

Till statsrådet och chefen för Finansdepartementet

Genom beslut den 3 oktober 1996 bemyndigade regeringen chefen för Finansdepartementet att tillkalla en särskild utredare med uppdrag att bl.a. genomföra en översyn av reglerna för beskattning av utdelning på svenska aktier och på andelar i svenska värdepappersfonder till dem som är begränsat skattskyldiga i Sverige (dir. 1996:76).

Med stöd av detta bemyndigande förordnades fr.o.m. den 28 oktober 1996 chefsrådmannen Susanne Nylund som särskild utredare.

Utredningen antog namnet Kupongskattelagsutredningen.

Till experter förordnades fr.o.m. den 1 januari 1997 numera skattdirektören Stefan Bergqvist, departementssekreteraren Claes Hammarstedt, kanslirådet Ingrid Melbi (t.o.m. den 30 september 1998), skattejuristen Anne Rutberg, bankdirektören Margareta Sahlström, bolagsjuristen Stefan Sinerius (t.o.m. den 28 februari 1998) och professorn Bertil Wiman. Som ytterligare experter förordnades fr.o.m. den 14 april 1997 departementssekreteraren Ellen Bramness-Arvidsson och kanslirådet Kjell Olsson, fr.o.m. den 1 januari 1998 avdelningsdirektören Nils-Fredrik Carlsson, hovrättsassessorn Ewa Lindbäck och rådmannen Dag Valinder, fr.o.m. den 1 mars 1998 chefsjuristen Karin Wallin-Norman, fr.o.m. den 1 juni 1998 departementssekreteraren Fredrik Lundqvist och fr.o.m. den 1 september 1998 sakkunniga i Finansdepartementet Kerstin Boström.

Till sekreterare förordnades fr.o.m. den 14 oktober 1996 numera rådmannen Dag Valinder (t.o.m. den 31 december 1997), fr.o.m. den 1 januari 1998 jur. kand. Magnus Elfström (t.o.m. den 28 februari 1998) och fr.o.m. den 1 april 1998 kammarrättsfiskalen Jörgen Grönlund.

Utredningen får härmed överlämna betänkandet Källskatt på utdelning och royalty till begränsat skattskyldiga (SOU 1999:79).

Särskilda yttranden avseende vissa delfrågor har avgetts av experterna Anne Rutberg, Margareta Sahlström och Karin Wallin-Norman. Yttrandena har fogats till betänkandet.

Stockholm i juni 1999

Susanne Nylund

/Jörgen Grönlund

Innehåll

Förkortningar	11
Sammanfattning.....	13
Författningsförslag	19
1 Förslag till lag om särskild inkomstskatt på utdelning och royalty för begränsat skattskyldiga	19
2 Förslag till lag om ändring i lagen (1990:325) om själv- deklaration och kontrolluppgifter.....	23
3 Förslag till lag om ändring i lagen (1994:466) om sär- skilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet.....	26
4 Förslag till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483).....	27
5 Förslag till lag om ändring i förslag till inkomstskattelag .	42
1 Utredningsuppdraget.....	45
1.1 Utredningsuppdraget.....	45
1.2 Genomförandet av uppdraget	46
2 Kupongskatten - en översikt	49
2.1 Inledning.....	49
2.2 Avstämningsbolag, andra aktiebolag och värdepappersfonder.....	49
2.3 Skattskyldighet	53
2.4 Skattepliktiga betalningar.....	55
2.4.1 Utdelning.....	55
2.4.2 Undantag från kupongskatteplikt.....	57
2.4.3 Tidpunkten för skattskyldighetens inträde	57
2.5 Beslutande myndighet	58
2.6 Skatteavtal.....	58
2.7 Beskattningsförfarandet	60
2.7.1 Skatteavdrag.....	60

2.7.2	Redovisning.....	60
2.7.3	Övrigt om förfarandet	62
2.8	Allmänt om utdelningsbeskattningen för personer som är obegränsat skattskyldiga i Sverige	64
2.9	Regleringen i några andra länder	66
2.9.1	Danmark	66
2.9.2	Finland	67
2.9.3	Norge	68
2.9.4	Nederländerna.....	70
2.9.5	Luxemburg	72
2.9.6	Storbritannien	73
2.9.7	USA	74
2.10	Vissa definitioner och avgränsningar	75
2.10.1	Obegränsat och begränsat skattskyldiga	75
2.10.2	Värdepappersfonder	76
2.10.3	Förvaltare	76
2.10.4	Utskiftning.....	76
2.10.5	Näringsbetingade aktier.....	79
2.10.6	Ny lag om självdeklaration och kontrolluppgifter	79
3 Ett modernare beskattningsförfarande.....		81
3.1	Utredningsuppdraget.....	81
3.2	Överväganden och förslag	82
3.2.1	Några utgångspunkter	82
3.2.2	Var bör regleringen finnas?	83
3.2.3	Särskild utdelningsskatt	85
3.2.4	Beslutande myndighet	86
3.2.5	Skatteavdrag.....	88
3.2.6	Betalningsansvar.....	92
3.2.7	Redovisning	93
3.2.8	Särskild uppgift eller kontrolluppgiftsskyldighet	97
3.2.9	Skattekontroll	102
3.2.10	Inbetalning av skatt och anstånd med betalning.....	103
3.2.11	Beskattningsbeslut	104
3.2.12	Återbetalning av skatt	105
3.2.13	Övriga förfarandebestämmelser.....	107
3.2.14	Särskilt om utländska förvaltare	110
3.2.15	Ansvar vid utdelning från värdepappersfonder	115
4 Direktnedsättning och kontroll av skatterättsligt hemvist.....		121
4.1	Utredningsuppdraget.....	121
4.2	Nuvarande ordning	121

