 221 och 229). Våldigt många av de som kommer att lämna skattedeclarationer är stora företag som är vana vid att lämna uppgifter på fil, via e-tjänst eller genom annan teknisk lösning. Det kan med fog förutsättas att dessa inte kommer att lämna något på papper. De som möjligtvis skulle vilja fylla i detta för hand är små bolag som lämnar utdelning till begränsat skattskyldiga. Det är inte en större börda att fylla i ett formulär i en e-tjänst än att fylla i ett papper. Det handlar snarare om att förutom filöverföring m.m. så måste Skatteverket tillhandahålla ett ifyllnadsbart verktyg, på sin webb, som är självinstruerande för den mindre aktören. Genom att inte tillhandahålla ett formulär i papper blir det mindre kostsamt eftersom tid inte behöver läggas på att konstruera blanketter, hålla dessa uppdaterade eller lägga ner resurser på att registrera de omfattande uppgifter som deklARATIONEN innehåller.

När det gäller ansökan om att vara godkänd mellanhand finns det även här fördelar med en digital lösning. Skatteverket kan undvika extra arbete med att begära kompletterande uppgifter då man kan konstruera ett system som styr vad som måste fyllas i. Mot en digital ansökan talar, förutom kostnadsaspekten, att det bör vara en underskriven ansökan av behörig företrädare för bolaget. En digital lösning förutsätter att frågan om underskrift går att lösa.

2.2 Placering av förfaranderegler (4.1.2)

I utredningen anges att eftersom skatteförfarandelagen är en samlingslag för skatteförfarandet så ska den som utgångspunkt innehålla samtliga förfarandebestämmelser som behövs vid beskattningen. Bara om det finns starka argument mot bör en annan ordning övervägas.

Skatteverket instämmer med detta. Flera typiska förfarandebestämmelser har dock, utan tillräcklig motivering, placerats i den föreslagna lagen om källskatt på utdelning. Detta gäller ansökan, beslut och återkallelse av godkänd mellanhand samt det särskilda anstånds-förfarandet. Skatteverket föreslår att dessa bestämmelser istället införlivas i skatteförfarandelagen.

2.3 Utländsk värdepappersfond (5.3.4)

I promemorian anges att en fond ska anses vara en utländsk värdepappersfond även om den inte lyder under UCITS-regelverket, om den uppfyller kriterierna och hör hemma i en stat

utanför EES med vilken Sverige ingått ett skatteavtal som innehåller en artikel om informationsutbyte eller ett avtal om informationsutbyte i skatteärenden (se s. 90 och 330 i promemorian). Skatteverket håller inte med om denna tolkning.

Av prop. 2012/13:155 s. 189, 387 och 529 framgår att innebörden av uttrycket fondföretag i lagen (2004:46) om värdepappersfonder begränsades till att endast omfatta sådana fonder som uppfyller villkoren i UCITS-direktivet som en följd av införandet av lag (2013:561) om förvaltare av alternativa investeringsfonder.

Att använda begreppet ”utländsk värdepappersfond” i ett så brett perspektiv som anges i promemorian är olämpligt då begreppet värdepappersfond är ett etablerat begrepp och avser de harmoniserade UCITS-fonderna. Motsvarande fonder som inte omfattas av UCITS-direktivet bör därför benämnas utländska specialfonder.

2.4 Utländsk specialfond (5.3.5)

Enligt promemorian överlämnas till rättstillämpningen att avgöra om kravet på att en utländsk fond ska uppfylla motsvarande villkor som en svensk specialfond också kan anses innefatta ett krav på viss juridisk form. Det framförs vidare att det är önskvärt att Skatteverket underlättar för utdelande bolag och godkänd mellanhand att bedöma utländska specialfonders rättsliga ställning genom att publicera typfallsbedömningar m.m.

HFD har tolkat EU-domstolens fördragspraxis och kommit fram till att ett subjekts juridiska form kan ha betydelse när det ska avgöras om ett utländskt och ett inhemskt subjekt befinner sig i jämförbara situationer, men bara om den juridiska formen är relevant med hänsyn till de aktuella bestämmelsernas syfte och utformning, HFD 2020 ref. 3.

Det är enligt Skatteverkets uppfattning önskvärt att innebörden av uttrycket utländsk specialfond definieras i den nya lagen, alternativt i motivtexten. Det bör bl.a. framgå om det uppställs något krav på att en utländsk specialfond har en viss juridisk form.

2.5 Huvudregel om skattskyldighet (5.4.1)

Betydelsen av skattskyldig

Av den föreslagna 5 § första stycke framgår att den som inte är obegränsat skattskyldig och som har rätt till utdelningen vid utdelningstillfället är skattskyldig. På sidan 95 f. framgår att utredarens ambition har varit att så långt som möjligt komma bort från särskilda termer och begrepp som bara används för källskatt. Här anges att utdelningsberättigad bör ersättas med den som har rätt till utdelningen. Samma begrepp, den som har rätt till utdelningen, används också i inkomstskattelagen (42 kap. 12 §).

Av författningskommentaren framgår emellertid att innebörden av uttrycket ”rätt till utdelning” inte ska tolkas på samma sätt som i inkomstskattelagen. Vidare framgår av avsnittet 5.4.1 att vem som har rätt till utdelning utifrån ett källskatteperspektiv ”bör därför ligga närmare innebörden av begreppet ur en internationell kontext” varför tolkningen ska utgå ifrån OECD:s modellavtal och uttrycket ”beneficial owner”. Det anges även att den föreslagna innebörden av vem som har rätt till utdelningen inte bör anges i lagtexten utan det är tillräckligt att innebörden utvecklas i förarbetena.

Förslaget innebär således att den som har rätt till utdelningen är skattskyldig för källskatt på utdelning. Då det är tänkt att den som anses ha rätt till utdelningen ska kunna vara en annan

än mottagaren av utdelningen och att detta synsätt inte överensstämmer med motsvarande begrepp i 42 kap. 12 § IL är det viktigt att detta framgår av lagtexten. Samma begrepp används således i två delvis olika betydelser. Denna skillnad i betydelse av begreppet framgår emellertid varken av lagtextens ordalydelse eller av författningskommentaren. Att använda samma uttryck i två olika lagstiftningar som båda rör utdelning och vem som är rätt mottagare när det inte alltid avser samma personkrets är otydligt. Detta kan leda till problem när lagarna ska tillämpas. Skatteverket anser därför att det är olyckligt att begreppet rätt till utdelning används både i den föreslagna lagen och i inkomstskattelagen när avsikten är att uttrycket ska tolkas på olika sätt.

Skatteverket delar inte utredarens syn att den föreslagna innebörden av vem som har rätt till utdelningen inte bör anges i lagtexten. Om avsikten med förslaget är att innebörden ska utgå ifrån tolkningen av begreppet i OECD:s modellavtal anser Skatteverket att detta även bör återspeglas i lagtexten.

Det är tveksamt om ett mera allmänt uttalande i förarbetena får samma effekt som ett klart uttalande i lag. Det är därför problematiskt att basera skattskyldighet för källskatt på utdelning på uttalanden som saknar direkt stöd i författningstexten. Det kan ifrågasättas om det inte följer av legalitetsprincipen att skattskyldigheten klart ska framgå och att det inte räcker med att den skattskyldige kan härleda denna sin skyldighet från förarbetena. Det kan ifrågasättas om det inte finns anledning att använda ett annat uttryck än i IL, t.ex. den verkliga innehavaren, som kan ges en specifik definition hämtad från en internationell kontext (OECD:s modellavtal). Eftersom innebörden av uttrycket ”den som har rätt till utdelningen” ”inte alltid sammanfaller med den som avses i 42 kap. 12 § IL” finns det all anledning att definiera vad som avses enligt den föreslagna lagen. Definitionen bör av ovan nämnda skäl framgå direkt i lagtexten. För att förtydliga vad som avses och för att närmare knyta an till tolkningen till OECD:s modellavtal föreslår Skatteverket därför att den verkliga innehavaren som är den svenska översättningen av ”beneficial owner”, istället används i lagtexten.

Förslag 5 § första stycket:

Skattskyldig är den som inte är obegränsat skattskyldig och som är den verkliga innehavaren vid utdelningstillfället.

Handelsbolag riskerar att bli skattskyldiga

I den nu föreslagna nya lagen om källskatt på utdelning ska som förutsättning för skattskyldighet gälla att den som har rätt till utdelningen inte är obegränsat skattskyldig i Sverige. Civilrättsligt är svenska handelsbolag juridiska personer. Svenska juridiska personer är obegränsat skattskyldiga, 5 kap. 3 § IL. Bestämmelserna om juridiska personer ska dock inte tillämpas på svenska handelsbolag, 2 kap. 3 § IL. Svenska handelsbolag är inte skattskyldiga för sina inkomster utan det är i stället delägarna som ska beskattas, 5 kap. 1 § IL. Svenska handelsbolag som är beneficial owner och har delägare som inte omfattas av undantaget i 7 § (vissa utländska juridiska personer och utländskt bolag) blir skattskyldiga enligt den nya lagen. Eftersom obegränsat skattskyldiga delägare är skattskyldiga för handelsbolagets resultat enligt 5 kap. 2 § IL, samtidigt som dessa inte kan avräkna en källskatt riskerar inkomsten i denna del att bli dubbelbeskattad.

Ett exempel kan vara ett handelsbolag A som ägs av två obegränsat skattskyldiga fysiska personerna B och C som beskattas för resultatet i HB A. HB A blir skattskyldig för utdelning på svenska aktier eftersom B och C inte skulle varit undantagna från skattskyldighet enligt 7 § om de haft rätt till utdelningen.

Ett annat exempel kan vara ett handelsbolag A som ägs av två svenska handelsbolag, HB B och HB C som i sin tur ägs av de obegränsat skattskyldiga fysiska personerna D och E som beskattas för resultatet i HB A. HB A blir skattskyldigt för utdelning på svenska aktier eftersom HB B och HB C inte skulle varit undantagna från skattskyldighet enligt 7 § om de haft rätt till utdelningen.

Frågan bör ytterligare belysas.

Fonders skattskyldighet

På sidan 95. sägs i ett exempel om pensionsfonder att ”pensionsfonden i egenskap av mellanhand ändå är skattskyldig, varigenom mellanhandens hemvist bestämmer källskattesatsen.” Skattskyldig är den som enligt 5 § ”har rätt till utdelningen” varför det inte kan vara rätt att säga att pensionsfonden, i sin egenskap av mellanhand, är skattskyldig. Detta skulle i så fall kunna tolkas som att - vid direktnedsättning – det är den godkände mellanhandens hemvist som bestämmer skattesatsen och inte den skattskyldiges hemvist. Att det är den skattskyldiges skatterättsliga hemvist som ska utvärderas framgår också av författningskommentaren till 17 § på s. 341. Om avsikten är att en pensionsfond – vid utbetalning av utdelning till en pensionsfond – ska ses som den skattskyldige, måste det framgå av lagtexten. Motsvarande gäller för värdepappers- och specialfonder. Jfr. 2 § i den nya lagen där det anges att termer och uttryck har samma betydelse som motsvarande termer och uttryck i IL.

I texten på sidan 101 sägs att bedömningen av om den som har rätt till utdelningen är obegränsat skattskyldig eller inte initialt ska göras av den som enligt bestämmelserna i SFL är skyldig att göra skatteavdrag. Det bör stå i författningskommentaren, inte i motivtexten.

2.6 Utdelningstillfället (5.4.2)

Av förslaget till 5 § andra stycket framgår att utdelningstillfället inte är samma tidpunkt för avstämningsbolag och andra bolag. Detta innebär att beskattningstidpunkten för en begränsat skattskyldig inte kommer att överensstämma med motsvarande tidpunkt för en obegränsat skattskyldig i de fall utdelningen lämnas från ett avstämningsbolag. Av avsnitt 5.4.2 (s. 103 ff.) framgår att Euroclear Sweden AB har påtalat att när det gäller avstämningsbolagen finns det starka praktiska skäl för att skattskyldigheten för begränsat skattskyldiga även fortsättningsvis ska vara avstämningsdagen. Vilka dessa skäl är har inte redovisats. Utredaren anger att det inte framkommit några skäl som talar mot detta.

Enligt promemorians förslag avgörs skattskyldigheten vid utdelningstillfället. Vad gäller avstämningsbolag inträffar utdelningstillfället på avstämningsdagen. Enligt IL ska utdelningen tas upp när den kan disponeras. Att det är olika tidpunkter som är avgörande för skattskyldigheten i den nya lagen och i IL leder till att samma inkomst kan komma att bli skattefri eller beskattas två gånger. Problem kan t.ex. uppkomma när en obegränsat skattskyldig utvandrar efter avstämningsdagen, men före den dag då utdelningen kan disponeras. Eftersom hen i och med utvandringen blir begränsat skattskyldig kan beskattning enligt IL inte komma i fråga när utdelningen kan disponeras. Inte heller

uppkommer skattskyldighet enligt lagen om källskatt på utdelning då den utvandrare var obegränsat skattskyldig på avstämningsdagen.

Exempel utvandring. Utdelningsmottagaren, A, utvandrar den 16 maj. Avstämningsdagen infaller den 15 maj och dispositionstidpunkten den 17 maj. Vid avstämningsdagen är A obegränsat skattskyldig och är enligt IL inte skattskyldig för utdelningen. Vid dispositionstidpunkten är A begränsat skattskyldig och är heller inte skattskyldig enligt den föreslagna källskattelagen. Utdelningen blir därför skattefri för A!

Den omvända situationen kan också medföra problem. Den begränsat skattskyldige som invandrar efter avstämningsdagen, men före utdelningen kan disponeras, kommer att såväl vara källskatteskattskyldig som skattskyldig enligt IL. Det är olyckligt om den nya betydelsen av skattskyldighet medför att såväl oönskade dubbelbeskattningssituationer som situationer med dubbel skattefrihet.

