

Finansdepartementet

Skatte- och tullavdelningen

Skattskyldighet till avkastningsskatt samt ändrad deklarationstidpunkt för avkastningsskatt för vissa skattskyldiga

18 november 2013

Innehållsförteckning

| | | |
|-----|--|----|
| 1 | Sammanfattning | 3 |
| 2 | Lagtext | 5 |
| 2.1 | Förslag till lag om ändring i lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel | 5 |
| 2.2 | Förslag till lag om ändring i lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader | 8 |
| 2.3 | Förslag till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244) | 9 |
| 3 | Beskattningsår för svenska handelsbolag | 12 |
| 3.1 | Bakgrund | 12 |
| 3.2 | Beskattningsår för svenska handelsbolag i lagen om särskild löneskatt på pensionskostnader och lagen om avkastningsskatt på pensionsmedel i vissa fall | 13 |
| 3.3 | Beskattningsår för svenska handelsbolag i skatteförfarandelagen | 15 |
| 4 | Skattskyldighet till avkastningsskatt i vissa fall för svenska handelsbolag | 16 |
| 4.1 | Bakgrund | 16 |
| 4.2 | Svenska handelsbolag ska vara skattskyldiga till avkastningsskatt vid innehav av t.ex. utländska pensions- eller kapitalförsäkringar | 17 |
| 5 | Deklarationstidpunkt för skattskyldiga som innehar utländska livförsäkringar m.m. | 18 |
| 5.1 | Bakgrund | 18 |
| 5.2 | Tidpunkt för avlämnande av inkomstdeklaration avseende avkastningsskatt för vissa skattskyldiga | 20 |
| 6 | Offentligfinansiella effekter | 23 |
| 7 | Författningskommentarer | 24 |
| 7.1 | Förslaget till lag om ändring i lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel | 24 |
| 7.2 | Förslaget till lag om ändring i lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader | 26 |
| 7.3 | Förslaget till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244) | 26 |

1 Sammanfattning

I promemorian lämnas förslag till ändrade regler om vilket beskattningsår vissa skattskyldiga som innehar bl.a. en utländsk pensions- eller kapitalförsäkring ska ta upp skatteunderlag för avkastningsskatt och vad som i dessa situationer ska avses med beskattningsår i skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL. Förslaget innebär bl.a. att tidpunkten för när en inkomstdeklaration ska lämnas av vissa skattskyldiga som innehar sådana försäkringar ändras.

Därutöver lämnas förslag om vad som ska avses med beskattningsår för svenska handelsbolag och europeiska ekonomiska intressegrupperingar i lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader och för svenska handelsbolag och europeiska ekonomiska intressegrupperingar som är skattskyldiga till avkastningsskatt enligt 2 § första stycket 4 lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel, förkortad AvpL. I lagen om särskild löneskatt på pensionskostnader ska beskattningsåret för svenska handelsbolag och europeiska ekonomiska intressegrupperingar vara handelsbolagets respektive intressegrupperingens räkenskapsår. Räkenskapsåret ska också vara beskattningsår för svenska handelsbolag och europeiska ekonomiska intressegrupperingar som är skattskyldiga till avkastningsskatt enligt 2 § första stycket 4 AvpL i egenskap av arbetsgivare som i sin balansräkning redovisar pensionsutfästelse. Anledningen till att de föreslagna definitionerna behövs är att det i dag saknas reglering för vad som ska avses med beskattningsår för svenska handelsbolag och europeiska ekonomiska intressegrupperingar. I promemorian lämnas vidare förslag till en definition av vad som ska avses med beskattningsår i SFL för skatt och avgift enligt vissa lagar för svenska handelsbolag. Beskattningsåret föreslås enligt ett tillägg i 3 kap. 4 § första stycket 1 SFL i dessa fall vara det svenska handelsbolagets räkenskapsår. Enligt 3 kap. 6 § SFL gäller det som sägs i SFL om svenska handelsbolag även europeiska ekonomiska intressegrupperingar. Regleringen av vad som ska avses med beskattningsår i SFL för svenska handelsbolag kommer således att gälla även för europeiska ekonomiska intressegrupperingar.

I promemorian lämnas dessutom förslag om att svenska handelsbolag och europeiska ekonomiska intressegrupperingar med säte i Sverige ska vara skattskyldiga till avkastningsskatt enligt 2 § första stycket 6–10 AvpL, dvs. skattskyldiga till avkastningsskatt på grund av innehav av bl.a. en utländsk pensions- eller kapitalförsäkring. Avsikten har hela tiden varit att svenska handelsbolag och europeiska ekonomiska intressegrupperingar med säte i Sverige ska vara skattskyldiga enligt de nämnda bestämmelserna. Svenska handelsbolag och europeiska ekonomiska intressegrupperingar med säte i Sverige har dock som en icke avsedd följd av en terminologisk ändring kommit att inte längre omfattas av skattskyldigheten till avkastningsskatt enligt 2 § första stycket 6–10 AvpL. För att åtgärda denna brist föreslås nu att svenska handelsbolag och europeiska ekonomiska intressegrupperingar med säte i Sverige ska återinföras som skattskyldiga i dessa bestämmelser.

I 12 § AvpL anges att beskattningsåret för skattskyldiga som avses i 2 § första stycket 6–10, bl.a. fysiska och juridiska personer som innehar en utländsk pensions- eller kapitalförsäkring, alltid ska vara kalenderåret. Det innebär att beskattningsåret avseende avkastningsskatt i dessa fall ska vara kalenderåret även för juridiska personer som har ett annat beskattningsår för sin näringsverksamhet enligt bestämmelserna i inkomstskattelagen (1999:1229). Detsamma gäller för de svenska handelsbolag som har ett beskattningsår som inte är ett kalenderår enligt den föreslagna definitionen i 3 kap. 4 § första stycket 1 SFL, som enligt 3 kap. 6 § SFL gäller även för europeiska ekonomiska intressegrupperingar. Enligt SFL ska inkomstdeklaration lämnas vid olika tidpunkter på året beroende på när den skattskyldiges beskattningsår tar slut. SFL trädde i kraft den 1 januari 2012 och tillämpas första gången på skatt som avser beskattningsår som börjar den 1 februari 2012. Bestämmelserna i SFL får bl.a. till följd att skattskyldiga med brutet räkenskapsår, som även utgör beskattningsåret enligt 3 kap. 4 § första stycket 1 SFL, som innehar t.ex. en utländsk pensions- eller kapitalförsäkring ska lämna inkomstdeklaration vid två olika tidpunkter. För att åtgärda denna icke avsedda effekt av bestämmelserna i SFL föreslås i AvpL regler för när vissa skattskyldiga som innehar bl.a. en utländsk försäkring, och därför själva ska beräkna underlag för avkastningsskatt, ska ta upp skatteunderlaget för avkastningsskatt. Dessutom ändras bestämmelsen om vad som avses med beskattningsår för dessa skattskyldiga i SFL. Lagtekniskt åstadkoms detta genom att det i 12 § AvpL anges att skatteunderlaget för avkastningsskatt för skattskyldiga som avses i 2 § första stycket 6–10 samma lag som har ett beskattningsår enligt 3 kap. 4 § första stycket 1 SFL som inte är ett kalenderår, ska redovisas för detta beskattningsår enligt SFL som går ut närmast efter ett kalenderår. I de fall en sådan skattskyldig upplöses ska dock skatteunderlag för avkastningsskatt avseende det beskattningsår enligt AvpL då den skattskyldige upplöses, redovisas för det beskattningsår enligt 3 kap. 4 § första stycket 1 SFL som går ut när den skattskyldige upplöses. I 3 kap. 4 § första stycket 2 SFL hänvisas till 12 § AvpL för att ange vad som ska avses med beskattningsår för avkastningsskatt enligt SFL för de skattskyldiga som avses i 2 § första stycket 6–10 AvpL som har ett beskattningsår enligt 3 kap. 4 § första stycket 1 SFL som inte är ett kalenderår.

Lagändringarna föreslås träda i kraft den 1 juni 2014.