4.3	Överväganden och förslag.....	125
4.3.1	Inledning.....	125
4.3.2	Utgångspunkter.....	127
4.3.3	Vem skall förete uppgifter till ledning för bedömning av skatterättsligt hemvist	129
4.3.4	Vilken utredning för bedömning av skatterättsligt hemvist bör godtas	130
4.3.5	Kontrollaspekter	134
5 Sakutdelning		135
5.1	Utredningsuppdraget.....	135
5.2	Nuvarande ordning	135
5.3	Beskattning av sakutdelning i praktiken.....	138
5.4	Överväganden och förslag.....	140
5.4.1	En enhetlig och effektiv beskattning vid sakutdelning.....	140
5.4.2	Inköpsrätter	145
5.4.3	Skattskyldighetens inträde.....	148
5.4.4	Värderingen av utdelad egendom.....	149
6 Kringgående av skyldigheten att betala särskild utdelningsskatt....		157
6.1	Utredningsuppdraget.....	157
6.2	Vad är en kupongaffär?.....	158
6.3	Nuvarande ordning	159
6.3.1	Regleringen i kupongskattelagen.....	159
6.3.2	Skatteflyktslagen (1995:575).....	160
6.3.3	Bestämmelser om skattekontroll	168
6.3.4	Sanktionsbestämmelser	170
6.4	Överväganden och förslag.....	171
6.4.1	Inledning.....	171
6.4.2	Aktieaffärer som syftar till att eliminera skatten för den utdelningsberättigade	173
6.4.3	Olika sätt att motverka kringgående av skyldigheten att betala särskild utdelningsskatt.....	175
6.4.4	Skatteflyktsregeln	179
7 Utländska diplomater m.m.....		185
7.1	Utredningsuppdraget.....	185
7.2	Utländska diplomater	185
7.2.1	Inledning.....	185
7.2.2	Överväganden och förslag.....	188
7.3	Främmande stater	189
7.3.1	Inledning.....	189

7.3.2	Överväganden och förslag.....	191
8	Royaltybetalningar till utlandet	193
8.1	Utredningsuppdraget.....	193
8.2	Nuvarande ordning	194
8.2.1	Royaltybegreppet.....	194
8.2.2	Royaltybetalningar till utlandet.....	195
8.2.3	Skatteavtal.....	198
8.2.4	Allmänt om ersättning för utnyttjande av materiella tillgångar (leasingavgifter)	199
8.3	Regleringen i några andra länder	200
8.4	Omfattningen av royaltybetalningar till utlandet.....	202
8.5	Överväganden och förslag.....	203
8.5.1	Inledning.....	203
8.5.2	Utgångspunkter.....	205
8.5.3	Skäl för och emot en slopad beskattning av royaltybetalningar till utlandet.....	208
8.5.4	Källskatt på royaltybetalningar till utlandet	210
8.5.5	En samordnad reglering.....	211
8.5.6	Vilka royaltybetalningar skall beskattas?.....	212
8.5.7	Ett samordnat förfarande.....	214
8.5.8	Uppgiftsskyldighet och kontroll.....	216
8.5.9	Särskild royaltyskatt på upphovsrätter.....	218
9	Konsekvenser m.m.....	225
9.1	Särskild utdelningsskatt	225
9.1.1	Konsekvenser för skatteförvaltningen	225
9.1.2	Konsekvenser för de skattskyldiga och för dem som är skyldiga att innehålla den särskilda utdelningsskatten.....	226
9.1.3	Statsfinansiella konsekvenser.....	227
9.2	Särskild royaltyskatt	228
9.2.1	Konsekvenser för skatteförvaltningen	228
9.2.2	Konsekvenser för de skattskyldiga och för dem som är skyldiga att innehålla den särskilda royaltyskatten	229
9.2.3	Statsfinansiella konsekvenser	229
9.3	Övriga konsekvenser.....	230
9.3.1	Företagens uppgiftslämnande	230
9.3.2	De generella direktiven.....	231
9.3.3	Gemenskapsrätten.....	231
9.4	Ikraftträdande	231

10 Författningskommentar 233

10.1	Förslaget till lag om särskild inkomstskatt på utdelning och royalty för begränsat skattskyldiga.....	233
10.2	Förslaget till lag om ändring i lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter.....	239
10.3	Förslaget till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483).....	240
10.4	Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:000).....	249

Bilagor

1	Utredningens direktiv	251
2	Kort historik	259
3	Särskilt yttrande av experterna Anne Rutberg och Margareta Sahlström	265
4	Särskilt yttrande av experten Karin Wallin-Norman.....	271

Förkortningar

ABL	Aktiebolagslagen (1975:1385)
IL	Inkomstskattelag (förslag enligt lagrådsremiss)
kontoföringslagen	Lagen (1998:1479) om kontoföring av finansiella instrument
KL	Kommunalskattelagen (1928:370)
KupF	Kupongskatteförordningen (1971:49)
KupL	Kupongskattelagen (1970:624)
Lex ASEA	3 § 7 a mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt
LSK	Lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter
SBL	Skattebetalningslagen (1997:483)
SIL	Lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt
SINK	Lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta
STIM	Svenska Tonsättares Internationella Musikbyrå
TL	Taxeringslagen (1990:324)
VPC	Värdepapperscentralen VPC AB

Sammanfattning

Vårt uppdrag har varit att genomföra en översyn av reglerna om kupongskatt. Kupongskatt är en definitiv källskatt som tas ut vid utdelning på svenska aktier och andelar i svenska värdepappersfonder till dem som inte är bosatta eller hemmahörande i Sverige (begränsat skattskyldiga). Skatten tas ut med 30 procent på bruttoutdelningen. Reglerna om kupongskatt återfinns i första hand i kupongskattelagen (1970:624, KupL) och kupongskatteförordningen (1971:49, KupF).

Utgångspunkten för vårt arbete har varit att skapa ett modernt beskattningsförfarande som i så stor utsträckning som möjligt är samordnat med det förfarande som gäller vid utdelning till personer som är bosatta eller hemmahörande i Sverige (obegränsat skattskyldiga). Vi har även särskilt beaktat problem som rör kontrollfrågor, utdelning i annat än pengar och skatteflykt.

I vårt uppdrag har slutligen även ingått att vid moderniseringen av kupongskattelagen underlätta en inarbetning i den lagen av de regler om källskatt på royalty som föreslogs i departementspromemorian Beskattning av royalty från Sverige (Ds 1988:62).

Våra förslag innebär i huvudsak följande.

De materiella bestämmelserna

De materiella bestämmelserna om skatt på utdelning till begränsat skattskyldiga skall enligt våra direktiv vara kvar. Vi föreslår att de förs till en ny lag. Samtidigt föreslås att den ålderdomliga beteckningen kupongskatt utmönstras. Skatten skall i stället benämnas särskild utdelningsskatt.

Ett modernt beskattningsförfarande

Vi föreslår att förfarandet vid innehållande, redovisning och betalning av särskild utdelningsskatt samordnas med det förfarande som gäller vid

utdelning till obegränsat skattskyldiga. Förfarandet regleras i skattebetalningslagen (1997:483, SBL).