Exempel invandring. Utdelningsmottagaren, B, invandrar den 16 maj. Avstämningsdagen infaller den 15 maj och dispositionstidpunkten den 17 maj. Vid avstämningsdagen är B begränsat skattskyldig och är enligt den föreslagna källskattelagen skattskyldig för utdelningen. Vid dispositionstidpunkten är B obegränsat skattskyldig och är därför även skattskyldig enligt IL. Utdelningen blir då dubbelbeskattad hos B!

Ett liknande problem med dubbelbeskattning uppstår om aktien överläts mellan obegränsat och inte obegränsat skattskyldiga och överlåtelsen sker mellan avstämningsdagen och den dag när utdelningen kan disponeras. I de fall överlåtelsen sker från den inte obegränsat skattskyldige till den obegränsat skattskyldige är det dock fråga om en ekonomisk dubbelbeskattning, då två personer beskattas för samma inkomst, som enligt förslaget är avsedd.

För utdelning i ett avstämningsbolag som görs vid ett årsskifte kan beskattning enligt förslaget om källskatt på utdelning ske år 1 samtidigt som samma utdelning enligt inkomstskattelagen, där utdelningstidpunkten är två dagar senare, beskattas år 2. Detta innebär att en obegränsad skattskyldig beskattas senare än en begränsat skattskyldig. I de fall utdelning inte sker i pengar (s.k. sakutdelning), vilket i de flesta fall avser värdepapper, ska värdet på den utdelade egendomen enligt förslaget fastställas på avstämningsdagen för en begränsat skattskyldig medan värdet för en obegränsat skattskyldig ska fastställas ett par dagar senare när aktieägaren disponerar utdelningen. Detta innebär att det finns risk att värdet för en begränsat skattskyldig kan bli högre än det värdet som fastställs för en obegränsat skattskyldig trots att det är samma tillgång som delats ut. Skatteverket ifrågasätter om olika beskattningstidpunkter liksom olika värden på utdelad egendom är förenligt med EU-rätten.

Av likformighetsskäl och för att förenkla för uppgiftslämnare fastställer Skatteverket värdet för vissa sakutdelningar i ett allmänt råd. Denna värdering avser beskattning enligt inkomstskattelagen dvs. för obegränsat skattskyldiga. Detta gäller normalt för bolag som har fler än 500 aktieägare. För bolag som har många aktieägare men inte uppnår gränsen bistår Skatteverket ofta med en värdering som lämnas i ett brevsvar till bolaget. Av praktiska skäl använder Skatteverket idag normalt även dessa värderingar vid bedömningen av vilket belopp som ska vara underlag för kupongskatt för att underlätta för uppgiftslämnare och för att inte riskera att begränsat skattskyldiga beskattas för ett högre värde än obegränsat skattskyldiga.

Förslaget innebär att den som ska rapportera utdelning och dra källskatt respektive preliminär skatt avseende avstämningsbolag även fortsättningsvis riskerar att tvingas att hantera två olika värden på den utdelade egendomen. Skatteverket anser att det skulle förenkla för alla och underlätta både för den som ska rapportera och för Skatteverket om reglerna för utdelningstillfället följer reglerna enligt inkomstskattelagen, vilket innebär att utdelningstillfället alltid är när utdelningen kan disponeras. Av avsnitt 5.9 (s. 180) framgår att den tidigare kupongskatteutredningen lämnade ett förslag att utdelningstillfället skulle motsvara beskattningstidpunkten enligt inkomstskattelagen. Enligt kupongskatteutredningen fanns det inte några egentliga skäl för att ha en annan beskattningstidpunkt vid utdelning till begränsat skattskyldiga än den som gäller vid utdelning till obegränsat skattskyldiga.

Skatteverket föreslår därför att 5 § ändras till följande lydelse:

Skattskyldig är den som inte är obegränsat skattskyldig och som är den verkliga innehavaren vid utdelningstillfället.

Utdelningstillfället inträffar när utdelningen kan disponeras. Utdelningen anses kunna disponeras även om den betalas ut till ett särskilt konto enligt 13 b kap. 6 § skatteförfarandelagen (2011:1244).

Skatteverket föreslår även att det i författningskommentaren klargörs att paragrafen innebär att beskattningstidpunkten för begränsat och obegränsat skattskyldiga alltid är den samma.

2.7 Utländska motsvarigheter till skattebefriade subjekt (5.4.4)

Skatteverket har ingen invändning mot förslaget, men delar inte den uppfattning som framförs i promemorian att en utländsk stat inte utgör en utländsk juridisk person.

Begreppet utländsk juridisk person definieras inte i kupongskattelagen. Begreppet infördes dock i kupongskattelagen samtidigt som begreppet utländsk juridisk person definierades. Lagstiftningsåtgärderna vidtogs inom ramen för ett och samma lagstiftningsärende. Skatteverkets uppfattning är att begreppet ska tolkas på motsvarande sätt i kupongskattelagen och inkomstskattelagen.

Enligt definitionen i 6 kap. 8 § IL avses med utländsk juridisk person en utländsk association. Skatteverkets uppfattning är att Högsta förvaltningsdomstolens praxis talar för att begreppet bör ges en vid innebörd (jfr bl.a. RÅ 1997 ref. 36 och RÅ 2004 ref. 29). Den omständigheten att beteckningen association inte faller sig helt naturligt i fråga om utländska stater bör, mot bakgrund av angiven praxis, inte leda till att dessa ska anses falla utanför definitionen i 6 kap. 8 § IL. Inte heller av förarbetena till aktuell reglering kan det utläsas att avsikten varit att utländska stater ska undantas från begreppet utländsk juridisk person. Av 6 kap. 9 § IL följer vidare att bestämmelserna om utländska bolag ska tillämpas också på utländska stater och utländska menigheter. Utländska bolag är per definition en association varför även utländska stater och utländska menigheter bör vara att anse som en association.

2.8 Undantag på grund av aktieinnehavets storlek (5.4.5)

På sidan 114 förs en diskussion om det tidsvillkor för innehav vid utdelningstidpunkten som i vissa fall uppställs för att utdelning ska vara skattefri och om detta krav strider mot EU-rätten. ”Att tidsvillkoret i lagen om källskatt på utdelning är definitivt på detta vis är en skillnad jämfört med inkomstskattelagen som skulle kunna ifrågasättas EU-rättsligt. Skillnaden får dock anses vara förenlig med den fria rörligheten för kapital med beaktande av att källskatten är definitiv och inte ska deklarerats samt som ett led i att underlätta

administrationen och minska antalet återbetalningar.” Någon förändring av tidsvillkoret i den nya källskattelagen föreslås inte. Däremot förs ett resonemang om hur olikheten i krav på innehav skulle kunna justeras. ”Skulle bedömningen göras att innehavstid efter utdelningstillfället måste få tillgodoräknas även vid uttag av källskatt på utdelning, är det sannolikt lämpligare att ändra tidsvillkoret i inkomstskattelagen. Det bör då ges en utformning som fungerar administrativt även för källskatten.” Den här föreslagna förändringen i IL medför en skärpning av kraven för skattefri utdelning enligt IL. ”Av förenklingsskäl bör tidsvillkoret även i inkomstskattelagen vara definitivt vid utdelningstillfället och inte kunna läkas i efterhand.” Utredaren kan även tänka sig att helt slopa tidsvillkoret såväl i inkomstskattelagen som i lagen om källskatt på utdelning, vilket även framhålls som den rimligaste lösningen.

En ändring av IL för att den nya lagen inte ska vara EU-rättsstridig medför en skärpning av reglerna om skattefri utdelning. Några andra skäl för denna skärpning har inte framkommit. Det framstår som tveksamt om man ska försämra möjligheterna att minska kedjebeskattningsför att man annars inte kan finna en enhetlig lösning. Skatteverket anser att det i stället går att rättfärdiga den olikbehandling som uppkommer då det inte annars går att ta ut källskatten definitivt, utan att en eftersyn måste göras och källskatten restitueras. Alternativt får man införa en möjlighet för den skattskyldige att få skatten återbetald i efterhand när det kan konstateras att innehavskravet är uppfyllt.

2.9 Undantaget för utländska diplomater m.m. (5.4.6)

Skatteverket har inga invändningar mot att undantaget från kupongskatt för utländska diplomater m.fl., som idag finns i 4 § fjärde stycket kupongskattelagen inte överförs till den nya lagen. I 3 kap. 18§ tredje stycket IL finns, för samma grupp av personer, undantag från skattskyldighet avseende utdelning på andelar i svenska ekonomiska föreningar. Även denna bestämmelse bör justeras i konsekvens med det slojade kupongskatteundantaget.

2.10 Undantag för tillhandahållande av försäkring (5.4.8)

Enligt den nya lagen ska det inte tas ut någon källskatt på utdelningar som är hänförliga till försäkringar och avtal om tjänstepension för vilka försäkringstagare och innehavare är skattskyldiga till avkastningsskatt. Det är därför inte aktuellt att medge avräkning för svensk källskatt, enligt lagen om avkastningsskatt på pensionsmedel (AvPL), från avkastningsskatten i dessa fall. Ändringen i AvPL föreslås träda i kraft den 1 juli 2022 och inga övergångsregler föreslås i denna del.

Det är oklart vad som gäller för svenska kupongskatter och utländsk skatt som inte kunnat avräknas när avräkningsmöjligheten för svensk kupongskatt slopas. Avräkningsregeln i 10 a § AvPL innebär en evig Carry Forward, för varje försäkring för sig, för utländska skatter och skatt enligt KupL. Hur beräknas den kvarstående avräkningsbara utländska skatten i dessa fall? Ska svensk kupongskatt anses avräknad i första hand och ska då den utländska skatten anses kvarstå avräkningsbar? Eller ska utländsk skatt i först hand anses avräknad och den svenska kupongskatten bortfalla?

Den föreslagna ändringen i AvPL innebär ett borttag av skrivningen ”eller den skatt enligt kupongskattelagen (1970:624)”. Den EU-rättsliga bedömningen tillämpas i enlighet med praxis från HFD redan nu vilket i praktiken leder till att återbetalning av kupongskatt ska ske till livförsäkringsbolagen trots att försäkringstagaren normalt redan erhållit nedsättning av

sin avkastningsskatt. Skatteverket har bedömt att det inte är möjligt att genom efterbeskattning påföra den enskilde sådan avkastningsskatt som nedsättning erhållits för. Detta medför att den erlagda kupongskatten i många fall kan tillgodogöras två gånger, en gång som nedsättning av avkastningsskatt för försäkringstagaren och ytterligare en gång som återbetalning till livförsäkringsbolaget som är den som är utdelningsberättigad. Denna problematik kvarstår så länge som den nuvarande lydelsen i AvPL finns kvar, om direktnedsättning för livförsäkringsbolaget inte sker vid skattens innehållande.

Skatteverket önskar förtydliganden i dessa delar.

2.11 Särskild skattskyldighet (5.4.9)

Den särskilda skattskyldigheten är en Subject to tax-regel som gäller om den som har rätt till utdelningen inte är den som har tagit emot utdelningen. Den kan bli aktuellt att tillämpa vid aktielån och vid förvärv av utdelning. Särskild skattskyldighet föreslås även i vissa fall vid skatteflykt. Förslagen kommenteras tillsammans med avsnitt 7.3.6 Förslag om en särskild skattskyldighet.

2.12 Definition av begreppet utdelning (5.5.2)

Förslaget är att i likhet med nuvarande kupongskattelag ska även utbetalning till aktieägarna vid minskning av aktiekapitalet genom indragning av aktier (inlösen), utskiftning vid likvidation och utbetalning vid bolagets förvärv av egna aktier (riktade återköp) ses som utdelning. Dessa typer av utbetalningar/utskiftning behandlas som kapitalvinst vid beskattning enligt IL. På sidan 124 anges att sådana utdelningar till en begränsat skattskyldig skulle vara skattefria om den inte klassificerades som utdelning enligt kupongskattelagen. Om händelsen inträffar inom tio år efter det år då den begränsat skattskyldige personen upphörde att vara bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige kan dock inkomsten vara skattepliktig enligt tioårsregeln i 3 kap. 19 § IL. Utbetalningen/utskiftningen behandlas då som kapitalvinst. Det kan således föreligga en dubbel skattskyldighet i vissa situationer redan idag och denna kommer fortfarande att föreligga med det nya förslaget till lag om källskatt på utdelning.

Skatteverket har i ställningstagande Beskattning av utbetalning vid ett bolags likvidation samt vid inlösen och återköp av aktier när mottagaren är en fysisk person som har hemvist i utlandet enligt skatteavtal, 2019-05-14, dnr 202 180706-19/111 gjort bedömningen att i de aktuella situationerna får kupongskattelagen anses ha företräde som speciallagstiftning (lex specialis) och därför ska tillämpas. Det bör klargöras hur reglerna i 3 kap. 19 § IL och reglerna i den nya lagen ska förhålla sig till varandra när skattskyldighet föreligger enligt båda regelverken och om avsikten är att en sådan dubbel skattskyldighet ska gälla.

På sidan 125 görs en hänvisning till ett inte längre aktuellt ställningstagande. Hänvisning bör i stället ske till ställningstagandet Beskattning av utbetalning vid ett bolags likvidation samt vid inlösen och återköp av aktier när mottagaren är en fysisk person som har hemvist i utlandet enligt skatteavtal, dnr 202 180706-19/111. I det nya ställningstagandet har Skatteverket gjort bedömningen att utdelningsartikel är tillämplig när en begränsat skattskyldig fysisk person är skattskyldig enligt kupongskattelagen för utbetalning i samband med ett svenskt aktiebolags likvidation samt vid inlösen och återköp av aktier i ett svenskt bolag. I ställningstagande har Skatteverket också gjort bedömningen att vid tillämpning av

skatteavtal ska utdelningens bruttobelopp anses vara den del av utbetalningen som överstiger omkostnadsbeloppet. Grunden för detta är att det av kommentarerna till modellavtalet framgår att utbetalningar som utgör återbäring av kapital normalt inte anses som utdelning (punkt 28 av kommentaren till artikel 10). Se även kommentaren till 5.6.2. I den nya lagen om källskatt på utdelning utgör hela utbetalningen/utskiftningen utdelning (enligt 4 §) men skattepliktig utdelning är skillnaden mellan utdelningen och omkostnadsbeloppet (14 §). I denna lag används således begreppen utdelning och skattepliktig utdelning. I nya 13 b kap. 4 § SFL används dock begreppet utdelningen bruttobelopp när beloppet som ses som utdelningen enligt 4 § nya lagen om källskatt på utdelning avses.