2 Lagtext

2.1 Förslag till lag om ändring i lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel

Härigenom föreskrivs att 2 och 12 §§ lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

2 §¹

Skattskyldiga till avkastningsskatt är

1. svenska livförsäkringsföretag,
2. utländska livförsäkringsföretag som bedriver försäkringsrörelse från fast driftställe i Sverige och utländska tjänstepensionsinstitut som bedriver med försäkringsverksamhet jämförbar tjänstepensionsverksamhet från fast driftställe i Sverige,
3. pensionsstiftelser enligt lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m.m. och utländska tjänstepensionsinstitut som från fast driftställe i Sverige meddelar avtal om tjänstepension med villkor som innebär att institutet kan likställas med en pensionsstiftelse enligt samma lag,
4. arbetsgivare som i sin balansräkning redovisar pensionsutfästelse under rubriken Avsatt till pensioner enligt lagen om tryggnad av pensionsutfästelse m.m. eller i sådan delpost som avses i 8 a § samma lag,
5. obegränsat skattskyldiga som innehar pensionssparkonto,
6. obegränsat skattskyldiga som innehar pensionsförsäkring som är meddelad i försäkringsrörelse som inte bedrivs från fast driftställe i Sverige, eller försäkring som anses som pensionsförsäkring enligt 58 kap. 5 § inkomstskattelagen (1999:1229),
7. obegränsat skattskyldiga som under beskattningsåret innehaft en kapitalförsäkring som är meddelad i försäkringsrörelse som inte bedrivs från fast driftställe i Sverige,
8. obegränsat skattskyldiga som innehar ett avtal om tjänstepension med ett utländskt

och svenska handelsbolag som innehar pensionsförsäkring som är meddelad i försäkringsrörelse som inte bedrivs från fast driftställe i Sverige, eller försäkring som anses som pensionsförsäkring enligt 58 kap. 5 § inkomstskattelagen (1999:1229),

och svenska handelsbolag som under beskattningsåret innehaft en kapitalförsäkring som är meddelad i försäkringsrörelse som inte bedrivs från fast driftställe i Sverige,

och svenska handelsbolag som innehar ett avtal om tjänstepension med ett

¹ Senaste lydelse 2011:1278.

tjänstepensionsinstitut i en verksamhet som inte bedrivs från fast driftställe i Sverige, under förutsättning att avtalet är jämförbart med en pensionsförsäkring,

9. obegränsat skattskyldiga som under beskattningsåret innehaft ett avtal om tjänstepension med ett utländskt tjänstepensionsinstitut i en verksamhet som inte bedrivs från fast driftställe i Sverige, under förutsättning att avtalet är jämförbart med en kapitalförsäkring,

10. obegränsat skattskyldiga som ingått ett avtal om tjänstepension med ett utländskt tjänstepensionsinstitut i en verksamhet som inte bedrivs från ett fast driftställe i Sverige, om avtalet innehåller villkor som innebär att tjänstepensionsinstitutet kan likställas med en pensionsstiftelse enligt lagen om tryggnad av pensionsutfästelse m.m.

Om en sådan kapitalförsäkring som avses i första stycket 7 inte innehas av någon som är obegränsat skattskyldig, ska den som har panträtt i försäkringen anses inneha den.

Bestämmelserna i första stycket 6 och 7 omfattar inte försäkring som enbart avser olycks- eller sjukdomsfall eller dödsfall senast vid 70 års ålder och som inte är återköpsbar. Detsamma gäller ett motsvarande avtal om tjänstepension.

utländskt tjänstepensionsinstitut i en verksamhet som inte bedrivs från fast driftställe i Sverige, under förutsättning att avtalet är jämförbart med en pensionsförsäkring,

9. obegränsat skattskyldiga *och svenska handelsbolag* som under beskattningsåret innehaft ett avtal om tjänstepension med ett utländskt tjänstepensionsinstitut i en verksamhet som inte bedrivs från fast driftställe i Sverige, under förutsättning att avtalet är jämförbart med en kapitalförsäkring,

10. obegränsat skattskyldiga *och svenska handelsbolag* som ingått ett avtal om tjänstepension med ett utländskt tjänstepensionsinstitut i en verksamhet som inte bedrivs från ett fast driftställe i Sverige, om avtalet innehåller villkor som innebär att tjänstepensionsinstitutet kan likställas med en pensionsstiftelse enligt lagen om tryggnad av pensionsutfästelse m.m.

Vad som sägs i denna paragraf om svenska handelsbolag gäller också i fråga om europeiska ekonomiska intressegrupperingar med säte i Sverige.

12 §²

Termer och uttryck i denna lag har samma betydelse och tillämpningsområde som i inkomstskattelagen (1999:1229). Beskattningsåret för skattskyldiga som avses i 2 § första stycket 6–10

Termer och uttryck i denna lag har samma betydelse och tillämpningsområde som i inkomstskattelagen (1999:1229).

Beskattningsåret för skattskyldiga som avses i 2 § första

² Senaste lydelse 2011:1278.

ska dock alltid vara kalenderåret.

stycket 6–10 ska dock alltid vara kalenderåret. *För skattskyldiga som avses i 2 § första stycket 4 som är svenska handelsbolag eller europeiska ekonomiska intressegrupperingar ska beskattningsåret vara räkenskapsåret.*

Skattskyldiga som avses i 2 § första stycket 6–10 som har ett beskattningsår enligt 3 kap. 4 § första stycket 1 skatteförfarandelagen (2011:1244) som inte är ett kalenderår, ska ta upp skatteunderlag för avkastnings-skatt det beskattningsår enligt 3 kap. 4 § första stycket 1 skatteförfarandelagen som går ut närmast efter beskattningsåret enligt andra stycket första meningen.

Om en skattskyldig som avses i tredje stycket upplöses, ska dock skatteunderlag för avkastnings-skatt avseende det beskattningsår enligt andra stycket första meningen då den skattskyldige upplöses tas upp av den skattskyldige det beskattningsår enligt 3 kap. 4 § första stycket 1 skatteförfarandelagen som går ut när den skattskyldige upplöses.

1. Denna lag träder i kraft den 1 juni 2014 och tillämpas första gången på beskattningsår som börjar den 1 januari 2013.

2. Bestämmelserna i 2 § i sina nya lydelse tillämpas dock från och med ikraftträdandet.

2.2 Förslag till lag om ändring i lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader

Härigenom föreskrivs att 4 § lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader ska ha följande lydelse.

| <i>Nuvarande lydelse</i> | 4 § ³ <i>Föreslagen lydelse</i> |
|--|--|
| Termer och uttryck som används i denna lag har samma betydelse och tillämpningsområde som i inkomstskattelagen (1999:1229). Med beskattningsår för staten, landstingskommuner, kommuner och kommunalförbund förstås dock i denna lag kalenderår. | Termer och uttryck som används i denna lag har samma betydelse och tillämpningsområde som i inkomstskattelagen (1999:1229). Med beskattningsår för staten, landstingskommuner, kommuner och kommunalförbund förstås dock i denna lag kalenderår. <i>För svenska handelsbolag och europeiska ekonomiska intressegrupperingar ska i denna lag med beskattningsår avses räkenskapsåret.</i> |

Denna lag träder i kraft den 1 juni 2014 och tillämpas första gången på beskattningsår som börjar den 1 januari 2013.

³ Senaste lydelse 1999:1273.

2.3 Förslag till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)

Härigenom föreskrivs att 3 kap. 4 § skatteförfarandelagen (2011:1244) ska ha följande lydelse.

3 kap.

4 §

Nuvarande lydelse

| <i>För</i> | <i>avses med beskattningsår</i> |
|--|---|
| 1. skatt enligt | beskattningsår enligt 1 kap. |
| a) inkomstskattelagen (1999:1229), | 13–15 §§ inkomstskattelagen |
| b) lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt, | |
| c) lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel i fall som avses i 2 § första stycket 1–4, och | |
| d) lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader, samt avgift enligt | |
| e) lagen (2007:1398) om kommunal fastighetsavgift | |
| 2. skatt enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta och lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. | det kalenderår då ersättningen betalas ut |
| 3. skatt enligt mervärdesskattelagen (1994:200) som ska redovisas för perioder | beskattningsår enligt 1 kap. 14 § mervärdesskattelagen |
| 4. annan mervärdesskatt | det kalenderår då den felaktiga debiteringen har gjorts eller förvärvet har skett |
| 5. punktskatt som ska redovisas för | beskattningsår enligt 1 kap. 14 § mervärdesskattelagen |

redovisningsperioder

- | | |
|---|---|
| 6. annan punktskatt | det kalenderår då den händelse som medför skattskyldighet har inträffat |
| 7. övriga skatter | det kalenderår som skatten ska betalas för |
| 8. arbetsgivaravgifter och avgifter som ingår i slutlig skatt | det kalenderår som avgiften ska betalas för. |

Med beskattningsår för fysisk person avses dock i fråga om preliminär skatt alltid kalenderår.