Liksom tidigare skall central värdepappersförvarare eller, i förekommande fall, förvaltare vara skyldig att göra skatteavdrag vid utdelning från avstämningsbolag. Likaså skall skyldigheten att göra skatteavdrag vid utdelning från annat aktiebolag än avstämningsbolag även i fortsättningen ligga på det utdelande bolaget. Vid utdelning på andel i värdepappersfonder föreslår vi emellertid att ansvaret för att skatteavdrag görs flyttas från förvaringsinstitutet till det fondbolag som utövar en värdepappersfonds fondverksamhet eller i de fall andelarna är förvaltarregistrerade till förvaltaren.

Skyldigheten att göra skatteavdrag för särskild utdelningsskatt m.m. skall enligt förslaget ligga endast på sådana förvaltare som är svenska skattesubjekt. Det innebär att när utbetalning sker till en utländsk förvaltare skall denna skyldighet ligga på central värdepappersförvarare vid utdelning från avstämningsbolag och på fondbolaget vid utdelning från värdepappersfonder. En registrerad utländsk filial som har medgivande eller tillstånd att vara förvaltare likställs i detta hänseende med svenska förvaltare.

Enligt skattebetalningslagen är det den som betalar ut en utdelning som är skyldig att göra skatteavdrag. För att det inte skall uppstå någon tvekan om att det är de nu nämnda som skall anses betala ut en utdelning föreslår vi att det regleras särskilt.

Även i fortsättningen bör ansvaret för att skatteavdrag görs på ett korrekt sätt ligga på den som är skyldig att göra skatteavdraget. Skattebetalningslagens regler om betalningsansvar innebär att den som inte gjort skatteavdrag på ett korrekt sätt kommer att kunna göras ansvarig för betalning av den särskilda utdelningsskatt som belöper på en utdelning. Detta ansvar skall kombineras med en regressrätt mot den utdelningsberättigade.

Den som är skyldig att göra skatteavdrag skall även vara skyldig att redovisa och betala in innehållen skatt till skattemyndigheten. Vi föreslår att redovisning av den särskilda utdelningsskatten skall ske i skattedeklaration i den ordning som enligt skattebetalningslagen gäller för redovisning av preliminär skatt. Vi har dock valt en längre tidsfrist för redovisning och betalning av den särskilda utdelningsskatten än vad som normalt gäller enligt skattebetalningslagen. I dagens system har den som gjort skatteavdrag för kupongskatt normalt fyra månader på sig innan innehållen skatt skall redovisas och betalas in. Vi föreslår att redovisning av innehållen särskild utdelningsskatt skall ske i den skattedeklaration som skall lämnas i den tredje månaden efter den månad då skatteavdraget skulle ha gjorts. Förslaget innebär att tidsfristen innan skatten skall redovisas och betalas in kommer att variera beroende på

dels när i månaden skatteavdraget skulle ha gjorts, dels vilken dag i månaden som den som skulle ha gjort skatteavdraget skall lämna skattedeklaration. Som kortast kommer tidsfristen att vara knappt 2,5 månader och som längst nästan 4 månader. Samtidigt som den innehållna skatten redovisas skall den betalas in på skattemyndighetens konto.

Vid utdelning från avstämningsbolag eller värdepappersfond till begränsat skattskyldiga föreligger i dag inte någon kontrolluppgiftsskyldighet motsvarande den som enligt 3 kap. 27 § lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter (LSK) gäller vid sådan utdelning till obegränsat skattskyldiga. I stället skall central värdepappersförvarare eller förvaltare lämna uppgift om varje utdelningsberättigad samtidigt som den innehållna kupongskatten redovisas.

Vid utdelning från andra aktiebolag än avstämningsbolag är enligt 3 kap. 28 § LSK den som tar emot utdelningen skyldig att till det utdelande bolaget lämna särskild uppgift om den utdelningsberättigade. Särskild uppgift skall lämnas oavsett om den utdelningsberättigade är obegränsat eller begränsat skattskyldig. De särskilda uppgifterna sänds sedan till beskattningsmyndigheten som vidarebefordrar de uppgifter som avser obegränsat skattskyldiga till skattemyndigheterna i de regioner där dessa skall taxeras.

Vi föreslår att skyldigheten att lämna särskild uppgift slopas. Vid utdelning från andra aktiebolag än avstämningsbolag till obegränsat skattskyldiga skall i stället kontrolluppgift lämnas på samma sätt som vid utdelning från avstämningsbolag. När det gäller utdelning till begränsat skattskyldiga föreslås att dagens uppgiftslämnande skall ersättas med en skyldighet att lämna uppgift om särskild utdelningsskatt till beskattningsmyndigheten. Sådan uppgift skall normalt lämnas för varje utdelningsberättigad och avse bl.a. storleken av utbetald utdelning och innehållen särskild utdelningsskatt. Om utdelning från ett avstämningsbolag eller en värdepappersfond har tagits emot av ett utländskt institut för den utdelningsberättigades räkning får dock uppgiften i stället avse det utländska institutet.

Skattebetalningslagens bestämmelser kommer i övrigt att i allt väsentligt vara tillämpliga på den särskilda utdelningsskatten. Det gäller bl.a. reglerna om beskattningsbeslut, anstånd med betalning av skatt, ränteberäkning, förseningsavgift, skattetillegg och omprövning. Såvitt gäller den som är skyldig att innehålla, redovisa och betala in den innehållna särskilda utdelningsskatten kommer detta att ske inom ramen för dennes skattekonto. För de utdelningsberättigade kommer dock normalt något skattekonto inte behöva upprättas. Om särskild utdelningsskatt felaktigt innehållits eller innehållits med ett för högt belopp kommer den utdelningsberättigade att kunna ansöka om återbetalning av den för

mycket inbetalda skatten. Återbetalning skall dock inte ske i de fall den innehållna skatten behövs för att betala vissa andra skatter.

Beslut i frågor som rör särskild utdelningsskatt fattas av Skattemyndigheten i Gävle/Särskilda skattekontoret i Ludvika.

Direktnedsättning och hemvistkontroll

I de skatteavtal som Sverige ingått med andra länder finns som regel bestämmelser om att utdelning härifrån endast får beskattas i Sverige efter en viss angiven högsta skattesats. Om den utdelningsberättigade har hemvist i ett land med vilket Sverige ingått skatteavtal och om bestämmelserna i avtalet är tillämpliga på utdelningen skall kupongskatt därför ofta betalas efter en lägre skattesats än 30 procent. I dagens system får den som betalar ut en utdelning beakta bestämmelserna i ett tillämpligt skatteavtal när skatteavdraget görs, s.k. direktnedsättning. Direktnedsättning skall kunna ske även fortsättningsvis.