Skatteverket önskar klargöranden i dessa frågor.

2.13 Avdrag för aktiernas omkostnadsbelopp i vissa fall (5.5.6)

I avsnitt 5.5.6 (s. 141) anges att ”En obegränsat skattskyldig får således avdrag för omkostnadsbeloppet redan när likvidationen inleds, vilket är tidigare än såväl utskiftningen som upplösningen.” Skatteverket håller inte med om denna beskrivning. När ett bolag har trätt i likvidation anses aktier och andra värdepapper som bolaget har gett ut vara avyttrade. Har det uppstått en vinst ska den beskattas när man kan beräkna vinstens storlek med tillräcklig säkerhet. Aktieägaren får avdrag för en förlust först när den blir definitiv, dvs. normalt när likvidationen är avslutad. De belopp som skiftas ut under likvidationen ska tas upp som ersättningar i kapitalvinstberäkningen. Det är först när något belopp skiftas ut eller när en förlust blir definitiv som det sker en beskattning och en obegränsat skattskyldig kan få avdrag för sitt omkostnadsbelopp.

2.14 Huvudregeln (5.6.1)

På sidan 145 kommenteras att en skattesats på 30 procent skulle kunna ifrågasättas EU-rättsligt med hänsyn till att utdelning på onoterade andelar av obegränsat skattskyldiga fysiska personer ska tas upp med fem sjättedelar i inkomstslaget kapital. Det anges vidare att Sverige har skatteavtal med samtliga medlemsstater inom EU, vilket innebär att utdelning till någon med hemvist i en sådan stat beskattas med högst 15 procent i källskatt. I fotnot anges att det är oklart om den fria rörligheten för kapital som gäller mot tredjeland hindrar Sverige från att ta ut 30 procent källskatt på utdelning till någon med hemvist i en stat utanför EU med vilken Sverige inte har något skatteavtal.

Skatteverket har i ställningstagande Beskattning av utbetalning vid ett bolags likvidation samt vid inlösen och återköp av aktier när mottagaren är en fysisk person som har hemvist i utlandet enligt skatteavtal, 2019-05-14, dnr 202 180706-19/111 gjort bedömningen att en begränsat skattskyldig person med stöd av EU-rätten har rätt till nedsättning till fem sjättedelar av underlaget för kupongskatt när det är fråga om onoterade andelar. Detta skulle således även gälla tredjelands medborgare.

Skatteverket delar således inte bedömningen i promemorian i denna del.

2.15 Direktnedsättning (5.6.2)

Skatteverket har i ställningstagande Beskattning av utbetalning vid ett bolags likvidation samt vid inlösen och återköp av aktier när mottagaren är en fysisk person som har hemvist i utlandet enligt skatteavtal, 2019-05-14, dnr 202 180706-19/111 gjort bedömningen att vid tillämpning av skatteavtal ska utdelningens bruttobelopp (när fråga är om utbetalning vid inlösen, likvidation och återköp) anses vara den del av utbetalningen som överstiger

omkostnadsbeloppet. Grunden för detta är att det av kommentarerna till OECD:s modellavtal framgår att utbetalningar som utgör återbäring av kapital normalt inte anses som utdelning (punkt 28 av kommentaren till artikel 10).

Det är önskvärt att det kommenteras vad som ses som utdelningens bruttobelopp i skatteavtal när fråga är om inlösen, likvidation och återköp.

2.16 Hantering av anstånd med källskatt i vissa fall (5.8.2)

Det finns en rad oklara frågor kring hur bestämmelserna om anstånd som införts med anledning av EU-domstolens dom den 22 november 2018 i mål nr C-575/17, Sofina SA m.fl. ska hanteras enligt antingen lagen om källskatt på utdelning eller enligt skatteförfarandelagen och inom skattekontosystemet. De viktigaste frågorna att avgöra är om anståndsreglerna ska infogas i skattekontosystemet och hur anstånden i så fall ska hanteras avseende ränteberäkning, avräkning gentemot skatte- och avgiftsskulder samt hur återbetalning och restföring ska ske. Med den föreslagna utformningen av lag om källskatt på utdelningar är det enligt Skatteverkets bedömning oklart vilka regler som ska tillämpas avseende anståndsreglerna även om skatten inte längre kommer att räknas upp som ett undantag i 2 kap 1 § SFL eftersom vissa särskilda bestämmelser gäller för anstånden enligt lag om källskatt på utdelning. Vidare hänvisas i 42 § lagen om källskatt på utdelning explicit till förfarandet vid uttag av skatt och i 40-41 §§ till förfaranderegler i 66-67 kap. SFL men någon hänvisning finns inte till exempelvis bestämmelserna om ränta i 65 kap. SFL och indrivning i 70 kap. SFL. Om anståndsreglerna ska kunna hanteras på ett praktiskt och hållbart sätt under en överskådlig tid bör anstånden enligt Skatteverkets bedömning hanteras enligt SFL och inom skattekontosystemet.

För att inte riskera det viktigaste syftet med skattekontosystemet, att tillhandahålla ett enkelt uppbördsförfarande för både Skatteverket och de skatt- eller avgiftsskyldiga, bör inga avvikande regler tillåtas utan samtliga poster som ingår i systemet bör omfattas av enhetliga bestämmelser. Det är då nödvändigt att använda sig av de administrativa rutiner som redan finns hos Skatteverket, eller sådana som relativt lätt kan implementeras. Därmed kommer bl.a. beviljade anstånd att kreditera skattekontot och då kunna avräknas mot samtliga poster som infogats i skattekontosystemet. Metoden med kreditering och debitering av ett företags skattekonto användas redan för övrig källskatt. Kreditering och debitering på skattekonto är sådana former för tillgodoförande och krav av belopp som behöver framgå av lag. Detta kommer bl.a. innebära att avräkning sker automatiskt, oftast i samband med att kontot stäms av under den första helgen varje månad. Skatteverket får meddela föreskrifter rörande på vilket sätt och i vilken omfattning som kontoutdrag ska skickas ut (14 kap. 1 § SFF).

Efter det att Skatteverket har stämt av skattekontot skickas ett kontoutdrag ut till kontohavaren. Det sker bl.a. om personen får en betalningsuppsmaning eller ett betalningskrav, pengar utbetalda vid en månadsavstämning eller om en skuld lämnas för indrivning till Kronofogden eller om andra överföringar har skett mellan Kronofogden och skattekontot. Skatteverket har ett fastställt formulär för kontoutdrag, och kontoutdraget innehåller bl.a. uppgifter om saldo, registreringar på skattekontot och påförd ränta samt belopp som lämnats för indrivning. Innan Skatteverket gör en återbetalning av skatter och avgifter till en skattskyldig ska Skatteverket informera Kronofogden om överskottet, under förutsättning att skattekontoinnehavaren har en skuld som ska drivas in av Kronofogden (18 kap. 4–5 §§ SFF). Ett överskott får tas i anspråk för utmätning enligt utsökningsbalken även innan det får betalas ut.

Om bestämmelserna inte ska infogas i skattekontosystemet utan regleras i lagen om källskatt på utdelning behöver det införas bestämmelser om hur inbetalning ska ske (jfr 62 kap. 2 § SFL), att avräkning bör få ske mot underskott inom skattekontosystemet enligt 62 kap. 11-14 §§, att inbetalda belopp som inte har kunnat tillgodoräknas någon ska tillfalla staten (jfr 62 kap. 19 §), att anstånd kan återkallas eller omprövas (jfr 63 kap. 22 § SFL), hur återbetalning av skatter och avgifter ska ske (jfr 64 kap. 2, 4, 9 och 10 §§), hur ränta ska beräknas (jfr 65 kap. 2-4, 7, 8, 13-16 och 18 §§), om besluts verkställbarhet (jfr 68 kap. 1 §), om indrivning (jfr 70 kap. SFL) och vissa övriga bestämmelser om verkställighet (jfr 71 kap. SFL).

2.17 Föreläggande när anståndet upphör (5.8.11)

När anståndet upphör ska Skatteverket förelägga den skattskyldige att betala källskatten inom två månader från den dag då denne fick del av föreläggandet.

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

Denna problematik försvinner även om de nya anståndsreglerna istället införlivas i skatteförfarandelagen.

2.18 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser (5.11)

Det föreslås att den nya lagen om källskatt på utdelning införlivas i det förfarandesystem som gäller för övrig beskattning. Det innebär att ett helt nytt system för skatteavdrag, redovisning och betalning av källskatt ska införas. Det framförs i promemorian att det är av yttersta vikt att Skatteverket ges tillräcklig tid, vilken uppskattas till minst två år, att tillhandahålla blanketter, information och nödvändiga IT-lösningar för att skatteförfarandet ska fungera. De föreslagna ikraftträdandetidpunkterna är den 1 januari 2022 för bestämmelserna om godkänd mellanhand och för övriga bestämmelser den 1 juli 2022. Dessa datum har valts bl.a. i syfte att få en lugnare start för systemet, då den mest hektiska utdelningsperioden har varit för det året.

Självklart finns det fördelar med att påbörja en tillämpning avseende en mindre hektisk period, men det finns även en hel del nackdelar med en tillämpning som börjar och slutar mitt i ett kalenderår. De företag som lämnar utdelning vid flera tillfällen under samma år, t.ex. vår och höst, kommer då behöva tillämpa två regelverk avseende samma år. Detta innebär t.ex. att för en utdelning som utbetalas till en mottagare som är begränsat skattskyldig ska kontrolluppgift lämnas för vår-utdelningen, men inte för höst-utdelning. Detta förhållande kan få konsekvenser för såväl Sveriges internationella åtaganden om informationsutbyte som för processen med förtryck av inkomstdeklarationer och beskattningsprocessen. Det finns också en uppenbar risk att såväl för mycket som för lite uppgifter lämnas för aktuellt år. Utöver detta så kommer en start i mitten av ett år innebära en större utmaning vad gäller information kring när reglerna ska tillämpas.

Med tanke på att lagstiftningsarbetet, vad gäller proposition och riksdagsbehandling, återstår efter det att remisstiden gått ut i augusti 2020 är det sannolikt att den nya lagen och de föreslagna lagändringarna inte kan antas av Riksdagen före slutet av 2020. Det är i det läget kortare tid kvar än vad som anges som ett minimum för att aktörerna ska hinna med att

anpassa system och rutiner. Det vore därför rimligt att skjuta upp ikraftträdandet så att den tid som ges för samtliga aktörer räcker till.

Skatteverket föreslår därför att bestämmelserna om innehållande av källskatt på utdelning och utdelningstillfällen ska börja tillämpas vid ett årsskifte. Ikraftträdandetidpunkt för övriga bestämmelser kan med fördel vara vid ett halvårsskifte. Detta innebär att bestämmelserna om innehållande av källskatt på utdelning bör tidigast tillämpas på utdelningar som sker fr.o.m. början av kalenderår 2023.

2.19 Information om utdelningar från kupongbolag (6.3)

Ett mindre aktiebolag som lämnar utdelning ska uppge vinstutdelning i fastställelseintyget till årsredovisningen som rapporteras till Bolagsverket. Av avsnitt 6.3 (sid 196) i promemorian framgår att mindre aktiebolag (kupongbolag) ofta har dålig kännedom om skyldigheten att innehålla kupongskatt på utdelning till begränsat skattskyldiga.

Skatteverket behöver ges en rimlig möjlighet att kontrollera att utdelningen från främst kupongbolag till begränsat skattskyldiga beskattas över huvud taget. Med tanke på att kupongbolagen ofta har dålig kunskap om att de ska innehålla och betala skatt på utdelning till begränsat skattskyldiga personer och då Skatteverket därför har en bristande kunskap om vilka kupongbolag som lämnar utdelning, så är uppgifter från Bolagsverket nödvändiga. Eftersom den som innehåller källskatt på utdelning ska skicka särskild deklaration efter varje utdelningstillfälle så behöver Skatteverket få uppgifterna från Bolagsverket löpande. Även här är det för vagt uttryckt att det bör lagstiftas om informationsskyldighet. Skatteverket anser att en lagstadgad informationsskyldighet för Bolagsverket skulle ge bättre förutsättningar för kontroll av källskattskyldighet och redovisning av utdelning. Det behöver därför uppställas ett lagkrav på att Bolagsverket löpande informerar Skatteverket om utdelningar. En sådan skyldighet, som tidigare har funnits, saknas i dag. En reglering av skyldigheten bör införas i Skatteförordningen angående andra myndighets skyldigheter mot Skatteverket.

2.20 Skatteavdrag vid osäkerhet om skattskyldighet (6.4.1)

Bestämmelser om skatteavdrag för källskatt på utdelning ska enligt föreslaget tas in i 13 b kap. SFL. I 10 kap. SFL finns bestämmelser om skatteavdrag för preliminär skatt på utdelning för den som är obegränsat skattskyldig. I vissa fall kan det råda osäkerhet kring om den fysiska person som har rätt till utdelningen är obegränsat eller begränsat skattskyldig. Fråga är då vilka bestämmelser om skatteavdrag som ska tillämpas.

Enligt nuvarande lagstiftning finns det, när det råder osäkerhet om den fysiska personen är obegränsat eller begränsat skattskyldig, en skyldighet att göra skatteavdrag både enligt kupongskattelagens bestämmelser och enligt bestämmelserna i SFL. Skatteverket har i ställningstagande Ska preliminär skatt eller kupongskatt innehållas då det är ovisst om den skattskyldige är begränsat skattskyldig?, 2007-11-07, dnr: 131 603513-07/111, gjort bedömningen att om det för en utbetalare av aktieutdelning inte klart framgår av tillgängliga uppgifter att den utdelningsberättigade är skattskyldig till kupongskatt eller inkomstskatt, dvs. om hen är begränsat eller obegränsat skattskyldig, så ska kupongskatt innehållas.

