

Regeringskansliet
(Finansdepartementet)
103 33 Stockholm

Juridiska fakultetsnämnden vid Stockholms universitet har genom remiss anmodats avge yttrande angående rubricerade utkast till lagrådsremiss, (i fortsättningen Utkastet) Anstånd med kupongskatt i vissa fall. Det är en fortsättning på promemorian Uppskov med kupongskatt i vissa fall (Fi2019/00629/S1), över vilken fakultetsnämnden tidigare avgivit yttrande lämnar härmed följande synpunkter.

Stockholms universitets juridiska fakultetsnämnd ankom med ett remissvar till promemorian *Uppskov med kupongskatt i vissa fall* (Fi2019/00629/S1). Stockholms universitets juridiska fakultetsnämnd har nu blivit ombedd att ankomma med ett remissvar till utkastet till lagrådsremissen *Anstånd med kupongskatt i vissa fall* (Fi2019/02392/S1). Både promemorian och utkastet till lagrådsremiss föranleds av målet C-575/17 *Sofina*, där EU-domstolen fann att det stred mot den fria rörligheten för kapital att ta ut källskatt på en utgående utdelning när mottagaren var i underskottssituation, medan en intern utdelning inte skulle vara skattepliktig då den skulle tas upp i moderbolagets resultat och därmed kvittas ut mot underskotten.

I detta remissvar tar fakultetsnämnden inte upp alla synpunkter som framfördes i det tidigare remissvaret. Fokus läggs istället på huvudskillnaden mellan båda förslagen. Huvudskillnaden mellan promemorian *Uppskov med kupongskatt i vissa fall* och utkastet till lagrådsremiss *Anstånd med kupongskatt i vissa fall* är att istället för den föreslagna uppskovsmodellen, föreslås ett anståndsförfarande till uttag av kupongskatt vid utdelning till ett utländskt moderbolag som uppvisar underskott för det aktuella beskattningsåret. Ett sådant system föreslogs av Skatteverket i sitt remissvar till den ursprungliga promemorian. Anledningen till att Skatteverket föreslår ett system med anstånd är att man på så sätt ”undviker risken för att skatteavtalen inskränker Sveriges beskattningsmöjligheter”.¹ Argumentet är att enligt ett anståndsförfarande, till skillnad från ett uppskovsförfarande, är den beskattningsbara utdelningen fastställd enligt de regler och avtal som gäller för det aktuella beskattningsåret då utdelningen skedde, inte vid återföringstidpunkten. En sådan risk skulle kunna aktualiseras när ett skatteavtal ändras eller införs på så sätt att uttag av kupongskatt begränsas, förutom om skatteavtalets tidsmässiga bestämmelser gör det klart

1

<https://www.skatteverket.se/omoss/varverksamhet/rapporterremissvarochskrivelser/remissvar/2019/remissvar2019/20210459719112.5.6bef7d451695d90def43e63.html>

att endast framtida källskatter på framtida utdelningar omfattas. En sådan risk skulle också kunna aktualiseras om EU-rätten begränsar möjligheten att beskatta en utgående utdelning, till exempel genom en utgivning av moderbolagsdirektivet eller genom införandet av gemensamma kupongskatteregler.

Enligt fakultetsnämnden är Skatteverkets argument förstaeligt då det är viktigt att säkerställa symmetri mellan den minskning av Sveriges beskattningsrätt som sker genom uppskov eller anstånd, och senareläggningen av denna beskattningsrätt när EU-rätten tillåter uttag av källskatt. För att skatt ska kunna tas ut när moderbolaget inte längre redovisar underskott är det lämpligt att beakta rättsläget när utdelningstillfället inträffar, snarare än vid återföringstidpunkten. Av den anledningen tillstyrker fakultetsnämnden utkastets förslag vad gäller mekanismen för att anpassa kupongskattelagen efter *Sofina*-målet, dvs. att istället för den föreslagna uppskovsmodellen, införa ett anstånds-förfarande till uttag av kupongskatt vid utdelning till ett utländskt moderbolag som uppvisar underskott för det aktuella beskattningsåret.

Vidare delar fakultetsnämnden uppfattningen om förutsättningarna för att anstånd ska beviljas om mottagaren är belägen i tredjeland. Att koppla rätten till anstånd till möjligheten att utbyta information med tredjeland stämmer överens med EU-domstolens praxis på detta område.