Om den som betalar ut en utdelning felaktigt har gjort skatteavdrag efter en lägre procentsats än 30 procent är han ansvarig för betalning av den resterande skatten. För att han skall kunna freda sig från tillkommande skattekrav fordras att han kan visa att han förlitat sig på ett hemvistintyg eller likvärdig utredning om den utdelningsberättigades skatterättsliga hemvist. Detta innebär att den som betalar ut utdelning i praktiken antingen måste ha tillgång till sådan utredning eller, om utbetalningen till den utdelningsberättigade går genom någon annan, ha försäkrat sig om att denne har det innan skatteavdrag efter en reducerad skattesats görs.

Sakutdelning

Skatteavdrag skall även fortsättningsvis göras vid utdelning i annat än svensk valuta. Även vid sådan utdelning skall ansvaret för att skatteavdrag görs med ett korrekt belopp ligga på den som skall göra skatteavdraget. Det utdelande bolaget skall lämna uppgift om värdet av den utdelade egendomen till utbetalaren.

Riksskatteverket skall anvisa värderingsmetoder för olika slags sakutdelning. Om en sådan av Riksskatteverket anvisad metod har följts vid värderingen bör det av bolaget uppgivna värdet endast undantagsvis kunna omprövas. I de fall omprövning ändå sker föreslås att det utdelande bolaget skall ansvara för felande skatt om utbetalaren saknat anledning att ifrågasätta bolagets uppgifter om värdet.

Samma värderingsprinciper bör tillämpas vid inkomst- och förmögenhetstaxeringen för obegränsat skattskyldiga som vid utdelningsbeskattningen av begränsat skattskyldiga.

Erbjudande från ett aktiebolag att låta aktieägarna utan vederlag eller till underpris förvärva aktier i ett annat bolag med stöd av s.k. inköpsrätter skall såvitt gäller den särskilda utdelningsskatten likställas med utdelning.

Tidpunkten för när en utdelning från ett avstämningsbolag blir skattepliktig för mottagaren skall i fortsättningen vara densamma för såväl begränsat som obegränsat skattskyldiga, nämligen när utdelningen blir tillgänglig för lyftning.

Kringgående av skyldigheten att betala särskild utdelningsskatt

Den nuvarande skatteflyktsregeln i kupongskattelagen, den s.k. bulvanregeln, ersätts av en ny skatteflyktsregel. Den nya regeln innebär att särskild utdelningsskatt skall betalas även av den som mottar utdelning på aktie eller andel i värdepappersfond under sådana förhållanden att den utdelningsberättigade obehörigen skulle ha vunnit hel eller delvis befrielse från sådan skatt om förhållandet inte uppmärksammats.

Utländska diplomater m.m.

Utländska diplomater m.fl. är i dag undantagna från skyldighet att betala kupongskatt. Vi föreslår att detta undantag slopas.

Källskatt på royaltybetalningar från Sverige

I enlighet med vad som anges i våra direktiv föreslår vi en källskatt på royalty som betalas till begränsat skattskyldiga. Källskatten benämns särskild royaltyskatt. De i den tidigare nämnda departementspromemorian föreslagna reglerna om källskatt på royalty inordnas tillsammans med bestämmelserna om särskild utdelningsskatt i en ny lag om särskild inkomstskatt på utdelning och royalty till begränsat skattskyldiga.

Förfarandet vid innehållande redovisning och betalning av innehållen särskild royaltyskatt samordnas i allt väsentligt med det förfarande som skall gälla för den särskilda utdelningsskatten.

Till skillnad mot vad som föreslås beträffande den särskilda utdelningsskatten kommer någon uppgift om särskild royaltyskatt inte att behöva lämnas i de fall något skatteavdrag inte har gjorts till följd av att bestämmelserna i ett skatteavtal är tillämpliga på royaltyn. Av samtliga

royaltybetalningar från Sverige går den absoluta huvuddelen till mottagare i sådana länder gentemot vilka Sverige avtalat bort beskattningsrätten till royalty.

Som royalty skall i den nya lagens mening anses sådan royalty som avses i artikel 12 i OECD:s modellavtal. Den särskilda royaltyskatten kommer således endast att träffa ersättning för upplåtelse av immateriella rättigheter.

Författningsförslag

1 Förslag till lag om särskild inkomstskatt på utdelning och royalty för begränsat skattskyldiga

Härigenom föreskrivs följande.

Tillämpningsområde

1 § Särskild inkomstskatt för utdelning (*särskild utdelningsskatt*) och royalty (*särskild royaltyskatt*) skall betalas till staten enligt bestämmelserna i denna lag.

2 § Termer och uttryck som används i denna lag har samma betydelse som i skattebetalningslagen (1997:483) och inkomstskattelagen (1999:000), om inte annat anges eller framgår av sammanhanget.

I de fall en term eller ett uttryck har olika betydelser i skattebetalningslagen och inkomstskattelagen gäller vad som sägs i skattebetalningslagen.

3 § Med utdelning likställs i denna lag

1. utbetalning till aktieägare enligt 12 kap. 1 § aktiebolagslagen (1975:1385) eller 12 kap. 1 § försäkringsrörelselagen (1982:713) vid nedsättning av aktiekapitalet eller reservfonden eller vid bolagets likvidation,

2. utbetalning av fusionsvederlag till aktieägare enligt 14 kap. 20 § aktiebolagslagen eller 15 a kap. 16 § försäkringsrörelselagen,

3. utgivande av inköpsrätter med erbjudande från svenskt aktiebolag till dess aktieägare att till underpris förvärva delägaraktier i annat aktiebolag än det erbjudande bolaget.

4 § Med royalty avses i denna lag varje slags betalning som tas emot såsom ersättning för nyttjandet av eller för rätten att nyttja upphovsrätt

till litterärt, konstnärligt eller vetenskapligt verk (häri inbegripet biograf-film), patent, varumärke, mönster eller modell, ritning, hemligt recept eller hemlig tillverkningsmetod eller för upplysning om erfarenhetsrön av industriell, kommersiell eller vetenskaplig natur.

Skattskyldighet

Särskild utdelningsskatt

5 § Skattskyldig är den som äger rätten till utdelning (*den utdelningsberättigade*) och som är begränsat skattskyldig i Sverige.