Det bör klargöras vilka bestämmelser i SFL (bestämmelserna i 10 kap. eller bestämmelserna i 13 b kap. SFL) som är tillämpliga om det är osäkert om den fysiska person som har rätt till utdelning är obegränsat eller begränsat skattskyldig.

2.21 Underlag för skatteavdrag (6.4.2)

I förslaget till 13 b kap. 4 § SFL föreslås att om den som ska göra skatteavdrag inte har tillräckliga uppgifter för att beräkna den skattepliktiga utdelningen är underlaget utdelningens bruttobelopp. Som exempel på när detta kan bli tillämpligt anges på s. 203 att det kan vara när ”den skattskyldige har rätt till avdrag för omkostnadsbeloppet men inte presenterar tillräckligt underlag”.

Som framgår av kommentarerna till 5.5.2 s. 125 har Skatteverket i ställningstagande Beskattning av utbetalning vid ett bolags likvidation samt vid inlösen och återköp av aktier när mottagaren är en fysisk person som har hemvist i utlandet enligt skatteavtal, 2019-05-14, dnr 202 180706-19/111 gjort bedömningen att vid tillämpning av skatteavtal ska utdelningens bruttobelopp anses vara den del av utbetalningen som överstiger omkostnadsbeloppet. Grunden för detta är att det av kommentarerna till OECD:s modellavtal framgår att utbetalningar som utgör återbäring av kapital normalt inte anses som utdelning (punkt 28 av kommentaren till artikel 10).

Med ”utdelningens bruttobelopp” avses således hela det utbetalda beloppet i förslaget till 13 b kap. 4 § SFL och den del som överstiger omkostnadsbeloppet vid tillämpning av skatteavtal enligt Skatteverkets uppfattning om hur begreppet ska tolkas i detta sammanhang.

Skatteverket föreslår att begreppet ”utdelningens bruttobelopp” ges en enhetlig betydelse som överensstämmer med dess betydelse i skatteavtalssammanhang.

2.22 Mellanhandens åtagande (6.5.2)

Av 36 § framgår att en ansökan ska inkludera ett åtagande om att innehålla skatt. Det framgår av 6.5.2 (s. 213) att ett åtagande om att göra skatteavdrag för källskatt på utdelning även innefattar ett åtagande om att lämna skattedeklaration och betala in källskatten.

I författningskommentaren till 36 § jämförs motsvarande bestämmelser om åtagande med det som t.ex. finns i 10 kap. 22 § SFL som gäller värdepapperscentraler. Skatteverket vill uppmärksamma på att förutom detta lagrum regleras värdepapperscentralers åtagande även i 23 kap. 8 §. SFL. Av denna paragraf framgår att de värdepapperscentraler som omfattas även ska lämna ett åtagande om att lämna kontrolluppgifter enligt vissa kapitel i SFL. Skatteverket uppfattar att detta innebär att det inte är tillräckligt att i lag ange att åtagandet innefattar att den sökande gör skatteavdrag för källskatt på utdelning utan att det även bör framgå att denne åtar sig att lämna en särskild skattedeklaration med uppgifter som motsvarar den kontrolluppgiftsskyldighet som 23 kap. 8 § SFL reglerar. För att undvika missförstånd föreslår Skatteverket därför att 36 § kompletteras så att åtagandet även uttryckligen omfattar skyldighet att lämna skattedeklaration.

Förutom att peka på vikten av vad en ansökan och åtagande innebär får kravet på vad åtagandet innebär även betydelse för när och hur Skatteverket kan återkalla ett beslut. Av 39 § framgår att Skatteverket kan återkalla ett beslut om åtagandet inte fullgörs. Det framgår möjligtvis indirekt av författningskommentaren till 39 § (s. 357) vad åtagandet innebär.

Skatteverket anser dock att detta inte är tillräckligt utan att det ska klargöras redan i 36 § vad ett åtagande i en ansökan i sin helhet ska innehålla. Skatteverket föreslår att 36 § med författningskommentar utformas så att mellanhandens åtagande klart framgår.

2.23 Föreskrifträtt för fastställda formulär (6.5.2)

En ansökan om att bli godkänd som mellanhand ska, enligt förslaget, lämnas på fastställt formulär. Det är Skatteverket som ska bestämma hur formuläret ska utformas (s. 212). Samtidigt anges att det inte kommer behövas någon förordning till lagen om källskatt på utdelning (s. 189).

Det kan noteras att Skatteverket endast har rätt att fastställa formulär enligt skatteförfarandelagen och skatteförfarandeförordningen (22 kap. 3 § SFF). Det kommer därmed behövas en förordning där Skatteverket ges rätt att fastställa formulären.

Denna problematik försvinner om förfarandereglerne istället införlivas i skatteförfarandelagen.

2.24 Formen för ansökan (6.5.2)

Av avsnitt 6.5.2 Ansökan om godkännande (sid 212) framgår att ansökan om att bli godkänd mellanhand ska lämnas på fastställt formulär samt att bestämmelserna kring formulär är teknikneutrala och ger utrymme för utveckling av formerna för elektroniskt uppgiftslämnande. Antalet mellanhänder som beräknas ansöka om att bli godkänd för att göra skatteavdrag, lämna skattedeclaration och betala in källskatt på utdelning uppgår enligt promemorian till högst 60–70 företag. Utöver att ansökan för att bli godkänd mellanhand ska lämnas på ett fastställt formulär så är själva ansökningsförfarandet relativt formlöst.

Ansökan om godkännande är normalt något som sker vid ett tillfälle. Dock innebär själva ansökan och godkännandet att företaget i fråga får en stor och ansvarsfull roll som uppgiftslämnare och uppborrdsman för svenska staten. Skatteverket föreslår därför att ansökningsförfarandet formaliseras ytterligare och att det införs bestämmelser om att ansökan om godkännande som mellanhand ska undertecknas (signeras) av behörig firmatecknare hos det ansökande företaget.

Av diverse formuleringar i promemorian framgår att det är önskvärt med en enkel och tillgänglig elektronisk lösning, det kan t.ex. tolkas som en webbaserad applikation, även för ansökan, och särskilt för utländska företag. Dock innebär en sådan lösning en relativt stor investering för Skatteverket och den riktar sig till en begränsad målgrupp (60-70 företag).

Skatteverket bedömer att den elektroniska tillgängligheten för ansökan inte är avgörande för viljan att ansöka om att bli godkänd mellanhand. Skatteverket ska besluta om att sökanden får bli godkänd mellanhand vid ett tillfälle och därefter löpande säkerställa att de godkända mellanhänderna fortfarande uppfyller kriterierna för godkännande. Det kräver en kontinuerlig kontroll som Skatteverket måste skapa rutiner för.

Skatteverket delar promemorians uppfattning att förslå en teknikneutral lösning för ansökan.

2.25 Ansvar för att innehålla skatt och lämna uppgifter (6.5.2)

Ett svenskt företag, t.ex. en bank, som blir godkänd mellanhand för källskatt på utdelning har utöver denna nygamla roll sedan tidigare en lagstadgad skyldighet i SFL att innehålla och

redovisa preliminär skatt på utdelning avseende obegränsat skattskyldiga. Denna lagstadgade skyldighet gäller dock inte för t.ex. utländsk bank som godkänd mellanhand för källskatt på utdelning.

Av avsnitt 6.5 Godkänd mellanhand (sid 210) framgår att Skatteverket har uttryckt önskemål om att statusen som godkänd mellanhand också borde kunna innebära att en utländsk godkänd mellanhand kan göra avdrag för preliminär skatt och lämna kontrolluppgifter avseende utdelningar till fysiska personer som är obegränsat skattskyldiga i Sverige. Detta har dock ansetts ligga utanför uppdraget för översynen av den kupongskatterättsliga regleringen.

Det finns idag bestämmelser om att värdepapperscentraler som finns i annan stat inom EU/EES ska ge in ett åtagande till Skatteverket om att göra skatteavdrag (10 kap. 22 § SFL). Det finns även bestämmelser om att diverse finansiella företag som driver verksamhet utan att inrätta en filial eller motsvarande etablering i Sverige ska lämna en förbindelse till Finansinspektionen om att lämna kontrolluppgifter (23 kap 5 § SFL). De nuvarande bestämmelserna om förbindelser och åtaganden samt de nu föreslagna bestämmelserna i 36 § lag om utdelning på källskatt om ansökan om godkänd mellanhand (inkl. åtagande) kommer innebära att samma utländska företag ska lämna in ett flertal handlingar med olika innebörd och form avseende i princip samma fråga (redovisning av utdelning och skatt).

Det finns idag inga bestämmelser om att t.ex. en utländsk bank ska lämna in ett åtagande om att göra skatteavdrag för preliminär skatt.

Skatteverket föreslår att bestämmelserna i 10 kap. 22 § SFL som gäller värdepapperscentraler som finns i annan stat inom EU/EES även ska omfatta en utländsk mellanhand som inte är en värdepapperscentral (dvs. t.ex. en utländsk bank). Skatteverket föreslår att bestämmelserna om ansökan om bli godkänd mellanhand, åtagande för värdepapperscentraler samt förbindelse bör utökas och harmoniseras. Dvs. så att floran av bestämmelser med liknande innebörd begränsas, men samtidigt också utökas så att de omfattar fler företag. Samtliga dessa bestämmelser bör placeras i skatteförfarandelagen.

2.26 Beslut om godkännande (6.5.3)

I 38 § i den nya lagen regleras att Skatteverket ska fatta beslut om godkännande som mellanhand. Vidare framgår av första stycket 3 att en förutsättning för att en juridisk person ska godkännas som mellanhand är att denne, med hänsyn till sina ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt, är lämplig. I paragrafens sista stycke sägs att Skatteverket ”bör rådgöra med skattemyndighet i den juridiska personens hemviststat innan beslut fattas”. Av författningskommentaren till paragrafen (s. 357) framgår att bestämmelsen endast omfattar utländska juridiska personer som inte är registrerade som förvaltare i Sverige. I avsnittet 6.5.3 utvecklar utredaren bl.a. vad punkt 3 innebär. Skatteverket ska göra en samlad bedömning av lämpligheten att företaget kan godkännas som mellanhand. Det anges att med ekonomiska förhållanden avses bl.a. soliditet, omfattning av verksamheten, hur företaget skött sin ekonomi, redovisning och skatteinbetalningar tidigare etc. För att få fram denna typ av information när det gäller utländska företag bör skatteverket rådgöra med andra skattemyndigheter.

Skatteverket anser att det är oklart vad som menas med att ”rådgöra” med en annan skattemyndighet. När det gäller informationsutbyte uttrycks normalt inte att myndigheterna

rådgör med varandra. Skatteverket anser därför att om uttrycket rådgöra ska anges i lagtexten bör det klargöras vad som avses med detta. För att Skatteverket ska veta att vi kan få ett svar från ett annat land måste detta vara reglerat i någon rättsakt. Skatteverket ställer sig frågande till vilka regleringar som är tänkta att ligga som stöd för ett sådant förfarande och är ytterst tveksam till att detta förfarande är något som rättsakterna (vare sig skatteavtal, informationsutbytesavtal, handräckningsdirektivet eller Europaråds- och OECD-konventionen) ger stöd för. Eftersom det är ett informationsutbyte i syfte att godkänna en mellanhand, och inte besluta om skatt, uppfattar Skatteverket att detta utbyte inte ryms inom exempelvis begreppet ”administration och verkställighet av nationell skattelagstiftning” (jfr Artikel 1 i Rådets direktiv 2011/16/EU av den 15 februari 2011 om administrativt samarbete i fråga om beskattning och om upphävande av direktiv 77/799/EEG). Detta innebär att Skatteverket uppfattar att en begäran enligt ovan, inte har någon koppling till ett pågående skatteärende i Sverige utan utgör ett informationsinhämtande avseende ett företags ekonomiska situation. Det är därför tveksamt om det går att, inom ramen för de avtal m.m. avseende informationsutbyte som finns idag, få den i det här sammanhanget nödvändiga informationen. Att få svar på en utlandsförfrågan tar i många fall lång tid och i värsta fall uteblir svaret helt. Handläggningen av en ansökan riskerar därför att ta orimligt lång tid.

En löpande kontroll av att förutsättningarna är uppfyllda kräver kontinuerlig information från skattemyndigheten i sökandets hemviststat. Skatteverket bedömer att det i dagsläget inte är möjligt att få detta. Skatteverket föreslår därför att det istället ställs krav på den utländske aktören (sökanden) att själv inkomma (i det fastställda formuläret) med de handlingar som utredaren menar att Skatteverket ska efterfråga från en annan stat. Motsvarande krav ställs redan idag på de utländska företag som ansöker om registrering i Sverige. För att möjliggöra löpande kontroll, föreslår Skatteverket att det krävs av den godkända mellanhanden att varje år visar att den fortfarande uppfyller kriterierna. Detta kan ske genom att denne inkommer med skuldfrifrihetsintyg och de andra handlingar som Skatteverket behöver.

Skatteverket anser med hänsyn till ovanstående att andra stycket i 38 § ska strykas bort i sin helhet.

2.27 Publicera lista med godkända mellanhänder (6.5.3)

Skatteverket bör på sin webbplats publicera en lista över de företag som har medgivits godkännande som mellanhand (s. 219).

Om lagstiftaren anser att Skatteverket ska publicera en mellanhandslista så bör detta krav framgå i lag eller förordning. Det bör också förtydligas vilket syfte och status denna lista har samt om den ska uppdateras vid t.ex. en återkallelse.

2.28 Omprövning och överklagande (6.5.3)

Vid omprövning och överklagande hänvisas till vissa utpekade paragrafer i skatteförfarandelagen.

De föreslagna 40 och 41 §§ är en konsekvens av att bestämmelserna om mellanhänder inte har införlivats i skatteförfarandelagen. Skatteverket förordar i första hand att bestämmelserna om mellanhänder istället placeras i skatteförfarandelagen.