Däremot delar inte fakultetsnämnden bedömningen som görs i utkastet till lagrådsremiss vad gäller möjligheten att bevilja anstånd för fysiska personer. Argumentet för att inte medge anstånd till fysiska personer är att ”Obegränsat skattskyldiga fysiska personer kan till exempel många gånger utnyttja ett underskott i inkomstslaget kapital genom att räkna av en skattereduktion från exempelvis kommunal och statlig inkomstskatt på tjänsteinkomster”.² Detta kan naturligtvis mycket väl stämma, men det är inte heller säkert att det blir på det sättet. Många länder beskattar fysiska personer inom olika inkomst kategorier. Det kan vara så att en utländsk aktieägare får utdelningar samtidigt som hen får ett underskott i vad som motsvarar inkomstslaget kapital, till exempel genom en kapitalförlust. Om motsvarande situation hade lett till kvittning i Sverige finns det enligt fakultetsnämnden inte några starka argument för att avvika från logiken i *Sofina*-domen. Att själva domen handlade om juridiska personer och inte fysiska personer är inte ett helt övertygande argument, även om domstolen – till exempel på exitbeskattningsområdet – ibland dömt på så sätt att det uppstått vissa principiella skillnader i frågor gällande juridiska respektive fysiska personer. Att utvidga möjligheten till anstånd till att även omfatta fysiska personer som är i underskottssituation skulle enligt fakultetsnämnden bättre följa logiken i *Sofina*-domen.

Vad gäller anståndstiden var det fakultetsnämndens uppfattning i tidigare remissvar att den föreslagna tiden var för kort. Enligt det ursprungliga förslaget skulle uppskovsbeloppet återföras till beskattning fyra månader efter utgången av det beskattningsår som följer närmast efter det beskattningsår vars underskott ligger till grund för det uppskovsbelopp. Med tanke på den tid det vanligtvis tar att fastställa ett bolags resultat, särskilt när koncernutjämningsregler ska tillämpas, ansåg fakultetsnämnden i det tidigare remissvaret att denna fyramånadersperiod riskerar att bli för kort. I utkastet till lagrådsremiss föreslås samma fyramånadersperiod för att beräkna årets resultat enligt det utländska moderbolagets regler, samt för att räkna om det enligt svenska regler. Enligt utkastet bedöms att fyra månader ”får anses vara en skälig tid för att hinna genomföra dessa åtgärder”.³

² Se s. 15 i förslaget.

³ Se s. 30 i förslaget.

Fakultetsnämnden anser fortfarande att denna tid kan bli för kort, av samma anledning som anförts tidigare. En skillnad är att det i det sista förslaget föreslås att när den skattskyldige ansökt om ett nytt anstånd innan anståndstiden löper ut gäller anståndet fram till dess att Skatteverket har meddelat beslut i fråga om anståndet. Även om detta kan vara till den skattskyldiges fördel, behöver fortfarande anstånd sökas inom samma tidsperiod: svårigheterna med att beräkna beloppet som det söks anstånd för kvarstår då ansökan fortfarande ska skickas in till Skatteverket inom fyramånadersperioden. Den enda fördelen är att bolaget inte behöver betala in skatten tills det att Skatteverket meddelat beslut i fråga om anståndet. Enligt fakultetsnämndens uppfattning kommer åtminstone vissa koncerner att ha svårt att hinna beräkna anståndsbeloppet enligt de föreslagna reglerna och inom den avsedda tiden.

Vad gäller rätten till ränta under den tid som anstånd beviljats är förslaget i utkastet att en skattskyldig, för vilken kupongskatt innehållits på utdelning under ett beskattningsår då denne inte har uppvisat ett positivt resultat, inte har någon rätt till ränta på EU-rättslig grund. Här är det relevant att konstatera att Högsta förvaltningsdomstolen funnit att för kupongskatt som tagits ut i strid med EU-rätten ska ränta utgå (HFD 2016 ref. 47). Man bör dock särskilja mellan situationer där skattskyldigheten strider mot EU-rätten (och där det är rimligt att belägga källskatt med ränta), och situationer där endast beskattningstidpunkten strider mot EU-rätten. EU-domstolen har inte i *Sofina*-målet ifrågasatt själva rätten att beskatta, dvs skattskyldigheten kvarstår, men beskattningstidpunkten framskjuts tills dess att det inte längre uppstår en olikbehandling mellan inhemska och gränsöverskridande situationer. På så sätt kan *Sofina*-målet jämföras med EU-domstolens praxis på exitbeskattningsområdet, där exitskatt kan fastställas men inte tas ut vid utflyttningsstillfället, utan att EU-länder ska belägga den framskjutna exitskatten med ränta. Av den anledningen anser fakultetsnämnden att utkastets förslag är korrekt vad gäller rätten till ränta under den tid som anstånd beviljats.