Skattskyldig är även den som mottar utdelning under sådana förhållanden att den utdelningsberättigade obehörigen skulle ha vunnit hel eller delvis befrielse från särskild utdelningsskatt om förhållandet inte uppmärksammas.

Särskild royaltyskatt

6 § Skattskyldig är den som äger rätten till royalty (*den royaltyberättigade*) och som är begränsat skattskyldig i Sverige.

Gemensamma bestämmelser

7 § Bestämmelserna i 5 § första stycket gäller inte en utdelningsberättigad juridisk person i en främmande stat som är medlem i Europeiska gemenskapen, om den juridiska personen innehar 25 procent eller mer av andelskapitalet i det utdelande bolaget och uppfyller villkoren i artikel 2 rådets direktiv 90/435/EEG av den 23 juli 1990 om en gemensam ordning för beskattning avseende moder- och dotterbolag i olika medlemsstater¹, senast ändrat den 1 januari 1995².

8 § En utdelnings- eller royaltyberättigad är inte skattskyldig för sådan utdelning eller royalty som är hänförlig till inkomst av näringsverksamhet som bedrivits från fast driftsställe i Sverige.

En utdelnings- eller royaltyberättigad utländsk juridisk person är inte skattskyldig för den del av utdelningen eller royaltyn som enligt 6 kap. 12 och 13 §§ inkomstskattelagen (1999:000) har beskattats hos delägaren.

¹ EGT nr L 225, 20.8.1990, s. 6 (Celex 390L0435).

² EGT nr C 241, 29.08.1994, s. 196 (Celex 194NN01/11/B1).

Handelsbolag, europeiska ekonomiska intressegrupperingar, kommanditbolag och rederier är skattskyldiga endast för den del av en utdelning eller en royalty

1. som inte är hänförlig till inkomst av näringsverksamhet som bedrivits från fast driftställe här i landet, och

2. som belöper på delägare eller medlem som är begränsat skattskyldig i Sverige.

Underlag för skatten

Särskild utdelningsskatt

9 § Underlaget för särskild utdelningsskatt är vad som i pengar och annat utdelas på aktie i svenskt aktiebolag eller andel i svensk värdepappersfond.

Särskild utdelningsskatt skall inte betalas för sådan utdelning som avses i 42 kap. 16 § inkomstskattelagen (1999:000).

Särskild royaltyskatt

10 § Underlaget för särskild royaltyskatt är vad som i pengar och annat betalas ut som royalty.

Gemensamma bestämmelser

11 § Utdelning eller royalty som betalas i annat än svensk valuta skall värderas till marknadsvärdet.

Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer får meddela närmare föreskrifter till ledning för värderingen enligt första stycket.

Skatteberäkning

Särskild utdelningsskatt

12 § Särskild utdelningsskatt tas ut med 30 procent av underlaget. Om utdelningen omfattas av bestämmelserna i ett avtal för undvikande av dubbelbeskattning som Sverige ingått med en annan stat skall dock skatten beräknas enligt den skattesats som följer av avtalet.

Särskild royaltyskatt

13 § Särskild royaltyskatt tas ut med 20 procent av underlaget. Om royaltyn omfattas av bestämmelserna i ett avtal för undvikande av dubbelbeskattning som Sverige ingått med en annan stat skall dock skatten beräknas enligt den skattesats som följer av avtalet.

Förfarandet

14 § Att bestämmelserna i skattebetalningslagen (1997:483) gäller vid bestämmande, debitering, redovisning och betalning av skatt enligt denna lag framgår av 1 kap. 1 § den lagen.

1. Denna lag träder i kraft den 1 juli 2000 och tillämpas på utdelning som blir tillgänglig för lyftning och på royalty som belöper på tid efter utgången av år 2000.

2. Kupongskattelagen (1970:624) upphör att gälla vid utgången av juni år 2000. Den upphävda lagen skall dock fortfarande tillämpas på utdelningar som varit tillgängliga för lyftning före den 1 januari 2001.

2 Förslag till lag om ändring i lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter

Härigenom föreskrivs att 3 kap. 27, 28 och 30 §§ lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

3 kap.

27 §³

Kontrolluppgift om utdelning och innehav skall lämnas av

<p>1. den som utbetalt utdelning på aktie i svenskt aktiebolag som är avstämningsbolag enligt 3 kap. 8 § aktiebolagslagen (1975:1385) eller 3 kap. 8 § försäkringsrörelselagen (1982:713).</p>	<p>1. den som utbetalt utdelning på aktie i svenskt aktiebolag,</p>
--	---

2. den som utbetalt utdelning på andel i svensk värdepappersfond som avses i 1 § lagen om värdepappersfonder (1990:1114),

3. den som utbetalt utdelning från utländsk juridisk person, om utdelningen utbetalats genom en central värdepappersförvarares försorg,

4. den som driver valutahandel samt värdepappersinstitut hos vilket utländskt fondpapper eller rättighet eller skyldighet som anknyter till sådant fondpapper förvaras i depå eller kontoförs,

5. värdepappersinstitut hos vilket marknadsnoterad tillgång som anges i 3 § första stycket 4 och 7 lagen (1997:323) om statlig förmögenhetsskatt förvaras i depå eller kontoförs i annat fall än som avses i 22 § och punkterna 1-4.

Kontrolluppgift skall lämnas för

a) fysisk eller juridisk person som är berättigad att lyfta utdelning för egen del vid utdelningstillfället och

b) fysisk person och dödsbo som hos den uppgiftsskyldige varit antecknad som innehavare av aktie eller andel i värdepappersfond eller utländsk juridisk person eller utländsk aktie eller annat utländskt värdepapper eller annan marknadsnoterad tillgång som avses i 3 § första stycket 7 lagen om statlig förmögenhetsskatt.

Kontrolluppgift enligt andra stycket a skall ta upp utbetald utdelning, avdragen preliminär skatt och innehållen utländsk källskatt som belöper

³ Senaste lydelse 1998:1490.

på utdelningen. Kontrolluppgift enligt andra stycket b skall ta upp innehavet vid årets utgång.

Uppgiftsskyldighet enligt denna paragraf föreligger inte för tillgångar på pensionssparkonto eller för utdelning på sådana tillgångar.

En skattskyldig, som uppdrar åt en utländsk förvaltare att i sådan egenskap föras in i det register som förs av en central värdepappersförvarare enligt lagen (1998:1479) om kontoföring av finansiella instrument skall utan dröjsmål till Riksskatteverket lämna ett skriftligt medgivande till insyn i depå eller konto som han har hos förvaltaren.