Föreslagen lydelse

| <i>För</i> | <i>avses med beskattningsår</i> |
|---|--|
| 1. skatt enligt a) inkomstskattelagen (1999:1229), b) lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt, c) lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel i fall som avses i 2 § första stycket 1–4, och d) lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader, samt avgift enligt e) lagen (2007:1398) om kommunal fastighetsavgift | beskattningsår enligt 1 kap. 13–15 §§ inkomstskattelagen <i>eller, för svenska handelsbolag, räkenskapsåret</i> |
| 2. skatt enligt lagen om avkastningsskatt på pensionsmedel i fall som avses i 2 § första stycket 6–10 | <i>det kalenderår som skatten ska betalas för eller det beskattningsår då skatteunderlag för avkastningsskatt ska tas upp enligt 12 § tredje eller fjärde stycket lagen om avkastningsskatt på pensionsmedel</i> |
| 3. skatt enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta och lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister | det kalenderår då ersättningen betalas ut |

m.fl.

- | | | |
|--|--------|---|
| 4. skatt mervärdesskattelagen (1994:200) som ska redovisas för perioder | enligt | beskattningsår enligt 1 kap. 14 § mervärdesskattelagen |
| 5. annan mervärdesskatt | | det kalenderår då den felaktiga debiteringen har gjorts eller förvärvet skett |
| 6. punktskatt som ska redovisas för redovisnings- perioder | | beskattningsår enligt 1 kap. 14 § mervärdesskattelagen |
| 7. annan punktskatt | | det kalenderår då den händelse som medför skattskyldighet har inträffat |
| 8. övriga skatter | | det kalenderår som skatten ska betalas för |
| 9. arbetsgivaravgifter och avgifter som ingår i slutlig skatt | | det kalenderår som avgiften ska betalas för |

Med beskattningsår för fysisk person avses dock i fråga om preliminär skatt alltid kalenderår.

Denna lag träder i kraft den 1 juni 2014 och tillämpas första gången på beskattningsår som börjar den 1 januari 2013 och på beskattningsår som enligt 3 kap. 5 § andra stycket anses vara den 1 januari 2013 – den 31 december 2013.

3 Beskattningsår för svenska handelsbolag

3.1 Bakgrund

I 3 kap. 4 § första stycket 1 skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL, anges vad som ska avses med beskattningsår för skatt enligt inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt, lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel, förkortad AvpL, i fall som avses i 2 § första stycket 1–4, och lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader, samt avgift enligt lagen (2007:1398) om kommunal fastighetsavgift. Där framgår att med beskattningsår avses beskattningsår enligt 1 kap. 13–15 §§ IL. I 1 kap. 13 och 15 §§ IL regleras beskattningsår för fysiska respektive juridiska personer. I 1 kap. 14 § IL regleras vilket beskattningsår inkomster i svenska handelsbolag ska tas upp av delägarna. Däremot finns ingen bestämmelse om beskattningsår för svenska handelsbolag, och dessa omfattas enligt 2 kap. 3 § IL inte heller av bestämmelserna om juridiska personer. Handelsbolag har således inget beskattningsår enligt IL. Orsaken till detta är att svenska handelsbolag inte själva är skattskyldiga för sina inkomster, som i stället ska beskattas hos delägarna (5 kap. 1 § IL). Svenska handelsbolag är emellertid själva skattskyldiga och avgiftsskyldiga till bl.a. avkastningsskatt, fastighetsskatt, kommunal fastighetsavgift och särskild löneskatt på pensionskostnader. Eftersom det är handelsbolagen själva som ska redovisa skatt och avgift behövs en reglering i SFL för vad som ska avses med beskattningsår för handelsbolag. I nuläget hänvisar dock bestämmelserna i SFL enbart till beskattningsår enligt IL, vilket inte omfattar svenska handelsbolag.

Svenska handelsbolag är som nämnts själva skattskyldiga till bl.a. särskild löneskatt på pensionskostnader och avkastningsskatt i vissa fall. Enligt 1 § lagen om särskild löneskatt på pensionskostnader ska den som utfäst en tjänstepension, t.ex. ett svenskt handelsbolag, betala särskild löneskatt till staten. Enligt 2 § samma lag ska beskattningsunderlaget beräknas som den under beskattningsåret uppkomna skillnaden mellan summan av vissa poster. I lagen finns dock ingen särskild bestämmelse om beskattningsår för svenska handelsbolag. I 4 § lagen om särskild löneskatt på pensionskostnader anges att termer och uttryck har samma betydelse och tillämpningsområde som i IL. Av vad som sägs i föregående stycke framgår att svenska handelsbolag inte omfattas av bestämmelserna om beskattningsår i IL. Enligt dagens regler saknas således reglering om vad som ska avses med beskattningsår för ett svenskt handelsbolag i lagen.

Enligt 2 § första stycket 4 AvpL är en arbetsgivare som i sin balansräkning redovisar pensionsutfästelse på visst sätt, t.ex. ett svenskt handelsbolag, skattskyldig till avkastningsskatt. Kapitalunderlaget som ligger till grund för beräkningen av avkastningsskatten utgörs för dessa skattskyldiga enligt 3 a § fjärde stycket AvpL av avsättningsbeloppet vid ingången av beskattningsåret avseende sådana pensionsutfästelser för vilkas tryggande avdragsrätt föreligger vid inkomstbeskattningen. Inte

heller i AvpL finns någon bestämmelse om beskattningsår för svenska handelsbolag. Även här finns en hänvisning till att termer och uttryck har samma betydelse och tillämpningsområde som i IL, men svenska handelsbolag omfattas som nämnts inte av bestämmelserna om beskattningsår i IL. Enligt dagens regler saknas således reglering i AvpL om vad som ska avses med beskattningsår för ett svenskt handelsbolag som är skattskyldigt till avkastningsskatt enligt 2 § första stycket 4 AvpL.

Europeiska ekonomiska intressegrupperingar kan vara skattskyldiga till samma skatter som svenska handelsbolag. Liksom svenska handelsbolag omfattas inte europeiska ekonomiska intressegrupperingar av bestämmelserna om beskattningsår i IL. Även för europeiska ekonomiska intressegrupperingar saknas således bestämmelser om vad som ska avses med beskattningsår i SFL, AvpL och lagen om särskild löneskatt på pensionskostnader.

3.2 Beskattningsår för svenska handelsbolag i lagen om särskild löneskatt på pensionskostnader och lagen om avkastningsskatt på pensionsmedel i vissa fall

Promemorians förslag: I lagen om särskild löneskatt på pensionskostnader ska beskattningsåret för svenska handelsbolag och europeiska ekonomiska intressegrupperingar vara räkenskapsåret. Räkenskapsåret ska också vara beskattningsår för svenska handelsbolag och europeiska ekonomiska intressegrupperingar som är skattskyldiga till avkastningsskatt enligt 2 § första stycket 4 lagen om avkastningsskatt på pensionsmedel i egenskap av arbetsgivare som i sin balansräkning redovisar pensionsutfästelse.

Skälen för promemorians förslag: Svenska handelsbolag är som framgått ovan själva skattskyldiga till bl.a. särskild löneskatt på pensionskostnader och avkastningsskatt i vissa fall.

Ett svenskt handelsbolag som utfäst en tjänstepension ska enligt 1 § lagen om särskild löneskatt på pensionskostnader betala särskild löneskatt till staten, som enligt 2 § samma lag ska beräknas utifrån den under beskattningsåret uppkomna skillnaden mellan summan av vissa poster. Bestämmelserna bygger alltså på att en beräkning av ett beskattningsunderlag sker för den period som utgör den skattskyldiges beskattningsår. För att det ska framgå hur svenska handelsbolag ska tillämpa dessa bestämmelser bör det regleras i lagen om särskild löneskatt på pensionskostnader vad som ska avses med beskattningsår för handelsbolag. I 4 § lagen om särskild löneskatt på pensionskostnader anges vad som i denna lag ska förstås med beskattningsår för staten, landstingskommuner, kommuner och kommunalförbund. Det är därför lämpligt att i samma paragraf reglera vad som ska avses med beskattningsår i lagen för svenska handelsbolag. Eftersom svenska

handelsbolag kan ha ett räkenskapsår som inte överensstämmer med kalenderåret föreslås att handelsbolagets räkenskapsår ska utgöra beskattningsår enligt lagen om särskild löneskatt på pensionskostnader. Redan i dag tillämpas dock bestämmelserna i lagen som om handelsbolagets räkenskapsår vore beskattningsår enligt lagen. Den nu föreslagna regleringen kommer således inte att medföra någon förändring i tillämpningen utan utgör enbart en kodifiering av gällande praxis.