Om bestämmelserna ska vara kvar i den föreslagna lagen om källskatt på utdelning så vill Skatteverket poängtera följande. Ordalydelsen i de utpekade bestämmelserna i

skatteförfarandelagen stämmer inte helt överens med det nya förfarandet om mellanhänder. Det görs t.ex. en hänvisning till 66 kap. 7 § andra stycket SFL och 67 kap. 12 § SFL för att reglera tiden för omprövning eller överklagande. Ett beslut om mellanhand kan dock inte anses inrymmas i någon av de punkter som räknas upp i paragraferna.

Skatteverket föreslår därför ett tillägg i 40 och 41 §§ i form av ”motsvarande vad som stadgas i...”.

40 § Vid omprövning av ett beslut om godkännande som mellanhand eller ett beslut om återkallelse av sådant godkännande gäller **motsvarande vad som stadgas i** 66 kap. 2, 3 och 6 §§, 7 § andra stycket, 18 och 19 §§ samt 20 § andra stycket skatteförfarandelagen (2011:1244).

41 § Vid överklagande av ett beslut om godkännande som mellanhand eller ett beslut om återkallelse av sådant godkännande gäller **motsvarande vad som stadgas i** 67 kap. 2, 3, 6 och 11 §§, 12 § andra stycket, 19–23 och 27 §§, 28 § första och tredje stycket samt 29–32 §§ skatteförfarandelagen (2011:1244).

2.29 Bevisbördan vid beslut om mellanhand (6.5.3)

I förslaget (s. 217) anges att när det behövs mer uppgifter bör Skatteverket be företaget att komplettera sin ansökan. För tydlighetens skull föreslår Skatteverket att det antingen framgår direkt av lagtexten att det är det ansökande företaget som ska visa att förutsättningarna för godkännande är uppfyllda, alternativt att detta tydligt anges i författningskommentaren.

2.30 Slopad kontrolluppgiftsskyldighet (6.6)

Av förslaget framgår att kontrolluppgiftsskyldigheten avseende utdelning till begränsat skattskyldiga (23 kap. 2 § SFL) i de flesta fall slopas. Skatteverket har möjligheten att ingå avtal med andra länder om informationsutbyte avseende uppgifter om utdelning förutom det som regleras i 22 a och 22 b kap. SFL och så har också skett. Det är det som numera Skatteverket kallar det traditionella automatiska utbytet. Skatteverket har möjlighet att meddela föreskrifter i de fall undantag för att lämna kontrolluppgift inte ska gälla (5 kap. 17 § SFF). Vilka länder som Skatteverket har beslutat ska omfattas framgår av SKVFS 2018:16 som är en ändring av SKVFS 2016:13.

Skatteverket uppfattar att en förutsättning för att Sverige ska kunna uppfylla sina åtaganden mot andra länder vad det gäller uppgifter om utdelning, är att de uppgifter som ska lämnas i den särskilda skattedeklarationen omfattar samma uppgifter som hittills lämnas i kontrolluppgift om utdelning för begränsat skattskyldiga.

2.31 Redovisning ska ske i särskild skattedeklaration (6.7.1)

Enligt 26 kap. 19 § 1 SFL ska det sammanlagda skatteavdraget anges. Även skatteavdrag på källskatt på utdelning är skatteavdrag i detta sammanhang. I förslaget till andra stycket tas bara uppgifter enligt första stycket 3 bort. Det behövs ett tillägg i det föreslagna tillägget i 26 kap. 19 § SFL, eftersom även skatteavdrag ska redovisas i den särskilda skattedeklarationen. Annars bli det en dubbelredovisning av skatteavdraget. Skatteverket föreslår följande lydelse.

En arbetsgivardeklaration ska dock inte innehålla uppgift enligt första stycket 1 och 3 om uppgiften redovisas i en sådan särskild skattedeklaration som avses i 9 a §

2.32 Krav på elektroniskt uppgiftslämnande (6.7.2)

Det anges i promemorian att en förutsättning för att systemet ska fungera tillfredsställande är att Skatteverket tillhandahåller förutsättningar för elektroniskt uppgiftslämnande (s. 187, 229). Skatteverket instämmer med detta. Det bör dock övervägas om det inte ska vara krav på elektroniskt uppgiftslämnande vid lämnande av skattedeklaration.

Formen för lämnandet av en särskild skattedeklaration är inte specifikt omnämnd i promemorian, men av de allmänna bestämmelserna om formkrav i 38 kap. SFL framgår att deklaration lämnas på ett fastställt formulär. Av bl.a. avsnitt 6.5.2 framgår att kravet på fastställt formulär inte säger något om formulärets form och att bestämmelserna är teknikneutrala samt ger utrymme för utveckling av formerna för elektroniskt uppgiftslämnande. Dessutom nämns att det är en förutsättning för att systemet avseende källskatt på utdelning ska fungera tillfredsställande att Skatteverket tillhandahåller elektroniska lösningar för uppgiftslämnandet.

Elektroniska lösningar är särskilt angelägna för att bolag och godkända mellanhänder ska kunna lämna skattedeklaration utan höga administrativa kostnader och på de olika sätt som är lämpliga för olika avsändare. De befintliga elektroniska lösningarna för avlämning av skattedeklarationer avseende arbetsgivaravgifter kan tjäna som förebild. Av avsnitt 8.8.1 framgår att målbilden bör vara en helt elektronisk hantering av de uppgifter som utdelande bolag och godkända mellanhänder lämnar i skattedeklaration, samt att det också är viktigt att skattedeklaration kan lämnas på ett smidigt sätt för att få utländska finansiella företag att ansöka om att bli godkänd mellanhand.

I och med att den särskilda skattedeklarationen ska lämnas på fastställt formulär samt att bestämmelserna öppnar för teknikneutrala lösningar så anser Skatteverket att det finns en skyldighet att tillhandahålla formulär som inte enbart är elektroniska. Dvs. ska det även tillhandahållas formulär för inlämning på t.ex. papper via vanlig post eller inlämning på ett skattekontor eller servicekontor. Detta är normalt inget som en godkänd mellanhand har behov av, men det kan naturligtvis finnas ett litet antal uppgiftsskyldiga som kan behöva ha en möjlighet att lämna deklarationen på annat sätt än elektroniskt.

Av avsnitt 3.3 (sid 77) framgår att de administrativa kostnaderna för företag, fysiska personer och myndigheter på grund av den nya skatten bör vara så låga som möjligt. De lösningar och förutsättningar för digitaliserad hantering som finns idag gör att behovet av möjligheten att lämna särskild skattedeklaration på annat sätt än elektroniskt är minimala. Dock innebär möjligheten att lämna den särskilda skattedeklarationen på annat sätt än elektroniskt att Skatteverket måste ha rutiner och systemstöd för att hantera dessa deklarationer. Detta gör att de löpande administrativa kostnaderna, och inte minst de initiala kostnaderna, blir relativt höga i förhållande till nyttan. Det blir i regel färre fel vid ett elektroniskt uppgiftslämnande och uppgifterna kan hanteras på ett enklare och mer säkert sätt. Det kan visserligen antas att de flesta självmant kommer att vilja lämna uppgifterna i en skattedeklaration elektroniskt även om detta inte är ett krav, men det blir en onödig administrativ börda för Skatteverket att fastställa, tillhandahålla och uppdatera pappersblanketter som ingen eller väldigt få kommer att använda.

Skatteverket föreslår att redovisning av källskatt på utdelning i skattedeklaration endast ska kunna ske elektroniskt, dvs. bestämmelserna i SFL ska inte tillåta ett teknikneutralt förfarande för denna skattedeklaration.

2.33 Undantag från uppgiftsskyldigheten (6.7.2)

I avsnitt 6.7 (sid 225 f) finns information om formerna för redovisning av skatteavdrag för källskatt på utdelning. Bl.a. nämns att utdelning och skatt ska redovisas i en särskild skattedeklaration, att den ska lämnas för varje utdelningstillfälle, vad den särskilda skattedeklarationen ska innehålla och inte minst när den ska lämnas in. I avsnitt 6.7.2 räknas de uppgifter som en skattedeklaration ska innehålla upp.

I promemorian föreslås ett undantag från uppgiftsskyldigheten, när det gäller skattskyldig som har fått direktnedsättning, med motivering att Skatteverket inte har behov av dessa uppgifter (avsnitt 6.7.2 sid 234). Kontroll av att skatteavtalet har tillämpats korrekt föreslås istället ske inom ramen för den tillsyn som bedrivs över utdelande bolag och godkända mellanhandärer. När godkända mellanhandärer finns i utlandet, kommer kontrollen att vara betydligt svårare.

Skatteverket anser att det är nödvändigt att uppgifterna lämnas till Skatteverket av de utdelande bolagen respektive av godkända mellanhandärer. Uppgifterna krävs också för att Skatteverket ska kunna fullgöra sina internationella åtaganden om informationsutbyte. Skatteverkets kontrollmöjlighet skulle öka väsentligt om skattedeklarationen även innehöll uppgifter om på vilken grund källskatt satts ned till 0 kr. Skatteverket föreslår därför att skattedeklarationen innehåller en uppgift om grund för skattefrihet.

2.34 Vad ska skattedeklarationen innehålla (6.7.2)

Enligt förslaget ska för varje skattskyldig uppgift lämnas om bl.a. utdelningsbelopp (26 kap. 25 a § 5-8 SFL). Vilket belopp som avses med utdelningsbelopp bör framgå när det är fråga om utbetalning vid likvidation, inlösen och återköp. Avses det skattepliktiga beloppet eller hela beloppet?

Ifråga om utbetalning vid likvidation, inlösen och återköp hade det varit önskvärt att uppgift lämnas dels om att det är fråga om likvidation, inlösen eller återköp, dels om hur stor utbetalningen är och om hänsyn har tagits till omkostnadsbeloppet (samt hur mycket detta uppgått till). Detta för att förhindra felaktiga återbetalningar.

På sidan 230 sägs att det i 26 kap. 18 § anges vilka uppgifter som ska lämnas i samtliga skattedeklarationer och att de enligt första punkten ska innehålla nödvändiga identifikationsuppgifter. Även om det inte framgår av förarbetena för vem de ska lämnas får det antas avse att de ska lämnas avseende samtliga som ”berörs”. Utredaren säger att man avser ”identifikationsuppgifter för den som lämnar skattedeklarationen, men också alla andra som berörs av uppgifterna i skattedeklarationen”. Reglering avseende vilka uppgifter som är nödvändig avseende den skattskyldige mottagaren saknas dock.

I avsnitt 1.10 finns förslag till ändringar i SFF. I förordningen saknas det dock en reglering av vilka identifikationsuppgifter, utöver uppgift om utländskt skatteregistreringsnummer eller motsvarande, som ska lämnas avseende den skattskyldige. Vilka identifikationsuppgifter som en skattedeklaration ska innehålla för den uppgiftsskyldige är reglerat i 6 kap. 1 § första stycket SFF. Det behövs därför ett tillägg antingen i 6 kap. 1 § SFF eller i 6 kap 4a § SFF om

vilka identifikationsuppgifter som ska lämnas i skattedeklarationen avseende den skattskyldiga.

2.35 Harmonisering av utdelningsredovisningen (6.7.2)

Utredningens uppdrag var att göra en översyn av den kupongskatterättsliga regleringen. Syftet med översynen var att ta fram förslag till ett effektivt, modernt och förutsägbart regelverk som är förenligt med EU-rätten. Uppdraget innefattade även uppdatering av den redaktionella, språkliga och tekniska utformningen av regelverket samt även titta på förhållandet mellan kupongskatten och andra lagar på skatteområdet. I promemorian lämnas ett förslag till ett effektivt och modernt regelverk avseende källskatt på utdelningar till personer som inte är obegränsat skattskyldiga i Sverige. Det föreslagna regelverket, som av naturliga skäl påminner mycket om kupongskatten, berör en relativt begränsad del av antalet personer som erhåller utdelning från svenska bolag. Dock berör regelverket en mycket stor andel av de finansiella företag som verkar på marknaden idag och samtliga svenska aktiebolag m.m. som betalar ut utdelning.

Nuvarande reglering avseende kupongskatt, och den nu föreslagna hantering avseende källskatt på utdelning, skiljer sig på en hel del väsentliga punkter från övrig reglering och förfarande för redovisning av utdelning från svenska aktiebolag m.m. Dessa regleringar finns i huvudsak i inkomstskattelagen och skatteförfarandelagen. Det är självklart av stor vikt att den nuvarande kupongskatterättsliga regleringen ses över, men det är också av stor vikt att det inte finns för många olika regleringar avseende innehållande av skatt och redovisning av utdelning till Skatteverket. Detta förhållande leder till svårigheter i förståelse och tillämpningen samt en stor risk för att avsiktliga och oavsiktliga fel uppkommer. Dessutom innebära detta att de administrativa kostnaderna för bolag, finansiella företag, utdelningsmottagare och Skatteverket blir betydligt högre.

Utöver de tidigare nämnda skillnaderna i ansvar för utländska företag att innehålla skatt och lämna uppgifter så kan följande skillnader nämnas.

- Olika tidpunkter för redovisning och betalning av utdelning och källskatt resp. utdelning och preliminär skatt.
- Källskatt och utdelning ska redovisas 2 månader efter utdelningstillfället.
- Preliminär skatt och utdelning ska redovisas den 12:e månaden efter det att utdelningen betalats ut.
- Olika formulär för redovisning av utdelning och källskatt resp. utdelning och preliminär skatt.
- Bruttobelopp för källskatt och utdelning ska redovisas i en särskild skattedeklaration.
- Tillsammans med deklarationen ska information om de skattskyldiga lämnas på individnivå.
- Preliminär skatt och utdelning redovisas med totala bruttobelopp i arbetsgivardeklarationen (skattedeklaration).
- Uppgifter om preliminär skatt och utdelning på individnivå redovisas i kontrolluppgifter (för fysiska personer).
- Utdelning som betalas ut till kontohavare med hemvist i annat land än Sverige ska redovisas i separat kontrolluppgift som ett led i Sveriges internationella åtaganden om informationsutbyte (FATCA och CRS). I denna redovisning ingår innehållen skatt.