Den som skall lämna kontrolluppgift enligt första stycket skall för fysisk person och dödsbo som hos den uppgiftsskyldige varit antecknad som innehavare av depå eller konto för marknadsnoterad option, termin eller därmed jämförligt avtal även lämna kontrolluppgift om förpliktelse vid årets utgång på grund av sådant avtal.

28 §⁴

Särskild uppgift om utdelning eller ränta skall lämnas av

1. *den som har fått utdelning på aktier i svenskt aktiebolag, som inte är avstämningsbolag enligt 3 kap. 8 § aktiebolagslagen (1975:1385) eller 3 kap. 8 § försäkringsrörelselagen (1982:713), samt*

2. *den som i Sverige har fått*

a) utdelning på andelar i svensk ekonomisk förening, eller, om utdelningen inte har betalats ut genom en central värdepappersförvarare eller gäller fall som avses i 27 § första stycket 4, från utländsk juridisk person, eller

b) ränta som har erlagts mot att kupong eller kvitto lämnats och inte har betalats ut genom en central värdepappersförvarare eller gäller fall som avses i 22 § första stycket 6, på obligation, förlagsbevis eller någon annan för den allmänna rörelsen avsedd förskrivning.

Särskild uppgift skall lämnas när utdelningen eller räntan tas emot. Lyfts beloppet för någon annans räkning, och överlämnas inte därvid en av denne angiven särskild uppgift, skall en sådan i stället lämnas av den som lyfter beloppet. Därvid skall uppges namn och hemvist på den för vars räkning beloppet lyfts. Om någon får utdelning eller ränta mot kupong, som han har förvärvat utan det värdepapper kupongen tillhör,

⁴ Senaste lydelse 1998:1490.

skall också namn och hemvist uppges på den från vilken kupongen har förvärvats.

Särskild uppgift avfattas på blankett enligt fastställt formulär och lämnas till den som betalar ut utdelningen eller räntan. Denne skall se till att uppgift lämnas innan betalning sker.

30 §⁵

Bestämmelser om hanteringen av uppgifter som har lämnats enligt 28 § och rör utdelning på svenska aktier finns i kupongskattelagen (1970:624).

Övriga enligt 28 § avgivna uppgifter som avser utdelning, skall av den som har tagit emot uppgifterna lämnas på det sätt som gäller för kontrolluppgifter. Om utdelning i något fall har betalats utan att uppgiftsskyldigheten har fullgjorts, skall en upplysning lämnas om detta samtidigt som uppgifterna lämnas.

Uppgifter enligt 28 § som avser utdelning, skall av den som har tagit emot uppgifterna lämnas på det sätt som gäller för kontrolluppgifter. Om utdelning i något fall har betalats ut utan att uppgiftsskyldigheten har fullgjorts, skall en upplysning lämnas om detta samtidigt som uppgifterna lämnas.

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2000 och tillämpas första gången vid 2002 års taxering.

⁵ Senaste lydelse 1990:1136.

3 Förslag till lag om ändring i lagen (1994:466) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet

Häriigenom föreskrivs att 1 § lagen (1994:466) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet skall ha följande lydelse

Nuvarande lydelse

Denna lag tillämpas vid revision eller annan kontroll av att skatt eller avgift tas ut enligt bestämmelserna i

1. *kupongskattelagen* (1970:624),
2. lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter,
3. fordonsskattelagen (1988:327),
4. taxeringslagen (1990:324),
5. lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.,
6. skattebetalningslagen (1997:483).

Lagen tillämpas även vid revision enligt tullagen (1994:1550) och lagen (1998:514) om särskild skattekontroll av torg- och marknadshandel m.m., vid revision eller annan kontroll enligt författning som anges i 1 kap. 1 § första stycket 1 lagen om punktskatter och prisregleringsavgifter samt för kontroll av att föreläggande enligt lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter, 69 § tullagen eller 2 § lagen om särskild skattekontroll av torg- och marknadshandel m.m. fullgjorts riktigt och fullständigt.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2001. Äldre bestämmelser gäller fortfarande i fråga om skatt enligt kupongskattelagen (1970:624).

Föreslagen lydelse

1 §⁶

Denna lag tillämpas vid revision eller annan kontroll av att skatt eller avgift tas ut enligt bestämmelserna i

1. lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter,
2. fordonsskattelagen (1988:327),
3. taxeringslagen (1990:324),
4. lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.,
5. skattebetalningslagen (1997:483).

⁶ Senaste lydelse 1998:1681.

4 Förslag till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483)

Häri genom föreskrivs i fråga om skattebetalningslagen (1997:483)

dels att 1 kap. 1 och 4 §§, 3 kap. 5 §, 5 kap. 1, 8 och 9 §§, 8 kap. 10 §, 11 kap. 14 §, 12 kap. 1 §, 15 kap. 6 § och 18 kap. 7 §, 19 kap. 13 § samt rubrikerna närmast före 5 kap. 8 § och 12 kap. 1 § skall ha följande lydelse,

dels att det i lagen skall införas nya bestämmelser, 2 kap. 4 a §, 5 kap. 8 a §, 8 kap. 25 a §, 10 kap. 23 a och 36 a-36 d §§, 12 kap. 10 a § och 18 kap. 3 a § samt närmast före 2 kap. 4 a §, 8 kap. 25 a § och 10 kap. 36 a § nya rubriker av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 kap.

1 §⁷

Denna lag gäller vid bestämmande, debitering, redovisning och betalning av

1. sådan skatt eller avgift som avses i 1 kap. 1 § första stycket taxeringslagen (1990:324),

2. avgift enligt lagen (1981:691) om socialavgifter,

3. skatt enligt lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster,

4. begravningsavgift enligt begravningslagen (1990:1144),

5. skatt enligt mervärdesskattelagen (1994:200),

6. avgift enligt lagen (1994:1920) om allmän löneavgift,

7. avgift som avses i lagen (1999:000) om avgift till registrerat trosamfund,

8. *skatt enligt lagen (2000:000) om särskild inkomstskatt på utdelning och royalty för begränsat skattskyldiga,*

8. skattetillägg och förseningsavgift i fråga om sådan skatt eller avgift som avses i 1-7, kontrollavgift enligt 15 kap. 6 a §, förseningsavgift enligt fastighetstaxeringslagen

9. skattetillägg och förseningsavgift i fråga om sådan skatt eller avgift som avses i 1-8, kontrollavgift enligt 15 kap. 6 a §, förseningsavgift enligt fastighetstaxeringslagen

⁷ Lydelse enligt prop. 1998/99:69.