En europeisk ekonomisk intressegruppering kan vara skattskyldig till särskild löneskatt enligt lagen om särskild löneskatt på pensionskostnader. Även för dessa behövs således en reglering av vad som ska avses med beskattningsår. Regleringen av vad som ska avses med beskattningsår för svenska handelsbolag bör därför även omfatta europeiska ekonomiska intressegrupperingar.

Enligt 2 § första stycket 4 AvpL är en arbetsgivare som i sin balansräkning redovisar pensionsutfästelse under rubriken *Avsatt till pensioner* enligt lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m.m. eller i sådan delpost som avses i 8 a § samma lag, t.ex. ett svenskt handelsbolag, skattskyldig till avkastningsskatt. Kapitalunderlaget som ligger till grund för beräkningen av avkastningsskatten utgörs för dessa skattskyldiga enligt 3 a § fjärde stycket AvpL av avsättningsbeloppet vid ingången av beskattningsåret under vissa förutsättningar. En tillämpning av dessa bestämmelser förutsätter således att den skattskyldiges beskattningsår är känt, eftersom beräkningen baseras på förhållandena vid ingången av den skattskyldiges beskattningsår. För att det ska framgå hur svenska handelsbolag ska tillämpa dessa bestämmelser bör det regleras i AvpL vad som ska avses med beskattningsår för handelsbolag. I 12 § AvpL regleras beskattningsår för skattskyldiga som avses i 2 § första stycket 6–10 AvpL. Det är därför lämpligt att i samma paragraf reglera beskattningsåret för svenska handelsbolag som är skattskyldiga enligt 2 § första stycket 4 AvpL. Eftersom svenska handelsbolag kan ha ett räkenskapsår som inte överensstämmer med kalenderåret föreslås att handelsbolagets räkenskapsår ska utgöra beskattningsår för dessa i egenskap av skattskyldiga enligt 2 § första stycket 4 AvpL. Redan i dag tillämpas dock bestämmelserna som om handelsbolagets räkenskapsår vore beskattningsår. Den nu föreslagna regleringen kommer således inte att medföra någon förändring i tillämpningen utan utgör enbart en kodifiering av gällande praxis.

En europeisk ekonomisk intressegruppering kan vara skattskyldig till avkastningsskatt enligt 2 § första stycket 4 AvpL. Även för dessa behövs således en reglering av vad som ska avses med beskattningsår. Regleringen av vad som ska avses med beskattningsår för svenska handelsbolag bör därför även omfatta europeiska ekonomiska intressegrupperingar.

3.3 Beskattningsår för svenska handelsbolag i skatteförfarandelagen

Promemorians förslag: Beskattningsår för skatt enligt de lagar som omfattas av bestämmelserna i 3 kap. 4 § första stycket 1 skatteförfarandelagen ska för svenska handelsbolag och europeiska ekonomiska intressegrupperingar vara räkenskapsåret.

Skälen för promemorians förslag: För att svenska handelsbolag som är skattskyldiga till exempelvis avkastningsskatt och fastighetsskatt ska kunna fullgöra sina skyldigheter och bl.a. lämna inkomstdeklaration i rätt tid krävs att det framgår vilket beskattningsår dessa handelsbolag har enligt SFL. Tidpunkten då inkomstdeklaration senast ska lämnas styrs nämligen av när den enskildes beskattningsår går ut. Svenska handelsbolag är själva skattskyldiga och avgiftsskyldiga till skatt och avgift enligt bl.a. lagen om statlig fastighetsskatt, lagen om särskild löneskatt på pensionskostnader, lagen om kommunal fastighetsavgift och AvpL. Dagens bestämmelser i 3 kap. 4 § första stycket 1 SFL anger att det som avses med beskattningsår för skatt enligt de nämnda lagarna är beskattningsår enligt 1 kap. 13–15 §§ IL. För skattskyldighet enligt AvpL omfattas dock enbart skattskyldiga enligt 2 § första stycket 1–4 av bestämmelserna. Det rör sig bl.a. om svenska och utländska livförsäkringsföretag, pensionsstiftelser samt arbetsgivare som i sin balansräkning redovisar pensionsutfästelse på visst sätt. Om arbetsgivaren är ett svenskt handelsbolag är handelsbolaget alltså skattskyldigt till avkastningsskatt enligt denna bestämmelse. Svenska handelsbolag ska också vara skattskyldiga till avkastningsskatt vid innehav av bl.a. utländsk pensions- eller kapitalförsäkring enligt 2 § första stycket 6–10 AvpL, vilket framgår av avsnitt 4 nedan. Vad som ska gälla angående beskattningsår och deklarationstidpunkt avseende avkastningsskatt enligt 2 § första stycket 6–10 AvpL framgår av avsnitt 5.

Eftersom svenska handelsbolag inte har något beskattningsår enligt IL regleras således inte vad som ska avses med beskattningsår för svenska handelsbolag i SFL. Det är lämpligt att uttryckligen reglera i 3 kap. 4 § första stycket 1 SFL vad som ska avses med beskattningsår för svenska handelsbolag för skatt och avgift som handelsbolaget självt ska redovisa. Eftersom svenska handelsbolag kan ha ett räkenskapsår som inte överensstämmer med kalenderåret bör handelsbolagets räkenskapsår utgöra beskattningsår enligt SFL avseende skatt och avgift som omfattas av bestämmelserna i 3 kap. 4 § första stycket 1 SFL. Ändringen föreslås således införas i 3 kap. 4 § första stycket 1 SFL där det anges att för svenska handelsbolag avses med beskattningsår handelsbolagets räkenskapsår.

Europeiska ekonomiska intressegrupperingar har inte heller något beskattningsår enligt IL vilket innebär att det inte regleras vad som ska avses med beskattningsår för dessa i SFL. Enligt 3 kap. 6 § SFL gäller dock det som sägs i SFL om svenska handelsbolag även europeiska ekonomiska intressegrupperingar. Regleringen av vad som ska avses med

beskattningsår i SFL för svenska handelsbolag kommer således att gälla även för europeiska ekonomiska intressegrupperingar.

4 Skattskyldighet till avkastningsskatt i vissa fall för svenska handelsbolag

4.1 Bakgrund

I 2 § första stycket lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel, förkortad AvpL, anges vilka som är skattskyldiga till avkastningsskatt. Där framgår att bl.a. obegränsat skattskyldiga som innehar pensionsförsäkring eller som under beskattningsåret innehaft en kapitalförsäkring som är meddelad i försäkringsrörelse som inte bedrivs från fast driftställe i Sverige är skattskyldiga till avkastningsskatt (2 § första stycket 6 och 7 AvpL). Detsamma gäller obegränsat skattskyldiga som innehar ett avtal om tjänstepension med ett utländskt tjänstepensionsinstitut i en verksamhet som inte bedrivs från fast driftställe i Sverige, under förutsättning att avtalet är jämförbart med en pensionsförsäkring, och obegränsat skattskyldiga som under beskattningsåret innehaft ett avtal om tjänstepension med ett utländskt tjänstepensionsinstitut i en verksamhet som inte bedrivs från fast driftställe i Sverige, under förutsättning att avtalet är jämförbart med en kapitalförsäkring (2 § första stycket 8 och 9 AvpL). Dessutom är obegränsat skattskyldiga som ingått ett avtal om tjänstepension med ett utländskt tjänstepensionsinstitut i en verksamhet som inte bedrivs från ett fast driftställe i Sverige skattskyldiga till avkastningsskatt, om avtalet innehåller villkor som innebär att tjänstepensionsinstitutet kan likställas med en pensionsstiftelse enligt lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m.m. (2 § första stycket 10 AvpL).

De ovan uppräknade skattskyldiga kan vara såväl fysiska som juridiska personer. En grundförutsättning för att de ska vara skattskyldiga enligt 2 § första stycket 6–10 AvpL är dock att de kan anses vara obegränsat skattskyldiga.