- De olika regelverken för identifiering av vilka personer som omfattas av respektive beskattnings- och förfarandebestämmelser samt detaljeringsgraden i krav för uppgiftslämnande och insamling av uppgifter om personerna skiljer sig åt. Detta gäller t.ex. kraven kring hemvist resp. begränsat och obegränsat skattskyldig och insamling och redovisning av identifikationsuppgifter (namn, adress, TIN m.m.).
- För att regleringen avseende innehållande av skatt och redovisning av utdelning till Skatteverket ska vara rättssäker och tillgänglig för alla inblandade parter vara robust mot fel och fusk, vara hållbar, samt kunna innebära att de administrativa kostnaderna hålls nere så anser Skatteverket att en harmonisering av reglerna ska övervägas.

Skatteverket föreslår följande förändringar.

Samma tidpunkt ska gälla för redovisning av utdelning och källskatt resp. preliminär skatt. Det är möjligt för finansiella företag, såsom banker, att med dagens rutiner och systemstöd redovisa såväl utdelning som preliminär skatt redan den 12:e månaden efter utdelningstillfället. I och med detta faktum så kan det inte heller vara något bekymmer för blivande godkända mellanhänder, såsom banker, att använda samma rutiner och systemstöd när det gäller hantering och redovisning av källskatt på utdelning. Redovisningen ska då kunna ske månaden efter utdelningstillfället.

Samma formulär ska användas för redovisning av utdelning och källskatt resp. utdelning och preliminär skatt och genomgående redovisning på individnivå av utdelning och innehållen källskatt resp. preliminär skatt. Redovisningen av utdelning och skatt kan då med fördel utformas på liknande sätt som för den individuella redovisningen av ersättning och skatt i arbetsgivardeklarationen.

Det kan även övervägas om redovisningen av utdelning och skatt ska lämnas i en skattedeklaration skild från arbetsgivardeklarationen samt om även redovisning av ränta och innehållen skatt på individnivå ska infogas i den skattedeklarationen.

De olika regelverken för identifiering av vilka personer som omfattas av respektive beskattnings- och förfarandebestämmelser samt detaljeringsgraden i dessa bör harmoniseras för att minska risken för fel och fusk och inte minst för att minska de administrativa kostnaderna för samtliga berörda.

2.36 Skattetillägg (6.10.2)

På s. 250 görs bedömningen att skattetillägg kan tas ut av den som är skattskyldig till källskatt om denne lämnar oriktiga uppgifter till den som är skyldig att lämna uppgifter om den skattskyldige i en särskild skattedeklaration. Enligt utredningen har den skattskyldige som efter en begäran från den som ska lämna en särskild skattedeklaration lämnat en felaktig uppgift till den deklARATIONSSKYLDIGE lämnat en oriktig uppgift till ledning för egen beskattning under förfarandet om det i begäran anges att uppgiften har betydelse för skatteavdrag. Utredningen anser därmed att det i en sådan situation finns grund för att ta ut skattetillägg enligt 49 kap. 4 § SFL.

Skatteverket anser att det kan ifrågasättas att det skulle vara möjligt att ta ut skattetillägg av en skattskyldig pga. uppgifter som lämnats till någon annan än Skatteverket eller en domstol i ett skattemål. Att den skattskyldige upplyses om att de lämnade uppgifterna behövs för ett korrekt skatteavdrag och för att den som ska göra skatteavdraget ska kunna lämna en

korrekt särskild skattedeclaration är enligt Skatteverkets uppfattning inte tillräckligt för att uppgifterna ska anses vara lämnade under förfarandet till ledning för egen beskattning. Med beaktande av att skattetillägget enligt Europakonventionen anses vara ett straff måste det finnas ett klart och tydligt lagstöd för att skattetillägg ska få tas ut.

Eftersom det enligt Skatteverkets mening är tveksamt om skattetillägg kan tas ut i de fall felaktiga uppgifter lämnats av den skattskyldige till den som ska göra skatteavdraget och lämna in den särskilda skattedeclarationen anser Skatteverket att risken är stor för att ett skattetillägg pga. ett sådant uppgiftslämnande skulle stå i strid med Europakonventionens bestämmelser. På grund av denna tveksamhet och för att det inte ska vara riskfritt för den skattskyldige att lämna felaktiga uppgifter till den som ska göra skatteavdrag och lämna in en särskild skattedeclaration föreslår Skatteverket att det förs in en ny punkt i 49 kap. 4 § SFL av vilken det klart framgår att ett sådant felaktigt uppgiftslämnande utgör grund för skattetillägg. Den nya punkten skulle kunna ha följande lydelse.

49 kap. 4 § SFL

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

1. under förfarandet har lämnat oriktig uppgift till ledning för egen beskattning,
2. har lämnat en oriktig uppgift i ett mål om egen beskattning, *eller*
3. *har lämnat en oriktig uppgift i uppgifter som ska lämnas enligt 34 kap. 12 §.*

2.37 Beslut om källskatt på Skatteverket initiativ (6.11.2)

Enligt förslaget ska Skatteverket kunna besluta att den som är skattskyldig till källskatt på utdelning ska betala skatt på samma sätt som vad som gäller för särskild inkomstskatt. 54 kap. 2 § SFL utökas därför till att även gälla skatt enligt lagen om källskatt på utdelning.

Bestämmelserna i 54 kap. 2 § SFL används när det gäller särskild inkomstskatt även för att fatta beslut om skatten när skatteavdrag har gjorts för preliminär skatt men beskattning ska ske enligt SINK eller A-SINK. Att beslut i sådana fall ska fattas enligt denna paragraf framgår av förarbetsuttalanden till paragrafen. Av förarbetsuttalandena framgår också att en eventuell återbetalning sker först efter en slutskatteavstämning. I prop. 2010/11:165 s. 975 f anges följande:

Om det av kontrolluppgiften och annan utredning framgår att preliminärskatteavdrag har gjorts för en skattskyldig som ska beskattas enligt SINK eller A-SINK ska Skatteverket besluta om särskild inkomstskatt enligt förevarande paragraf. Samtidigt som Skatteverket beslutar om särskild inkomstskatt ska verket i ett beslut om slutlig skatt enligt 56 kap. 2 § bestämma den slutliga skatten till noll kronor. Av 56 kap. 9 § 2 framgår att Skatteverket från den slutliga skatten ska göra avdrag för avdragen A-skatt. Eftersom den slutliga skatten är noll kronor uppkommer en pluspost som är lika stor som avdragen skatt. Denna pluspost ska enligt 61 kap. 5 § 2 tillgodoräknas den skattskyldige, vilket gör att det uppkommer ett överskott på kontot. Hur stort överskottet blir beror på om den särskilda inkomstskatten har hunnit debiteras. Om den särskilda inkomstskatten inte har debiterats framgår det av 64 kap. 4 § att ett lika stort belopp ska spärras från

återbetalning. När den särskilda inkomstskatten debiteras används det spärrade beloppet för att betala skatten i fall den särskilda inkomstskatten redan har debiterats kommer tillgodoräkandet av plusposten från slutskatteberäkningen enligt 62 kap. 11 § att avräknas från den skattskyldiges sammanlagda skatteskuld, där den särskilda inkomstskatten ingår.

Även i fall med källskatt på utdelning kan det uppkomma fall när skatteavdrag för preliminär skatt görs men där beskattning ska ske enligt den nya lagen om källskatt på utdelning. Den avdragna skatten kan då överstiga den källskatt som ska betalas. Så kan t.ex. bli fallet om den som är skyldig att göra skatteavdrag bedömer att personen är obegränsat skattskyldig men där det visar sig att personen är begränsat skattskyldig och har hemvist i ett land där vår beskattningsrätt begränsas till 15 procent.

Skatteverket anser att situationen när preliminärskatt har dragits av trots att källskatt ska betalas behöver kommenteras ytterligare. Hur återbetalning av skatten ska ske när den avdragna skatten överstiger den källskatt som ska betalas behöver också kommenteras. I den omvända situationen där skatteavdrag gjorts för särskild inkomstskatt eller källskatt på utdelning men där beskattning ska ske enligt IL finns det förslag till reglering i 56 kap. 9 § första stycket 8 SFL om att den avdragna skatten ska räknas av från den slutliga skatten.

Vad gäller räntekonsekvenser påverkas ränteberäkningen av den slutliga skatten enligt 65 kap. 17 § SFL antingen på så sätt att kostnadsräntan blir lägre eller att en intäktsränta ska tillgodoföras beroende på om det blir ”restskatt” eller ”skatteåterbäring” enligt Skatteverkets bedömning av förslaget. Den skattskyldige kommer härigenom tillgodoföras intäktsränta alternativt kommer kostnadsräntan bli lägre från och med den 13:e i andra månaden året efter beskattningsårets utgång. Samtidigt ska kostnadsränta beräknas enligt beslutet avseende skattskyldigheten enligt 54 kap. 2 § SFL från och med den ursprungliga förfallodagen för skattedeklaration enligt 26 kap. SFL så som ett omprövningsbeslut enligt 65 kap. 8 SFL (se avsnitt 6.12.4) även om beloppet enligt den föreslagna ändringen i 62 kap. 8 § SFL ska betalas den förfallodag som infaller närmast efter 30 dagar. Först efter förfallodagen för skatten enligt 62 kap. 8 § SFL kommer hög kostnadsränta dock att beräknas enligt 65 kap. 13 § SFL eftersom den skattskyldiga ges viss frist att betala in beloppet.

Skatteverket anser att dessa situationer behöver kommenteras ytterligare.

2.38 Skattekonton (6.12.1)

I avsnittet anges på s. 263 att skattskyldiga för källskatt normalt inte behöver ett skattekonto. Det beror på att skatteavdraget i de flesta fall är detsamma som den slutliga skatten. Ett skattekonto dock bör tilldelas den som ansöker om återbetalning av för högt avdragen källskatt. Såväl debitering som kreditering avseende det skatteavdrag som gjorts för den skattskyldige bör då omföras till den skattskyldiges skattekonto, samt att det utdelande bolagets eller godkänd mellanhands skattekonto bör korrigeras på motsvarande sätt. Det huvudsakliga syftet med en sådan omföring anges vara att eventuellt överskott efter behandling av ärendet ska kunna betalas ut till rätt person.

Enligt Skatteverkets bedömning tillhör en avdragen skatt efter redovisningen den skattskyldiga. Lagstiftningen ger inte det utdelande bolaget eller den godkände mellanhanden förfoganderätt eller möjlighet att korrigera skatten efter redovisningen (jfr 26 kap. 35 § SFL, avsnitt 6.7.4 och Skatteverkets ställningstagande Arbetsgivardeklaration på individnivå –

rättelser, dnr 131 235562-17/111, 2017-06-08). Skatteverket kan efter det att skatten redovisats i en skattedeclaration normalt inte längre korrigera eller återbetala beloppet till den som redovisat skatten. Till skillnad från preliminär skatt beräknas och tillgodoförs de skattskyldiga aldrig de redovisade beloppen, vilket heller normalt sett inte har något betydelse eftersom den redovisade skatten motsvarar den som ska betalas. Med den föreslagna ordningen skulle både redovisat skatteavdrag behöva sänkas genom omprövning av den lämnade skattedeclarationen samt en överföring av för mycket avdragen skatt därefter ske till den skattskyldigas skattekonto. Av 54 kap. 3 § SFL framgår i stället att det överskjutande beloppet efter en ansökan om återbetalning ska tillgodoräknas den skattskyldiga. Av 61 kap. 1 § SFL framgår att skatt ska tillgodoräknas genom en kreditering på skattekontot. Det finns därför inte uttryckligt stöd i befintliga eller föreslagna bestämmelser för att överföra belopp från det utdelande bolagets eller den godkände mellanhandens skattekonto efter en omprövning av skattedeclarationen.

Eftersom överföring endast kan ske med beaktande av saldot på aktuellt skattekonto och hinder mot återbetalning enligt 64 kap. 4 § SFL är det vidare inte säkert att hela beloppet kan överföras till den skattskyldiga med stöd av befintliga regler avseende skattekontot. Alternativt skulle en överföring av skatt från ursprunglig förfallodag medföra att det skapas ett underskott på det utdelande bolagets eller den godkända mellanhandens skattekonto. Detta motsvarar inte ordningen när obegränsat skattskyldiga tillgodoförs slutlig skatt enligt 62 kap. SFL. Ett tillgodoförande av skatten från och med ursprunglig förfallodag för redovisningen och därefter återbetalning bör därför ske direkt på den skattskyldiges skattekonto utan att det utdelande bolagets eller den godkända mellanhandens skattekonto korrigeras. Denna ordning bör framgå av propositionen.

2.39 Räkna (6.12.4)

Det förslås föras in en rätt till ränta vid återbetalning enligt 54 kap. 3 § SFL i 65 kap. 16 § SFL. Då återbetalning enligt 54 kap. 3 § SFL även innefattar återbetalning av särskild inkomstskatt får ändringen även återverkningar på sådan skatt. Detta bör framgå och även vilken dag som ska ses som förfallodag för särskild inkomstskatt.

2.40 Utökning av skatteflyktslagens tillämpningsområde (7.2.2)

I avsnitt 6.14 beskrivs att det sedan 2016 är möjligt att söka förhandsbesked avseende kupongskatt och att den möjligheten även förslås avseende källskatt på utdelning. Allmänna ombudet (AO) har dock inte möjlighet att på eget initiativ söka förhandsbesked i kupongskatteärenden. De senaste åren har det varit en stor mängd kupongskatteprocesser i domstolarna. Ett ärende har varit föremål för prövning i EU-domstolen (PMT). Skatteverket har sökt, men inte fått prövningstillstånd i flera principiella kupongskattefrågor. För att det inte ska uppkomma en liknande situation med stor osäkerhet, som den som varit med kupongskatten, föreslår Skatteverket att AO ges möjlighet att söka förhandsbesked på eget initiativ. Vidare brukar ny lagstiftning väcka nya lagtolkningsfrågor. Även av det skälet borde AO ges möjlighet att söka förhandsbesked på eget initiativ. Om en sådan möjlighet införs behöver det även införas lagstiftning som reglerar beslut om källskatt som kan överklagas.