(1979:1152) samt kontrollavgift enligt lagen (1998:514) om särskild skattekontroll av torg- och marknadshandel m.m., och

9. ränta på skatt, skattetillägg eller avgift som avses i 1-8.

Om inte annat särskild anges gäller inte lagen när skatt skall tas ut enligt mervärdesskattelagen vid import av varor. I sådant fall gäller tullagen (1994:1550).

(1979:1152) samt kontrollavgift enligt lagen (1998:514) om särskild skattekontroll av torg- och marknadshandel m.m., och

10. ränta på skatt, skattetillägg eller avgift som avses i 1-9.

4 §⁸

Vad som sägs i denna lag om skatt och skattskyldig gäller även

1. avgift och avgiftsskyldig,
2. belopp som skall dras från ersättning för arbete, ränta eller utdelning för betalning av preliminär skatt (avdragen skatt) och den som är skyldig att göra sådant avdrag, *samt*

3. skattetillägg, förseningsavgift, kontrollavgift och ränta och den som är skyldig att betala skattetillägg, avgift eller ränta.

Med skatt likställs

1. belopp som någon annan än den skattskyldige är betalningsskyldig för enligt denna lag eller, såvitt gäller belopp som har debiterats enligt denna lag, 2 kap. 20 § lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag, och

2. belopp som betalats tillbaka till den skattskyldige men som på grund av ett senare beskattningsbeslut skall betalas in igen till skattemyndigheten.

Med skattskyldig likställs

2. belopp som skall dras från ersättning för arbete, ränta eller utdelning för betalning av preliminär skatt (avdragen skatt) och den som är skyldig att göra sådant avdrag,

3. *belopp som skall dras från utdelning eller royalty för betalning av särskild utdelningsskatt respektive särskild royaltyskatt (avdragen skatt) och den som är skyldig att göra sådant avdrag, samt*

4. skattetillägg, förseningsavgift, kontrollavgift och ränta och den som är skyldig att betala skattetillägg, avgift eller ränta.

⁸ Lydelse enligt prop. 1998/99:69.

1. handelsbolag även om det inte är skyldigt att betala någon av de skatter som anges i 1 §,
2. den som har rätt till återbetalning av ingående mervärdesskatt enligt 10 kap. 9-13 §§ mervärdesskattelagen (1994:200),
3. den som utan att vara skattskyldig här i landet har fått en F-skattsedel enligt 4 kap. 7 eller 8 §,
4. den som skattemyndigheten enligt 23 kap. 3 § har beslutat skall svara för redovisning och betalning av skatt som hänför sig till verksamhet som bedrivs genom enkelt bolag eller partrederi,
5. den som är grupphuvudman enligt 6 §, och
6. delägare i handelsbolag som enligt 2 kap. 20 § lagen om handelsbolag och enkla bolag har ålagts betalningsskyldighet för skatt.

2 kap.

Beslut i fråga om särskild utdelningsskatt och särskild royaltyskatt

4 a §

Beslut om särskild utdelningsskatt och särskild royaltyskatt fattas av Skattemyndigheten i Gävle.

3 kap.

5 §⁹

Skattemyndigheten skall upprätta ett skattekonto för varje person som är skattskyldig enligt denna lag.

Skattemyndigheten skall upprätta ett skattekonto för varje person som är skattskyldig enligt denna lag. *För personer som enbart skall betala eller få tillbaka särskild utdelningsskatt eller särskild royaltyskatt behöver dock något skattekonto inte upprättas.*

Skattemyndigheten får besluta att en person skall ha fler än ett skattekonto. För en grupphuvudman skall det upprättas ett särskilt skattekonto för registrering av mervärdesskattegruppens mervärdesskatt.

⁹ Senaste lydelse 1998:347.

På skattekontot skall skattemyndigheten registrera skatt som skall betalas in eller betalas tillbaka enligt ett beskattningsbeslut, avdragen A-skatt, gjorda inbetalningar och utbetalningar samt belopp som har lämnats för indrivning. Belopp som skall betalas in registreras på förfallodagen. Belopp som skall tillgodoräknas registreras så snart underlag finns.

5 kap.

1 §

Den som betalar ut ersättning för arbete, ränta *eller* utdelning är skyldig att göra skatteavdrag enligt bestämmelserna i detta kapitel vid varje tillfälle då utbetalning sker.

Den som betalar ut ersättning för arbete, ränta, utdelning *eller* royalty är skyldig att göra skatteavdrag enligt bestämmelserna i detta kapitel vid varje tillfälle då utbetalning sker.

Vid utbetalning av utdelning på aktie i svenskt aktiebolag som är avstämningsbolag enligt 3 kap. 8 § aktiebolagslagen (1975:1385) eller 3 kap. 8 § försäkringsrörelselagen (1982:713) skall central värdepappersförvarare anses vara den som betalat ut utdelningen. Om utdelningen har betalats ut genom en svensk juridisk person som är förvaltare enligt 3 kap. 7 § lagen (1998:1479) om kontoföring av finansiella instrument, skall i stället förvaltaren anses vara den som betalat ut utdelningen.

Vid utbetalning av utdelning på andel i svensk värdepappersfond skall fondbolaget anses vara den som betalat ut utdelningen. Om utdelningen har betalats ut genom en svensk juridisk person som är förvaltare enligt 3 kap. 7 § lagen om kontoföring av finansiella instrument eller 31 a § lagen (1990:1114) om värdepappers-

fonder, skall i stället förvaltaren anses vara den som betalat ut utdelningen.

Vid tillämpningen av andra och tredje styckena likställs en utländsk filial i Sverige med svensk juridisk person, om filialen registrerats enligt lagen (1992:160) om utländska filialer m.m.

Skatteavdrag från ränta och utdelning

Skatteavdrag skall, om inte annat följer av 9 §, göras från *sådan* ränta och utdelning som lämnas i pengar och som kontrolluppgift skall lämnas för enligt 3 kap. 22 och 23 §§ eller enligt 3 kap. 27 § lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter.

Skatteavdrag från ränta, utdelning och royalty

8 §

Skatteavdrag skall, om inte annat följer av 9 §, göras från

1. ränta och utdelning som lämnas i pengar och som kontrolluppgift skall lämnas för enligt 3 kap. 22 och 23 §§ eller enligt 3 kap. 27 § lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter,

2. *utdelning eller royalty för vilken särskild utdelningsskatt respektive särskild royaltyskatt skall betalas.*

8 a §

Om utbetalning av utdelning inte kunnat ske till följd av bristande uppgifter om den utdelningsberättigade skall den som skulle ha betalat ut utdelningen ändå göra skatteavdrag enligt 8 § 2.