För svenska handelsbolag skedde tidigare beskattning enligt bl.a. AvpL på delägarnivå. Genom en lagändring som trädde i kraft den 1 januari 1997 ändrades dock lagstiftningen av förenklingsskäl så att handelsbolagen i stället gjordes skattskyldiga. Enligt dåvarande reglering gällde skattskyldigheten bl.a. för svensk juridisk person som innehade en utländsk försäkring, vilket även innefattade svenska handelsbolag. I samband med införandet av inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, byttes begreppet svensk juridisk person ut mot obegränsat skattskyldig. Orsaken till förändringen angavs vara att anpassa uttrycken till uttryckssättet i IL (prop. 1999/2000:2 s. 753). Någon förändring avseende vilka skattskyldiga som skulle omfattas av bestämmelserna synes inte ha varit avsedd.

I 12 § AvpL anges att termer och uttryck i lagen har samma betydelse och tillämpningsområde som i IL. I 6 kap. 3 och 4 §§ IL anges vilka juridiska personer som är obegränsat skattskyldiga och vad det innebär att vara obegränsat skattskyldig. Av 2 kap. 3 § IL framgår dock att bestämmelserna om juridiska personer inte ska tillämpas på svenska handelsbolag. I stället anges i 5 kap. 1 § IL att svenska handelsbolag inte själva är skattskyldiga för sina inkomster. Det finns ingen bestämmelse i AvpL som berör handelsbolags skattskyldighet till avkastningsskatt utan enbart nämnda hänvisning till att termer och uttryck i lagen ska ha samma betydelse och tillämpningsområde som i IL. Med hänsyn till hur svenska handelsbolags skattskyldighet regleras i IL kan det konstateras att dessa inte omfattas av begreppet obegränsat skattskyldig, som används för att ange vilka som är skattskyldiga till avkastningsskatt i 2 § första stycket 6–10 AvpL. Svenska handelsbolag som innehar bl.a. utländska pensions- och kapitalförsäkringar är således enligt lagtextens ordalydelse inte skattskyldiga till avkastningsskatt.

Den lagändring som trädde i kraft den 1 januari 1997 där svenska handelsbolag gjordes skattskyldiga för vissa skatter i stället för delägarna, omfattade även europeiska ekonomiska intressegrupperingar. Även europeiska ekonomiska intressegrupperingar med säte i Sverige var således skattskyldiga till avkastningsskatt på samma sätt som svenska handelsbolag från och med den 1 januari 1997. I 5 kap. 2 § IL anges att vad som sägs i IL om svenska handelsbolag samt om delägare och andelar i dem, ska gälla vid beskattningen också i fråga om europeiska ekonomiska intressegrupperingar samt för delägare respektive andelar i dem. Inte heller europeiska ekonomiska intressegrupperingar omfattas således av begreppet obegränsat skattskyldig, vilket innebär att de enligt dagens regler inte är skattskyldiga till avkastningsskatt enligt 2 § första stycket 6–10 AvpL.

4.2 Svenska handelsbolag ska vara skattskyldiga till avkastningsskatt vid innehav av t.ex. utländska pensions- eller kapitalförsäkringar

Promemorians förslag: Svenska handelsbolag och europeiska ekonomiska intressegrupperingar med säte i Sverige återinförs som skattskyldiga till avkastningsskatt enligt bestämmelserna i 2 § första stycket 6–10 lagen om avkastningsskatt på pensionsmedel vid innehav av bl.a. utländska pensions- eller kapitalförsäkringar.

Skälen för promemorians förslag: Svenska handelsbolag ska vara skattskyldiga till avkastningsskatt vid innehav av bl.a. utländska pensions- eller kapitalförsäkringar enligt bestämmelserna i 2 § första stycket 6–10 AvpL. Svenska handelsbolag omfattades tidigare av skattskyldighet till avkastningsskatt enligt dessa bestämmelser men i samband med införandet av IL ändrades terminologin så att skattskyldigheten numera endast omfattar obegränsat skattskyldiga. Att svenska handelsbolag inte kom att omfattas som skattskyldiga enligt den

nya formuleringen är dock en icke avsedd följd av den ändring som gjordes för att anpassa uttryckssättet i paragrafen till IL. Svenska handelsbolag bör därför återinföras som skattskyldiga i 2 § första stycket 6–10 AvpL så att det står klart att även ett svenskt handelsbolag som t.ex. innehar en utländsk pensionsförsäkring är skattskyldigt till avkastningsskatt. Detta sker genom att svenska handelsbolag uttryckligen läggs till som skattskyldiga tillsammans med obegränsat skattskyldiga i de aktuella punkterna i 2 § AvpL.

Som framgår av föregående avsnitt omfattas inte heller europeiska ekonomiska intressegrupperingar med säte i Sverige av begreppet obegränsat skattskyldig vilket innebär att de enligt dagens regler inte är skattskyldiga till avkastningsskatt enligt 2 § första stycket 6–10 AvpL. Eftersom avsikten är att de ska vara skattskyldiga enligt dessa regler föreslås att även europeiska ekonomiska intressegrupperingar med säte i Sverige återinförs som skattskyldiga till avkastningsskatt vid innehav av t.ex. en utländsk pensions- eller kapitalförsäkring. Detta sker genom att ett nytt stycke införs i 2 § AvpL där det anges att vad som sägs i paragrafen om svenska handelsbolag också ska gälla i fråga om europeiska ekonomiska intressegrupperingar med säte i Sverige.

5 Deklarationstidpunkt för skattskyldiga som innehar utländska livförsäkringar m.m.

5.1 Bakgrund

I 2 § första stycket lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel, förkortad AvpL, anges vilka som är skattskyldiga till avkastningsskatt. Av 2 § första stycket 6–10 AvpL framgår att obegränsat skattskyldiga som innehar alternativt innehaft vissa pensions- eller kapitalförsäkringar och avtal om tjänstepension som tecknats hos utländska aktörer är skattskyldiga till avkastningsskatt (se även avsnitt 4.1). Dessa skattskyldiga kan vara såväl fysiska som juridiska personer. I 12 § AvpL anges att beskattningsåret för dessa skattskyldiga alltid ska vara kalenderåret. Det innebär att beskattningsåret avseende avkastningsskatt enligt 2 § första stycket 6–10 AvpL ska vara kalenderåret även för juridiska personer som har ett annat beskattningsår för sin näringsverksamhet enligt bestämmelserna i inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL. Enligt 1 kap. 15 § IL är beskattningsåret för juridiska personer räkenskapsåret. En juridisk person med brutet räkenskapsår har således ett annat beskattningsår än kalenderår. Av 3 kap. 4 § första stycket 1 skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL, framgår att för skatter och avgifter som tas ut enligt vissa lagar, nämligen inkomstskatt, statlig fastighetsskatt, avkastningsskatt i fall som avses i 2 § första stycket 1–4 AvpL, särskild löneskatt på pensionskostnader och kommunal fastighetsavgift, avses med

beskattningsår för juridiska personer det beskattningsår som regleras i 1 kap. 15 § IL, dvs. den juridiska personens räkenskapsår. I denna promemoria föreslås att det införs en bestämmelse om beskattningsår för svenska handelsbolag i 3 kap. 4 § första stycket 1 SFL, som anger att beskattningsåret även för handelsbolag ska vara räkenskapsåret. Eftersom det i 3 kap. 6 § SFL anges att det som sägs om svenska handelsbolag även gäller europeiska ekonomiska intressegrupperingar så kommer bestämmelsen om beskattningsår för svenska handelsbolag även att gälla för dessa. Även ett handelsbolag eller en intressegruppering med brutet räkenskapsår kommer därmed att ha ett annat beskattningsår än kalenderår. Bestämmelserna i 3 kap. 4 § första stycket 1 SFL kommer således att reglera inte bara vad som avses med beskattningsår för juridiska personer som omfattas av bestämmelserna i 1 kap. 15 § IL, utan även vad som avses med beskattningsår för svenska handelsbolag och europeiska ekonomiska intressegrupperingar.