2.41 Förslag om en särskild skattskyldighet i vissa fall (7.3.6)

Bestämmelser om särskild skattskyldighet föreslås i skatteflyktslagen och i den nya lagen om källskatt på utdelning. Teoretiskt stämmer resonemangen och det kommer att bli möjligt att ta ut källskatt. Men rent praktiskt kommer reglerna att vara svåra att tillämpa på aktielån och

köp av utdelning. Utredaren pekar också på behovet av översyn av bestämmelserna angående registrering i avstämningsregister och aktiebok, och att överväga om aktielån bör innebära särskilda noteringar i dessa register. Även frågan om banker och finansiella institut bör åläggas att i det enskilda fallet matcha en utlåning av aktier mot en identifierad inlåning bör enligt utredaren behandlas särskilt. Dessa beskrivna förändringar skulle medföra ökade möjligheter för Skatteverket att identifiera de fall där den särskilda skattskyldigheten ska tillämpas.

Enligt utredaren ger de föreslagna ikraftträdandebestämmelserna en relativt väl tilltagen tid för anpassning. Banker och finansiella institut som ägnar sig åt in- och utlåning av aktier bör därför hinna få de system på plats som krävs för att detta ska kunna fungera. Denna uppfattning motsägs dock av att Euroclear Sweden AB påpekar att systemet med godkända mellanhänder är en materiell ändring och befintliga IT-system är anpassade till att det antingen är värdepapperscentralen eller förvaltare som innehåller kupongskatt. Att ändra detta till godkänd mellanhand kommer att kräva omfattande IT-utveckling under 2–3 år. Med de föreslagna ikraftträdandedatumerna är det tveksamt om tiden är tillräckligt väl tilltagen.

Utredaren gör bedömningen att de svenska skatteavtalen bör omförhandlas på ett sådant sätt att utdelningsersättning ingår i definitionen av utdelning. Skatteverket anser inte att detta är ett realistiskt alternativ. Omförhandling av alla svenska skatteavtal är en mycket omfattande och tidskrävande uppgift vars utgång dessutom är osäker. Det är inta alls givet att det finns ett gemensamt partsintresse av denna förändring.

Förslaget innebär att det införs bestämmelser om särskild skattskyldighet i vissa fall, när det objektiva resultatet av att tillämpa de vanliga skattskyldighetsbestämmelserna är att en utdelning inte andraledsbeskattas i Sverige. Bestämmelserna är inte tvingande utan den ger Skatteverket en möjlighet att avvika från de generella reglerna om skattskyldighet under vissa förutsättningar. Om den särskilda skattskyldigheten tillämpas blir utdelningsmottagaren skattskyldig.

Det finns en risk för att en tillämpning av regeln om särskild skattskyldighet kan medföra att s.k. Tax Treaty Override uppkommer. I de fall skatteavtal hindrar Sverige från att beskatta en viss utdelningsinkomst kan detta leda till att svensk andraledsbeskattning uteblir. Om Skatteverket då beslutar att beskatta någon annan än den som annars skulle vara skattskyldig, men som p.g.a. undantag i ett skatteavtal inte kan beskattas, så kringgås skatteavtalet på ett inte acceptabelt sätt. I en sådan situation är det enda internationellt acceptabla sättet att genomföra en omförhandling av skatteavtalet, inte ensidig lagstiftning.

Det föreslås att den särskilda skattskyldigheten bara får tillgripas om tillämpning av de normala skattskyldighetsreglerna innebär att det inte blir någon nettobeskattning av utdelningen i Sverige. Detta sägs i princip vara bulvanregelns obehörighetsrekvisit klätt i objektiva termer då avsikten med källskatten är att Sverige ska få sin rättmätiga del av andraledsbeskattningen av upparbetade vinstmedel när dessa betalas ut till någon som inte är obegränsat skattskyldig i Sverige.

Det är således en slags mekaniskt verkande skatteflyktsregel. Denna typ av skatteflyktsregler är problematiska ur ett EU-rättsperspektiv. Tillämpningen kan behöva rättfärdigas med återopande av den välavvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan staterna eller skattesystemets inre sammanhang. Vid en sådan rättfärdigandeargumentation är det svårt att

hantera att skatteavtalen, där just denna fördelning av beskattningsrätten görs, inte ska tillämpas.

Om den särskilda skattskyldigheten blir tillämplig ska den som fick utdelningen utbetalad till sig först betala skatten. Om personen är obegränsat skattskyldig anser utredaren att något skatteavtal inte ska tillämpas och att källskatt kan tas ut med 30 procent. Vidare framhålls att inget hindrar att mottagaren av utdelningen avtalsvägen fördelar skattebördan mellan de inblandade parterna i dessa fall.

Det är oklart hur en sådan fördelning av skattebördan ska ses skattemässigt. Någon skyldighet för andra parter att betala ”sin del” av källskatten uppkommer inte. Tillvägagångssättet fungerar mindre väl om den särskilda skattskyldigheten uppkommer som en följd av tillämpning av skatteflyktslagen. Att byta skattskyldig från en som omfattas av skattefrihet enligt skatteavtal till en som inte är skattebefriad enligt skatteavtal och den skattebefriade sedan ska kompensera den icke skattebefriade för skatten medför att beskattningen i praktiken belastar den som enligt skatteavtalet skulle undantas från beskattning. Detta är knappast ett avsett syfte med det avstående av beskattningsrätt som görs genom ingående av skatteavtal.

2.42 Synpunkter på lagtext eller kommentarer av teknisk natur

2.42.1 Synpunkter avseende lagtextutformningen av 27 § (5.8.7)

Enligt 27 § lag om källskatt på utdelning ska Skatteverket återbetala källskatt motsvarande anståndsbeloppet om anstånd har beviljats enligt 19 § första stycket. Inom skattekontot ska återbetalning ske till kontohavare endast under vissa specifika förutsättningar (se 64 kap. 2-4 §§ SFL) och bestämmelserna om återbetalning ska inte förväxlas med förhållandet att ett visst belopp ska tillgodoföras enligt 61 kap. 1 § SFL.

Bestämmelsen i 27 § lag om källskatt på utdelningar reglerar, lydelsen till trots, hur stort anståndsbeloppet kan uppgå till, eller med andra ord hur mycket källskatt som ska tillgodoföras och motsvarar därmed närmast 63 kap. 16 § SFL. Detta belopp är maximalt det som innehållits eller betalats in. Bestämmelsen behöver därför få en annan formulering om den ska införas i SFL.

Om anstånden infogas i skattekontosystemet kommer avräkning automatiskt ske enligt 64 kap. SFL och beloppet tillgodoföras enligt 61 kap. 1 § SFL. Om en annan ordning ska gälla eller om bestämmelsen inte ska införas i SFL behöver det särskilt regleras att avräkning ska ske, på samma sätt som enligt motsvarande bestämmelse i kupongskattelagen.

Eftersom det inte är säkert att kontohavaren är bekant med det svenska skattesystemet borde det, oavsett vilket alternativ man väljer, införas en bestämmelse som innebär att återbetalning ska ske automatiskt. Det kan ske antingen i lag om källskatt på utdelning eller i 64 kap. 2 § SFL.

För att utbetalningen till företaget från skattekontosystemet ska kunna ske så skyndsamt som möjligt bör anståndsbeloppet på skattekontot, efter eventuell avräkning, automatiskt betalas ut om detta kan ske till kontohavarens, vid ansökan uppgivna eller tidigare registrerade, bank- eller kreditmarknadsföretagskonto (jfr 14 kap. 8 § SFF). Fördelen med att ha en bestämmelse med innebörden att beslut om tillgodoförande av källskatt automatiskt

utbetalas från skattekontot om det finns ett överskott är att beloppet enkelt och snabbt kommer att betalas ut till kontohavarnas bankkonton.

Det är dock inte nödvändigtvis så att kontohavarna vill få beloppet (helt eller delvis) återbetalt från skattekontot utan i stället önskar att det ska stå kvar där. En anledning till det kan vara att kontohavaren önskar att beloppet ska avräknas mot skatter och avgifter som kommer att förfalla till betalning, men ännu inte beslutats och därför varken debiterats eller finns under de s.k. bevakningstransaktionerna. För att undvika att sådana överskott utbetalas måste företaget begära att beloppet ska användas för betalning av framtida skatte- eller avgiftsskulder (64 kap. 4 § SFL).

Om den skattskyldiga varken uppger något mottagarkonto eller tidigare har registrerat ett sådant enligt 14 kap. 8 § SFF får företaget begära att återbetalning ska ske på annat sätt enligt 64 kap. 2 § första stycket 1 SFL och 14 kap. 8 § SFF.

Skatteverket föreslår att en ny bestämmelse införs i 63 kap. 16 a § SFL som får följande lydelse.

Anstånd enligt 14 d § får inte överstiga den innehållna eller inbetalade skatten.

Skatteverket föreslår att bestämmelsen i 64 kap. 2 § SFL får följande lydelse.

Om en avstämning av skattekontot visar att det finns ett överskott på kontot, ska beloppet betalas tillbaka om

1. kontohavaren begär det,
2. överskottet grundas på
 - a) en slutskatteberäkning enligt 56 kap. 9 §,
 - b) ett beslut om överskjutande ingående mervärdesskatt,
 - c) ett beslut om överskjutande punktskatt,
 - d) ett omprövningsbeslut eller ett beslut av domstol,
 - e) ett beslut om anstånd enligt 63 kap. 14 d första stycket §, eller
3. kontohavaren är en kommun eller en region.

En automatisk återbetalning enligt första stycket 2 ska dock göras bara om beloppet är minst 2 000 kronor eller återbetalningen kan göras till ett konto hos bank- eller kreditmarknadsföretag.

I avsnitt 2.45 lämnas förslag på hur bestämmelserna om anstånd kan fogas in i 63 kap. SFL.

2.42.2 Synpunkter avseende lagtextutformningen av 32 § (5.8.11)

Enligt 32 § lagen om källskatt på utdelning ska Skatteverket förelägga den skattskyldiga när anståndet upphör att betala källskatten inom två månader från den dag då denne fick del av föreläggandet. Om anstånden ska hanteras inom skattekontosystemet är det inte möjligt att ha en regel som dels innebär att betalning först ska ske efter föreläggande, dels att betalning

ska ske efter två månader. Alla beslut måste vara direkt verkställbara och beslut bör endast debiteras på ordinarie förfallodagar samt därefter restföras om betalning inte sker enligt utsänt krav enligt 61 kap. 1 §, 62 kap. 8-9 §§ och 70 kap. SFL. En annan sak är att anstånd kan upphöra efter viss tid.

Enligt Skatteverkets bedömning bör betalning därför ske på den förfallodag som infaller närmast efter 60 dagar efter det att anståndet upphör. Enligt bestämmelsen behöver betalning vidare inte ske till den del den skattskyldiga beviljas ett nytt anstånd. Belopp som ska inbetalas till skattekontot och belopp som ska tillgodoräknas skattekontot kommer att räknas av från det sammanlagda saldot på kontot och inte från någon specifik skuld. Det innebär att det egentligen inte är relevant att avgöra om betalning behöver ske för viss post utan endast hur posterna sammanlagt krediterat och debiterat skattekontot. Saldot består därför i praktiken vanligtvis inte av enskildas fordringar gentemot Skatteverket eller återkrav på skatt eller avgift, utan av ett motsvarande belopp.

Vad gäller anståndet bör detta hanteras som endast en post för varje enskilt beskattningsår. Om Skatteverket beviljar ett nytt anstånd för nästa beskattningsår bör detta ersätta det tidigare anståndet i skattekontot och då bör varken någon debitering eller kreditering ske på skattekontot. Om anståndet hinner debiteras för att senare beviljas, t.ex. efter en domstolsprövning, bör motsvarande / rätt belopp krediteras på skattekontot på så sätt att tidigare räntekonsekvenser korrigeras. Om ett anståndsbelopp beviljas i efterhand borde vidare "sammanhållna poster" i 70 kap. 5 § SFL gälla. Skatteverket föreslår att bestämmelsen i 62 kap. 8 § SFL får följande lydelse.

Slutlig skatt beräknad enligt 56 kap. 9 § ska betalas senast den förfallodag som infaller närmast efter det att 90 dagar har gått från den dag då beslut om slutlig skatt fattades. Följande skatter och avgifter ska vara betalda senast den förfallodag som infaller närmast efter det att 30 dagar har gått från den dag beslut fattades:

1. annan skatt än F-skatt och särskild A-skatt samt avgifter som har bestämts genom ett omprövningsbeslut eller efter ett beslut av domstol,
2. förseningsavgift och skattetillägg som har bestämts genom ett omprövningsbeslut eller efter ett beslut av domstol samt återkallelseavgift, dokumentationsavgift eller kontrollavgift,
3. särskild inkomstskatt och källskatt på utdelning som har beslutats enligt 54 kap. 2 §, samt
4. skatt och avgift som ska betalas enligt ett beslut om ansvar enligt 59 kap.

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

Mervärdesskatt enligt andra stycket 1 samt skattetillägg enligt andra stycket 2 som har beslutats med anledning av beslut om mervärdesskatt behöver inte betalas före den förfallodag som anges i 3 §.

Anstånd enligt 63 kap. 14 d § som upphört ska betalas senast den förfallodag som infaller närmast efter det att 60 dagar har gått från den dag beslut fattades.