Enligt 29 kap. 1 § SFL ska inkomstdeklaration lämnas till ledning för bestämmande av underlag för att ta ut skatt enligt bl.a. IL och AvpL. Detsamma gäller skatt och avgift enligt bl.a. lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt, lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader, och lagen (2007:1398) om kommunal fastighetsavgift. SFL trädde i kraft den 1 januari 2012 och tillämpas första gången på skatt som avser beskattningsår som börjar den 1 februari 2012. I 3 kap. SFL finns definitioner av vissa begrepp samt förklaringar till hur vissa termer och uttryck används i lagen. Av 3 kap. 11 § SFL framgår att med juridisk person avses i SFL, till skillnad från vad som gäller i IL, även bl.a. svenska handelsbolag. I 3 kap. 4 § första stycket 1 SFL anges vad som ska avses med beskattningsår för skatt enligt IL, AvpL i fall som avses i 2 § första stycket 1–4, lagen om statlig fastighetsskatt och lagen om särskild löneskatt på pensionskostnader, samt avgift enligt lagen om kommunal fastighetsavgift. Där framgår att med beskattningsår avses beskattningsår enligt 1 kap. 13–15 §§ IL. Av samma paragraf framgår att för övriga skatter, bl.a. avkastningsskatt för skattskyldiga som avses i 2 § första stycket 6–10 AvpL, avses med beskattningsår det kalenderår som skatten ska betalas för (första stycket 7). Av 32 kap. 2 § SFL framgår när andra juridiska personer än dödsbon ska lämna inkomstdeklaration för ett beskattningsår. Där anges att om beskattningsåret går ut den 31 december ska deklaration ha kommit in senast den 1 juli, om beskattningsåret går ut den 30 april ska deklaration ha kommit in senast den 1 november, om beskattningsåret går ut den 30 juni ska deklaration ha kommit in senast den 15 december och om beskattningsåret går ut den 31 augusti ska deklaration ha kommit in senast den 1 mars. Av 3 kap. 5 § SFL framgår vad som gäller vid tillämpning av bl.a. bestämmelserna om när en inkomstdeklaration ska lämnas för juridiska personer vars beskattningsår har en annan slutdag än den 31 december, den 30 april, den 30 juni eller den 31 augusti. Där framgår att i stället för det egentliga beskattningsåret så avses med beskattningsår den av vissa i paragrafen angivna perioder som går ut närmast efter det egentliga beskattningsåret.

Eftersom beskattningsåret avseende avkastningsskatt för skattskyldiga enligt 2 § första stycket 6–10 AvpL alltid är kalenderåret ska således inkomstdeklaration avseende avkastningsskatten lämnas senast den 1 juli

året efter beskattningsåret. Om en sådan skattskyldig har ett beskattningsår som avviker från kalenderåret enligt 3 kap. 4 § första stycket 1 SFL ska dock inkomstdeklaration enligt reglerna i SFL lämnas vid en annan tidpunkt. Om en skattskyldig exempelvis har ett räkenskapsår, tillika beskattningsår, som slutar den 30 april ska inkomstdeklaration ha kommit in senast den 1 november. Inkomstdeklaration avseende avkastningsskatt för skattskyldiga som avses i 2 § första stycket 6–10 AvpL ska dock som nämnts lämnas senast den 1 juli. En och samma skattskyldig ska således enligt gällande regler lämna inkomstdeklaration vid två olika tidpunkter. Detta problem förekom inte innan SFL trädde i kraft. Enligt tidigare regler skulle nämligen självdeklaration (numera inkomstdeklaration) lämnas senast den 2 maj under taxeringsåret, dvs. året efter beskattningsåret. Enligt dessa regler skulle skattskyldiga med brutet räkenskapsår lämna självdeklaration vid samma tidpunkt som de med kalenderår varför det aldrig blev fråga om skilda deklARATIONSTIDPUNKTER FÖR SAMMA SKATTSKYLDIGA.

5.2 Tidpunkt för avlämnande av inkomstdeklaration avseende avkastningsskatt för vissa skattskyldiga

Promemorians förslag: Skattskyldiga som avses i 2 § första stycket 6–10 lagen om avkastningsskatt på pensionsmedel som har ett beskattningsår enligt 3 kap. 4 § första stycket 1 skatteförfarandelagen som inte är ett kalenderår ska ta upp skatteunderlag för avkastningsskatt det beskattningsår enligt 3 kap. 4 § första stycket 1 skatteförfarandelagen som går ut närmast efter kalenderåret. Det beskattningsåret ska även vara beskattningsår enligt skatteförfarandelagen för avkastningsskatt i fall som avses i 2 § första stycket 6–10 lagen om avkastningsskatt på pensionsmedel. I de fall en sådan skattskyldig upplöses ska dock skatteunderlag för avkastningsskatt avseende det beskattningsår enligt lagen om avkastningsskatt på pensionsmedel då den skattskyldige upplöses, tas upp det beskattningsår enligt 3 kap. 4 § första stycket 1 skatteförfarandelagen som går ut när den skattskyldige upplöses. Det beskattningsåret ska i dessa fall även vara beskattningsår enligt skatteförfarandelagen för avkastningsskatt i fall som avses i 2 § första stycket 6–10 lagen om avkastningsskatt på pensionsmedel.

Genom förslaget kommer beskattningsåret enligt 3 kap. 4 § första stycket 1 SFL att styra när skatteunderlaget för avkastningsskatt för skattskyldiga enligt 2 § första stycket 6–10 AvpL ska redovisas i en inkomstdeklaration, och enbart en deklARATIONSTIDPUNKT BLIR AKTUELL FÖR DEN SKATTSKYLDIGE.

Skälen för promemorians förslag: Att en och samma skattskyldig enligt reglerna i SFL ska lämna inkomstdeklaration vid två olika

tidpunkter är en icke avsedd följd av de nya bestämmelserna. Gällande lagstiftning bör därför ändras så att denna situation inte kan uppstå.

Orsaken till att det i 12 § AvpL regleras att beskattningsåret för skattskyldiga som avses i 2 § första stycket 6–10 AvpL alltid ska vara kalenderåret är att det rör sig om fysiska och juridiska personer som själva är skattskyldiga till avkastningsskatt, och därmed även skyldiga att beräkna och redovisa avkastningsskatten. Det kan t.ex. handla om fysiska eller juridiska personer som innehar utländska pensions- eller kapitalförsäkringar. I dessa fall ankommer det på den enskilde skattskyldige att beräkna och redovisa underlaget för avkastningsskatt i sin inkomstdeklaration. Detta skiljer sig från situationen då en skattskyldig innehar en svensk pensions- eller kapitalförsäkring, där det är försäkringsföretaget som är skattskyldigt till avkastningsskatt. Vid innehav av en försäkring meddelad av ett svenskt livförsäkringsföretag eller ett utländskt livförsäkringsföretag som bedriver försäkringsrörelse från fast driftställe i Sverige är det således försäkringsföretaget, och inte innehavaren av försäkringen, som ska beräkna och redovisa avkastningsskatten. För att en innehavare av en utländsk försäkring ska kunna redovisa underlag för att ta ut avkastningsskatt krävs att det är möjligt för den skattskyldige att få tillgång till de uppgifter som behövs för att kunna fullgöra sin skyldighet. Det är sannolikt mycket svårt för en enskild försäkringstagare att få tillgång till den information som krävs för att kunna beräkna underlaget för avkastningsskatt avseende en annan tidsperiod än kalenderåret. Det är därför inte lämpligt att ändra regleringen så att beskattningsåret avseende avkastningsskatten anpassas till den skattskyldiges beskattningsår enligt 3 kap. 4 § första stycket 1 SFL i de fall beskattningsåren inte överensstämmer. Beskattningsåret avseende avkastningsskatt för skattskyldiga som avses i 2 § första stycket 6–10 AvpL måste därmed även fortsättningsvis vara kalenderåret.

Det är således oundvikligt att vissa skattskyldiga kommer att ha två beskattningsår som inte överensstämmer tidsmässigt, ett i egenskap av skattskyldiga till avkastningsskatt enligt 2 § första stycket 6–10 AvpL och ett enligt 3 kap. 4 § första stycket 1 SFL. Detta behöver emellertid inte vara något problem i sig så länge underlag för att ta ut skatt kan redovisas i en inkomstdeklaration vid ett och samma tillfälle. Det som behöver åstadkommas är alltså att en skattskyldig med ett beskattningsår enligt 3 kap. 4 § första stycket 1 SFL som avviker från kalenderåret som innehar bl.a. en utländsk försäkring och därför själv ska beräkna underlag för avkastningsskatt, ska redovisa detta underlag det beskattningsår som gäller för den skattskyldige enligt 3 kap. 4 § första stycket 1 SFL. Detta regleras lämpligast genom att det anges i 12 § AvpL att skatteunderlaget för avkastningsskatt för skattskyldiga som avses i 2 § första stycket 6–10 samma lag som har ett beskattningsår enligt 3 kap. 4 § första stycket 1 SFL som inte är ett kalenderår ska redovisas för det beskattningsår enligt 3 kap. 4 § första stycket 1 SFL som går ut närmast efter ett kalenderår. I de fall en sådan skattskyldig upplöses ska dock skatteunderlag för avkastningsskatt avseende det beskattningsår enligt AvpL då den skattskyldige upplöses redovisas för det beskattningsår enligt 3 kap. 4 § första stycket 1 SFL som går ut när den skattskyldige upplöses. En skattskyldig kan upplösas genom exempelvis likvidation och konkurs eller i samband med fusion. Det kan vidare förekomma att en

skattskyldig upplöses genom avregistrering i vissa situationer. Om den skattskyldige är ett aktiebolag som upplöses genom likvidation eller konkurs så har den skattskyldige upplösts vid den tidpunkt då likvidatorn lagt fram slutredovisningen respektive när konkursen är avslutad. Anledningen till att det krävs en speciell reglering för de situationer där en skattskyldig upplöses är att det då inte finns något beskattningsår enligt 3 kap. 4 § första stycket 1 SFL som går ut efter beskattningsåret som gäller enligt AvpL för skattskyldiga som avses i 2 § första stycket 6–10. Skatteunderlaget för avkastningsskatt måste då i stället redovisas för den skattskyldiges sista beskattningsår enligt 3 kap. 4 § första stycket 1 SFL, vilket är det beskattningsår då den skattskyldige upplöses.

Samtidigt anges i en ny bestämmelse i 3 kap. 4 § första stycket 2 SFL vad som avses med beskattningsår för skatt enligt AvpL i fall som avses i 2 § första stycket 6–10. Av bestämmelsen framgår att med beskattningsår avses det kalenderår som skatten ska betalas för eller det beskattningsår som avses i 12 § tredje eller fjärde stycket AvpL. Hänvisningen till 12 § tredje eller fjärde stycket AvpL gäller för skattskyldiga som har ett beskattningsår enligt 3 kap. 4 § första stycket 1 SFL som inte är ett kalenderår. Av 12 § tredje och fjärde stycket AvpL framgår att med beskattningsår avses i dessa fall det beskattningsåret enligt 3 kap. 4 § första stycket 1 SFL som går ut närmast efter ett kalenderår alternativt, i de fall den skattskyldige upplöses, det beskattningsår enligt 3 kap. 4 § första stycket 1 SFL som går ut när den skattskyldige upplöses. På det sättet kommer beskattningsåret enligt 3 kap. 4 § första stycket 1 SFL även att styra bl.a. när skatteunderlaget för avkastningsskatt för skattskyldiga enligt 2 § första stycket 6–10 AvpL ska redovisas i en inkomstdeklaration, och enbart en deklarationstidpunkt blir aktuell för den skattskyldige.

Förslaget innebär att skatteunderlaget för avkastningsskatt för skattskyldiga som avses i 2 § första stycket 6–10 AvpL i vissa fall kommer att lämnas i inkomstdeklaration senare än enligt dagens regler. Om en skattskyldig exempelvis har brutet räkenskapsår, tillika beskattningsår, som går ut den 30 juni 2014 ska inkomstdeklaration lämnas senast den 15 december 2014. Om den skattskyldige också är skattskyldig till avkastningsskatt enligt bestämmelserna i 2 § första stycket 6–10 AvpL ska dock enligt dagens regler skatteunderlag avseende avkastningsskatt för beskattningsåret 2013 redovisas i inkomstdeklaration som ska ha kommit in senast den 1 juli 2014, eftersom beskattningsåret avseende avkastningsskatt är kalenderåret och alltså går ut den 31 december 2013. Enligt de föreslagna bestämmelserna, som enligt ikraftträdandebestämmelsen ska tillämpas på beskattningsår som inleds den 1 januari 2013 eller senare, kommer dock även skatteunderlaget för avkastningsskatt att tas upp och redovisas i den inkomstdeklaration som ska lämnas senast den 15 december 2014.

Detta gäller utom i de undantagsfall då en skattskyldig upplöses. I dessa fall ska som nämnts ovan i stället skatteunderlaget för avkastningsskatt för skattskyldiga enligt 2 § första stycket 6–10 AvpL avseende det beskattningsår enligt AvpL då den skattskyldige upplöses, tas upp och redovisas i den inkomstdeklaration som avser det beskattningsår enligt 3 kap. 4 § första stycket 1 SFL som går ut när den skattskyldige juridiska personen upplöses. Om den skattskyldige i

exemplet i föregående stycke i stället upplöses genom likvidation den 30 juni 2014 kommer den skattskyldige inte att ha något beskattningsår under 2015. Den skattskyldige kan därför inte som i normalfallet ta upp skatteunderlag för avkastningsskatt avseende beskattningsåret 2014 det beskattningsår enligt 3 kap. 4 § första stycket 1 SFL som går ut närmast efter 2014. I stället föreslås att underlaget för avkastningsskatt avseende den del av beskattningsåret 2014 då den skattskyldige varit skattskyldig till avkastningsskatt ska tas upp i inkomstdeklarationen för den skattskyldiges sista beskattningsår enligt 3 kap. 4 § första stycket 1 SFL, som ska lämnas senast den 15 december 2014. Regleringen av den situation där den skattskyldige upplöses innebär att i den inkomstdeklaration som enligt exemplet ska lämnas senast den 15 december 2014 ska den skattskyldige ta upp underlag för avkastningsskatt avseende två beskattningsår, 2013 och 2014.

6 Offentligfinansiella effekter

Konsekvenser för de offentliga finanserna

Promemorians förslag syftar bl.a. till att underlag för avkastningsskatt för skattskyldiga som avses i 2 § första stycket 6–10 lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel, förkortad AvpL, ska kunna redovisas i inkomstdeklaration tillsammans med övriga underlag för att ta ut skatt av vissa skattskyldiga som innehar utländska pensions- eller kapitalförsäkringar m.m. Förslaget kan medföra att beslut om slutlig skatt avseende avkastningsskatt fattas senare än vad som annars hade varit fallet. Det kan innebära att skatten även betalas senare eftersom slutlig skatt enligt 62 kap. 8 § första stycket skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL, ska betalas senast den förfallodag som infaller närmast efter det att 90 dagar har gått från den dag då beslutet om slutlig skatt fattades. Denna förändring bedöms dock inte ge upphov till några offentligfinansiella kostnader.

I promemorian föreslås även att svenska handelsbolag och europeiska ekonomiska intressegrupperingar med säte i Sverige ska anges som skattskyldiga till avkastningsskatt vid innehav av bl.a. utländska pensions- eller kapitalförsäkringar i 2 § första stycket 6–10 AvpL. Svenska handelsbolag och europeiska ekonomiska intressegrupperingar med säte i Sverige har som en icke avsedd följd av en terminologisk ändring som trädde i kraft den 1 januari 2000, och som enligt ikraftträdandebestämmelser ska tillämpas första gången vid 2002 års taxering, kommit att inte längre omfattas som skattskyldiga enligt 2 § första stycket 6–10 AvpL. Eftersom avsikten hela tiden har varit att svenska handelsbolag och europeiska ekonomiska intressegrupperingar med säte i Sverige ska vara skattskyldiga enligt de aktuella bestämmelserna har dock skatt tagits ut som om dessa hade varit skattskyldiga även efter det att de nya bestämmelserna började tillämpas. Promemorians förslag att ange svenska handelsbolag och europeiska ekonomiska intressegrupperingar med säte i Sverige som skattskyldiga

vid innehav av bl.a. utländska pensions- eller kapitalförsäkringar i 2 § första stycket 6–10 AvpL ger därmed inte upphov till någon offentligfinansiell effekt.

Konsekvenser för företagen

Den icke avsedda effekten av nu gällande regler i SFL, att en och samma skattskyldig i vissa fall ska lämna inkomstdeklaration vid två olika tidpunkter, innebär en ökad administrativ börda för de enskilda skattskyldiga företagen. Genom förslaget undanröjs denna belastning.

Konsekvenser för Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna

Om förslaget inte genomförs innebär nu gällande regler i SFL ett merarbete för Skatteverket i form av hantering av frågor och administration kring de skattskyldiga som hänvisas till att lämna inkomstdeklaration vid två olika tidpunkter. Genom förslaget undviks denna effekt. Att svenska handelsbolag föreslås återinföras som skattskyldiga till avkastningsskatt enligt 2 § första stycket 6–10 AvpL innebär eventuellt att dessa i viss utsträckning kan förväntas begära omprövning avseende den avkastningsskatt som betalats för de senaste beskattningsåren. Detta skulle kunna medföra en viss ökad ärendehantering för Skatteverket. De berörda handelsbolagen är dock mycket få. De eventuellt tillkommande kostnaderna som detta kan medföra bör därför kunna finansieras inom den befintliga anslagsramen. Förslaget bedöms inte påverka de allmänna förvaltningsdomstolarna.