2.42.3 Synpunkter avseende 54 kap. 1 § skatteförfarandelagen (5.8.11)

Bestämmelsen i 54 kap. 1 § SFL innehåller regler om beslut avseende särskild inkomstskatt i de fall när den skattskyldige redovisar skatten. Det föreslagna andra stycket reglerar i stället förhållandet mellan den som har skyldighet att göra skatteavdrag och Skatteverket. Även om den föreslagna bestämmelsen innebär särskilda beslutsregeln för källskatt förordar Skatteverket att bestämmelsen införs i 53 kap. SFL eller att bestämmelsen införs i en ny egen bestämmelse, förslagsvis 54 kap. 1 a § SFL. Skatteverket föreslår att bestämmelsen i 53 kap. 1 § SFL får följande lydelse.

Beslut om skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt och punktskatt ska fattas för varje redovisningsperiod för sig med ledning av innehållet i skattedeklarationer och andra tillgängliga uppgifter.

Om mervärdesskatt ska redovisas i en särskild skattedeklaration för varje förvärv enligt 26 kap. 7 § andra stycket, ska beslut om skatten fattas för varje förvärv med ledning av innehållet i den särskilda skattedeklarationen och andra tillgängliga uppgifter. Om återbetalning för ingående skatt har begärts i en särskild skattedeklaration för varje omsättning enligt 26 kap. 7 § tredje stycket, ska beslut om skatten fattas för varje omsättning med ledning av innehållet i den särskilda skattedeklarationen och andra tillgängliga uppgifter.

Om punktskatt ska redovisas i en särskild skattedeklaration för varje händelse som medför skattskyldighet enligt 26 kap. 8 §, ska beslut om skatten fattas för varje händelse med ledning av innehållet i den särskilda skattedeklarationen och andra tillgängliga uppgifter.

För beslut om ansvar för den som har betalat ut ersättning utan att göra skatteavdrag med rätt belopp gäller 59 kap. 2-6 §§.

Om skatt enligt lagen (000:00) om källskatt på utdelning ska redovisas för varje utdelningstillfälle, ska beslut om skatten fattas för varje utdelningstillfälle för sig med ledning av innehållet i en sådan särskild skattedeklaration som avses i 26 kap. 9 a § och andra tillgängliga uppgifter.

Förslaget innebär även en konsekvensändring för 54 kap. 2 § SFL.

Skatteverket får inom den tid och på det sätt som gäller för omprövning besluta att den som är skattskyldig enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta eller lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. ska betala skatt i andra fall än som avses i 1 eller 1 a §.

2.42.4 Behov av möjlighet att ändra beslut om anstånd

Som ovan nämnts är det enligt Skatteverkets bedömning oklart om reglerna om anstånd vid uttag av källskatt i vissa fall ska hanteras enligt lagen om källskatt på utdelning eller enligt SFL. I 40 § lagen om källskatt hänvisas dock till att vissa regler avseende omprövning är tillämpliga avseende återkallelse av godkännande som mellanhand. I 66 kap. 20 § andra stycket SFL finns en bestämmelse som innebär att beslut som är möjliga att återkalla inte får omprövas till nackdel för den som beslutet gäller.

Det är oklart om innebörden av regelverket är att återkallelse kan ske enligt 63 kap. 22 § SFL eller om besluten i övrigt omprövas enligt 66 kap. SFL. Den möjlighet som kommer att finnas för Skatteverket att i övrigt ändra ett beslut om anstånd till den enskildes nackdel är om ett beslut blivit felaktigt på grund av att den enskilde lämnat oriktiga eller vilseledande uppgifter (jfr 37 § andra stycket 3 förvaltningslagen [2017:900], FL). Då det kan vara fråga om mycket stora belopp finns det hos Skatteverket en oro över att anståndsmöjligheterna kan komma att missbrukas av oseriösa företag. Då syftet med regelverket om anstånd är att medge anstånd endast under förutsättning att den skattskyldiga redovisar ett underskott är det angeläget att Skatteverket har möjlighet att på eget initiativ ändra ett anstånd som helt eller delvis medgetts felaktigt och det oavsett orsaken till felet. Därför ser Skatteverket ett behov av en möjlighet att kunna ändra ett beslut i andra fall än vid sådana särskilda situationer där 37 § andra stycket 3 FL kan tillämpas.

Om bestämmelserna inte ska infogas i SFL bör det därför särskilt anges att beslut om anstånd kan ändras under de förutsättningar som följer av 63 kap. 22 § SFL. Skatteverket föreslår att bestämmelserna om anstånd tas in i SFL, någon ändring av bestämmelserna i SFL behövs då inte. Se vidare i avsnitt 2.45 om Skatteverkets förslag på hur bestämmelserna om anstånd kan infogas i 63 kap. SFL.

2.42.5 Behov av bestämmelser om ränta

Någon hänvisning finns inte i lagen om källskatt på utdelning till bestämmelserna om ränta i 65 kap. SFL. Det är därför oklart om bestämmelserna är tillämpliga avseende beslut om anstånd som föreslås fattas enligt lag om källskatt på utdelning. Även om bestämmelserna i SFL är tillämpliga behöver dessa enligt Skatteverkets bedömning kompletteras om anstånden ska infogas i skattekontosystemet. Det behöver bl.a. regleras hur ett beslut om anstånd ska hanteras räntemässigt, både om intäktsränta ska beräknas och i så fall i vilka situationer samt från när ränteberäkningen ska ske. Om överföringen inte ska infogas i skattekontosystemet behöver bestämmelserna i lag om källskatt på utdelningar kompletteras på så sätt att det i återkravssituationer finnas ett påtryckningsmedel utöver själva möjligheten att kräva återbetalning. Återkrav på anståndsbelopp bör därför påföras en kostnadsränta från visst bestämt datum.

Intäktsränta borde endast tillgodoföras första gången som ett anstånd för en viss utdelning prövas och således inte vid ett eventuellt nytt anstånd som baseras på ett tidigare beviljat anstånd enligt 19 § andra stycket lagen om källskatt på utdelning (jfr prop. 2019/20:33 s. 36). Anstånd ska enligt 26 § tredje stycket lagen om källskatt på utdelning inte medges för belopp som återbetalats enligt 54 kap. 3 § SFL, det finns därför inte någon risk att intäktsränta beräknas dubbelt. För att jämställa situationen när en skattskyldig beviljas anstånd med den när återbetalning ska ske enligt 54 kap. 3 § SFL ska intäktsränta beräknas från och med dagen efter beloppets ursprungliga förfallodag till och med den dag då tillgodoräkandet registreras på skattekontot (65 kap. 16 § SFL). Detta kan innebära att anståndsbeloppet ränteberäknas från flera olika förfallodagar. Till skillnad från övriga belopp som anstånd kan beviljas med enligt 63 kap. SFL är det inte säkert att det är den skattskyldige själv som haft betalningsansvaret för beloppet. Avseende det stora flertalet poster har endast ett skatteavdrag skett för den skattskyldigas räkning av t.ex. en godkänd mellanhand. Det finns därför, för anståndsbelopp som avser källskatt som påförts enligt 54 kap. 2 § SFL, enbart en ursprunglig förfallodag vid vilken den skattskyldiga själv haft betalningsansvaret. Det behöver därför regleras hur intäktsränteberäkningen ska ske när anstånd medges.

Om ett anstånd förlängs finns det inte något behov av en ny ränteberäkning eftersom beloppet varken kommer kreditera eller debitera skattekontot. Om anstånd däremot beviljas efter viss tid efter att ett tidigare beviljat anstånd debiterat skattekontot, exempelvis om anstånd beviljas efter en domstolsprövning, borde ränteberäkning ske på så sätt att det nya anståndet får samma räntedag som när det tidigare anståndet debiterade skattekontot.

Någon kostnadsränta borde inte utgå under anståndstiden (jfr 65 kap. 7 § andra stycket SFL så som vid anstånd som tidigare beviljats enligt 63 kap. 14-14 a §§ SFL).

Om ett anstånd helt eller delvis återkallas på Skatteverkets initiativ bör kostnadsränta tas ut från och med dagen efter den dag då den omständigheten inträffat som har föranlett återkallelsen (jfr 65 kap. 7 § andra stycket andra meningen SFL).

När anståndstiden löper ut eller om anståndet av annan anledning upphör på initiativ av den skattskyldige bör kostnadsränta utgå först från och med dagen efter förfallodagen, med andra ord först efter att skatten debiterats på skattekontot. Om anståndet debiterat skattekontot och förfaller till betalning kommer kostnadsränta att beräknas enligt 65 kap. 13 § SFL.

Skatteverket föreslår att en ny bestämmelse införs i 65 kap. 7 a § SFL som får följande lydelse.

Vid anstånd enligt 63 kap. 14 d § tas anståndsränta inte ut. Om beslutet om anstånd har upphört på initiativ av Skatteverket, eller beviljats med ett lägre belopp än tidigare, beräknas dock kostnadsränta från och med dagen efter den dag då den omständighet som har föranlett ändringen inträffade.

Kostnadsränta ska beräknas till och med den dag då anståndsbeloppet senast ska vara inbetalt.

Skatteverket föreslår att en ny bestämmelse införs i 65 kap. 16 a § SFL som får följande lydelse.

Om anstånd ska tillgodoräknas enligt 63 kap. 14 d § första stycket skatteförarandelagen (2011:1244) ska intäktsränta beräknas från och med dagen efter beloppets ursprungliga förfallodag till och med den dag då tillgodoräkandet registreras på skattekontot.

2.42.6 Synpunkter på lagtextens placering i skatteförarandelagen

Bestämmelserna om anstånd med källskatt i vissa fall bör antingen införas i ett nytt eget kapital, 63 b kap. eller fogas in i den befintliga strukturen i 63 kap. SFL. Skatteverket föreslår att bestämmelserna fogas in i 63 kap. SFL. Förutom befintliga rubriker kommer vissa nya rubriker att behövas. Första stycket i föreslagna 63 kap. 16 a – 16 b § behöver ändras med anledning av att bestämmelserna fogas in i SFL. Samma sak gäller för första stycket i föreslagna 63 kap. 2 a § SFL. Alla bestämmelserna i de föreslagna reglerna om anstånd i lagen om källskatt på utdelning passar inte in i strukturen i 63 kap. SFL. Skatteverket anser därför att 27 § lagen om källskatt på utdelning delvis förs in i 64 kap. SFL, samt att 32 § förs in i 62 kap. SFL. Skatteverket föreslår att 63 kap. får följande struktur.

Lagförslaget

Skatteverkets förslag

Anstånd med betalning av källskatt på utdelning i vissa fall

Förutsättningar för anstånd

19 § 63 kap. 14 d § SFL

20 § 63 kap. 14 e § SFL

Beräkning av anståndsutrymmet

21 § 63 kap. 21 b § SFL

22 § 63 kap. 21 c § SFL

23 § 63 kap. 21 d § SFL

24 § 63 kap. 21 e § SFL

25 § 63 kap. 21 f § SFL

Anståndsbeloppet (befintlig rubrik)

26 § 63 kap. 16 b § SFL

27 § 63 kap. 16 a § SFL

Återbetalning vid avstämning av skattekonto (befintlig rubrik)

27 § och 64 kap. 2 § punkt 2 e SFL

Anståndstiden

28 § 63 kap. 21 g § SFL

29 § 63 kap. 21 h § SFL

30 § Ingen motsvarighet

Ansökan om anstånd (befintlig rubrik)

31 § 63 kap. 2 a § SFL

När ska övriga skatter och avgifter betalas? (befintlig rubrik)

32 § 62 kap. 8 § 2 stycket 3 p. SFL

3 Konsekvenser för Skatteverket

3.1 Skatteverket (8.8.1)

Beräknade kostnader för förslaget

Skatteverket tillfrågades under hösten 2018 om vilka kostnader förslaget skulle föranleda för myndigheten. Vid det tillfället hade Skatteverket bara insyn i utredningen genom referensgruppen och i den utsträckning som utredaren bestämde, dvs. det fanns inte ett fullständigt underlag. Efter det att utredningen har slutförts har stora tillägg och omarbetningar gjorts och dessa har av naturliga skäl inte beaktats i den kostnadsberäkning som presenteras i promemorian. Av promemorian framgår att Skatteverket har uppskattat den initiala engångskostnaden för IT-utveckling, utbildningsinsatser, nya blanketter etc. till ca 55 miljoner kronor och att det därutöver tillkommer en årlig kostnad för förvaltning av IT-systemet med ca 25 miljoner kronor.

De föreslagna reglerna medför behov av omfattande nyutveckling av IT-stöd. En mycket tidig och grov uppskattning av engångskostnaden för detta uppgår till 150-185 miljoner kronor. Därtill kommer en årlig förvaltningskostnad som schablonmässigt har uppskattats till 60-75 miljoner kronor. För en mer preciserad uppskattning av förvaltningskostnaden krävs ytterligare tid för analys. I engångskostnaden uppskattas 40 miljoner kronor avse Skatteverkets hantering av papper, som blir följden av den teknikneutrala redovisning av källskatten som förslaget medger. Utöver detta tillkommer initiala kostnader för utbildning, extern och intern information, nya formulär etc. till en uppskattad engångskostnad på 10-11 miljoner kronor.

De årliga löpande kostnaderna för hantering av källskatt på utdelning uppskattas vara relativt oförändrade jämfört med dagens kupongskattehantering under de första åren. Över tid kommer förslagen kunna leda till lägre årliga löpande kostnader. Ett mer modernt uppgiftslämnande till Skatteverket, mer och utökad information samt ett modernt handläggningsstöd kommer innebära kostnadsbesparingar bl.a. på grund av minskad manuell ärendehantering. Å andra sidan tillkommer kostnader bl.a. med anledning av de föreslagna reglerna om godkännande, återkallelse och bevakning av godkända mellanhänder samt olika bedömningar och värderingar. Uppskattningen av kostnaderna är behäftad med en stor osäkerhet, vilken kommer att kvarstå tills en mer genomgripande analys av förslaget avseende möjliga tekniska lösningar blivit genomförd. Uppskattningen av initiala och löpande kostnader kan påverkas kraftigt om ett eller flera av de förslag Skatteverket föreslår ovan genomförs. Den föreslagna harmoniseringen av regler för redovisning av utdelning kan komma att innebära ökade initiala kostnader, men även lägre löpande administrativa kostnader.