7 Författningskommentarer

7.1 Förslaget till lag om ändring i lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel

2 §

I *första stycket 6–10* anges att förutom obegränsat skattskyldiga så ska även svenska handelsbolag vara skattskyldiga till avkastningsskatt.

Ett nytt *fjärde stycke* införs där det anges att vad som sägs i paragrafen om svenska handelsbolag också ska gälla i fråga om europeiska ekonomiska intressegrupperingar med säte i Sverige. Det medför att även europeiska ekonomiska intressegrupperingar med säte i Sverige blir skattskyldiga till avkastningsskatt enligt bestämmelserna i första stycket 6–10.

12 §

Första stycket har ändrats redaktionellt genom att andra meningen flyttats till ett nytt *andra stycke*.

Av den mening som flyttats till det nya *andra stycket* framgår att beskattningsåret för skattskyldiga som avses i 2 § första stycket 6–10

alltid ska vara kalenderåret. Dessutom införs i andra stycket en bestämmelse som anger vad som ska vara beskattningsår för svenska handelsbolag och europeiska ekonomiska intressegrupperingar som är skattskyldiga till avkastningsskatt enligt 2 § första stycket 4, dvs. svenska handelsbolag och europeiska ekonomiska intressegrupperingar som är skattskyldiga till avkastningsskatt för att de i egenskap av arbetsgivare i sin balansräkning redovisar pensionsutfästelse enligt bestämmelserna i lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m.m. Beskattningsåret för dessa i egenskap av skattskyldiga enligt 2 § första stycket 4 ska vara handelsbolagets respektive den europeiska ekonomiska intressegrupperingens räkenskapsår.

I ett nytt *tredje stycke* anges när skatteunderlag avseende avkastningsskatt ska tas upp av vissa skattskyldiga. De skattskyldiga som avses är juridiska personer, svenska handelsbolag och europeiska ekonomiska intressegrupperingar med säte i Sverige som är skattskyldiga till avkastningsskatt enligt 2 § första stycket 6–10 och som har ett beskattningsår enligt 3 kap. 4 § första stycket 1 skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL, som inte är ett kalenderår. Det rör sig om skattskyldiga som innehar utländska pensions- eller kapitalförsäkringar eller utländska tjänstepensionsavtal som är jämförbara med försäkring eller som innehåller villkor som innebär att tjänstepensionsinstitutet kan likställas med en pensionsstiftelse. Dessa ska ta upp skatteunderlag för avkastningsskatt det beskattningsår enligt 3 kap. 4 § första stycket 1 SFL som går ut närmast efter beskattningsåret enligt andra stycket första meningen, dvs. det beskattningsår som går ut närmast efter kalenderåret.

I ett nytt *fjärde stycke* anges dock som ett undantag från tredje stycket vad som ska gälla i de fall en sådan skattskyldig som avses i tredje stycket upplöses. I dessa fall ska skatteunderlag för avkastningsskatt avseende det beskattningsår enligt andra stycket första meningen under vilket den skattskyldige upplöses, redovisas för det beskattningsår enligt 3 kap. 4 § första stycket 1 SFL som avslutas i samband med att den skattskyldige upplöses.

Den föreslagna regleringen i de nya tredje och fjärde styckena innebär att skattskyldiga som har två olika beskattningsår, ett avseende avkastningsskatt i egenskap av skattskyldiga enligt 2 § första stycket 6–10 och ett avseende skatt enligt någon eller några av de lagar som räknas upp i 3 kap. 4 § första stycket 1 SFL, ska redovisa samtliga underlag för att ta ut skatt vid den tidpunkt som anges för beskattningsåret som regleras i 3 kap. 4 § första stycket 1 SFL.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

De nya bestämmelserna föreslås träda i kraft den 1 juni 2014 och tillämpas på beskattningsår som börjar den 1 januari 2013 eller senare. Ändringarna i 2 § avseende skattskyldighet till avkastningsskatt för svenska handelsbolag och europeiska ekonomiska intressegrupperingar med säte i Sverige föreslås dock gälla från och med den 1 juni 2014.

7.2 Förslaget till lag om ändring i lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader

4 §

I paragrafen införs en bestämmelse som anger att med beskattningsår i lagen ska för svenska handelsbolag och europeiska ekonomiska intressegrupperingar avses handelsbolagets respektive intressegrupperingens räkenskapsår.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

De nya bestämmelserna föreslås träda i kraft den 1 juni 2014 och tillämpas på beskattningsår som börjar den 1 januari 2013 eller senare.

7.3 Förslaget till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)

3 kap.

4 §

I paragrafen anges vad som avses med beskattningsår för skatt enligt en rad olika lagar. I *första stycket första punkten* anges vad som ska avses med beskattningsår för skatt och avgift enligt inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt, lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel, förkortad AvpL, i fall som avses i 2 § första stycket 1–4, lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader och lagen (2007:1398) om kommunal fastighetsavgift. Där framgår att med beskattningsår avses beskattningsår enligt 1 kap. 13–15 §§ IL. Ett svenskt handelsbolag eller en europeisk ekonomisk intressegruppering är under vissa förutsättningar skyldiga att redovisa statlig fastighetsskatt, avkastningsskatt i fall som avses i 2 § första stycket 4 AvpL, särskild löneskatt på pensionskostnader och kommunal fastighetsavgift. Svenska handelsbolag och europeiska ekonomiska intressegrupperingar omfattas inte av bestämmelserna om beskattningsår i IL och därför anges uttryckligen i punkten att med beskattningsår för svenska handelsbolag avses handelsbolagets räkenskapsår. Genom bestämmelsen i 3 kap. 6 §, som anger att det som sägs om svenska handelsbolag även gäller europeiska ekonomiska intressegrupperingar, så kommer bestämmelsen om beskattningsår för svenska handelsbolag även att gälla för europeiska ekonomiska intressegrupperingar.

I en ny *andra punkt* i första stycket anges vad som avses med beskattningsår för skattskyldiga till avkastningsskatt i fall som avses i 2 § första stycket 6–10 AvpL, dvs. skattskyldiga som innehar utländska pensions- eller kapitalförsäkringar eller utländska tjänstepensionsavtal som är jämförbara med försäkring eller som innehåller villkor som innebär att tjänstepensionsinstitutet kan likställas med en pensionsstiftelse. Av bestämmelsen framgår att med beskattningsår avses det kalenderår som skatten ska betalas för eller det beskattningsår då skatteunderlag för avkastningsskatt ska tas upp enligt 12 § tredje eller fjärde stycket AvpL. Hänvisningen till 12 § tredje eller fjärde stycket

AvpL gäller för skattskyldiga som har ett beskattningsår enligt första punkten som inte är ett kalenderår. För sådana skattskyldiga ska med beskattningsår avses det beskattningsår då skatteunderlag för avkastningsskatt ska tas upp enligt det nya tredje stycket som föreslås i 12 § AvpL, dvs. det beskattningsår enligt första punkten som går ut närmast efter ett kalenderår. I de fall en sådan skattskyldig upplöses ska dock med beskattningsår avses det beskattningsår då skatteunderlag för avkastningsskatt ska tas upp enligt det nya fjärde stycket som föreslås i 12 § AvpL, dvs. det beskattningsår enligt första punkten som avslutas i samband med att den skattskyldige upplöses.

Förslaget innebär att skattskyldiga enligt 2 § första stycket 6–10 AvpL vid tillämpning av skatteförfarandelagen kommer att anses ha samma beskattningsår för såväl avkastningsskatt i fall som avses i 2 § första stycket 6–10 AvpL som inkomstskatt, statlig fastighetsskatt, avkastningsskatt i fall som avses i 2 § första stycket 1–4 AvpL och särskild löneskatt på pensionskostnader, nämligen det beskattningsår som regleras i första punkten. Detsamma gäller för kommunal fastighetsavgift. Detta beskattningsår blir sedan avgörande för bl.a. vid vilken tidpunkt inkomstdeklaration senast ska lämnas av den skattskyldige enligt 32 kap. 2 § och när ett beslut kan överklagas enligt 67 kap.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

De nya bestämmelserna föreslås träda i kraft den 1 juni 2014 och tillämpas på beskattningsår som börjar den 1 januari 2013 eller senare. Bestämmelserna ska också tillämpas på beskattningsår som börjar före den 1 januari 2013 men som enligt 3 kap. 5 § andra stycket ska anses vara den 1 januari – den 31 december 2013.