Detsamma gäller om utbetalning kunnat ske men den som betalar ut utdelningen inte vet om skatteavdrag skall göras enligt 8 § 1 eller 2.

9 §¹⁰

Skatteavdrag skall inte göras från

1. ränta på ett konto, om räntan är mindre än 100 kronor,
 2. ränta eller utdelning till juridiska personer, med undantag för svenska dödsbon,
 3. ränta *eller utdelning* till fysiska personer som *inte är bosatta* i Sverige,
 4. ränta *eller utdelning* som enligt dubbelbeskattningsavtal är helt undantagen från beskattning i Sverige,
 5. ränta på ett förfogarkonto som avses i 3 kap. 57 § lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter, om räntan är mindre än 1 000 kronor,
 6. ränta på ett konto för klientmedel,
 7. ränta som betalas ut tillsammans med ett annat belopp, om det är okänt för utbetalaren hur stor del av utbetalningen som utgör ränta och utbetalaren därför skall redovisa hela beloppet i kontrolluppgift enligt 3 kap. 22 § sjätte stycket lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter, eller
 8. ränta eller utdelning som ett utländskt företag skall lämna
2. ränta eller utdelning till svenska juridiska personer med undantag för svenska dödsbon,
 3. ränta till personer som är *begränsat skattskyldiga* i Sverige,
 4. *utdelning på aktie i svenskt aktiebolag som inte är avstämningsbolag enligt 3 kap. 8 § aktiebolagslagen (1975:1385) eller 3 kap. 8 § försäkringsrörelselagen (1982:713) till fysiska personer som är obegränsat skattskyldiga i Sverige eller svenska dödsbon,*
 5. ränta, utdelning *eller royalty* som enligt dubbelbeskattningsavtal är helt undantagen från beskattning i Sverige,
 6. ränta på ett förfogarkonto som avses i 3 kap. 57 § lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter, om räntan är mindre än 1 000 kronor,
 7. ränta på ett konto för klientmedel,
 8. ränta som betalas ut tillsammans med ett annat belopp, om det är okänt för utbetalaren hur stor del av utbetalningen som utgör ränta och utbetalaren därför skall redovisa hela beloppet i kontrolluppgift enligt 3 kap. 22 § sjätte stycket lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter, eller
 9. ränta eller utdelning som ett utländskt företag skall lämna

¹⁰ Senaste lydelse 1997:1032.

kontrolluppgift för enligt 3 kap. 32 b § lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter.

kontrolluppgift för enligt 3 kap. 32 b § lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter.

8 kap.

10 §

Skatteavdrag från sådan ränta och utdelning som avses i 5 kap. 8 § skall göras med 30 %. Skatteavdrag från ränta eller utdelning på utländska värdepapper skall göras med så stort belopp att det tillsammans med den skatt som dragits av i utlandet uppgår till 30 % av räntan eller utdelningen.

Skatteavdrag från sådan ränta och utdelning som avses i 5 kap. 8 och 8 a §§ skall göras med 30 %. Skatteavdrag från ränta eller utdelning på utländska värdepapper skall göras med så stort belopp att det tillsammans med den skatt som dragits av i utlandet uppgår till 30 % av räntan eller utdelningen.

Skatteavdrag från sådan royalty som avses i 5 kap. 8 och 8 a §§ skall göras med 20 %.

Om en utdelning eller en royalty omfattas av bestämmelserna i ett avtal för undvikande av dubbelbeskattning som Sverige ingått med en annan stat och om särskild utdelningsskatt eller särskild royaltyskatt till följd av bestämmelserna i avtalet skall tas ut efter en lägre skattesats än vad som följer av första eller andra stycket, får skatteavdraget beräknas enligt den lägre skattesatsen. Detta gäller dock inte om den utdelnings- eller royaltyberättigades rätt till skattenedsättning enligt avtalet endast kan tillgodoses genom en återbetalning av skatt.

Utdelning och royalty till begränsat skattskyldiga

25 a §

Att utdelning eller royalty som lämnats i annat än svensk valuta till någon som är begränsat skattskyldig i Sverige skall värderas till marknadsvärdet framgår av 11 § lagen (2000:000) om särskild inkomstskatt på utdelning och royalty för begränsat skattskyldiga.

Vid sådan utdelning som avses i första stycket från ett svenskt aktiebolag som är avstämningsbolag enligt 3 kap. 8 § aktiebolagslagen (1975:1385) eller 3 kap. 8 § försäkringsrörelselagen (1982:713) skall det utdelande bolaget lämna uppgift om värdet av utdelningen till den som betalar ut utdelningen.

10 kap.

23 a §

Den som har varit skyldig att göra skatteavdrag för betalning av särskild utdelningsskatt skall redovisa avdraget senast i den skattedeklaration som skall lämnas under tredje månaden efter den månad då skatteavdraget skulle göras.

Uppgift om särskild utdelningsskatt och särskild royaltyskatt

36 a §

Den som har utbetalat utdelning på aktie i svenskt aktiebolag eller andel i svensk värde-

pappersfond är, om inte annat följer av 36 b §, skyldig att lämna skattemyndigheten följande uppgifter om varje utdelning till utdelningsberättigad som är begränsat skattskyldig.

1. nödvändiga identifikationsuppgifter för utdelande aktiebolag eller värdepappersfond,

2. nödvändiga identifikationsuppgifter för den utdelningsberättigade,

3. storleken av utbetald utdelning, och

4. innehållen särskild utdelningsskatt.

36 b §

Om utdelning på aktie i ett svenskt aktiebolag som är avstämningsbolag enligt 3 kap. 8 § aktiebolagslagen (1975:1385) eller 3 kap. 8 § försäkringsrörelselagen (1982:713) eller om utdelning på andel i svensk värdepappersfond har tagits emot av ett sådant utländskt företag som avses i 3 kap. 2 § andra stycket 2-4 lagen (1998:1479) om kontoföring av finansiella instrument för den utdelningsberättigades räkning och om den utdelningsberättigade är begränsat skattskyldig, skall den som har utbetalat utdelningen lämna följande uppgifter.

1. nödvändiga identifikationsuppgifter för utdelande aktiebolag eller värdepappersfond,

2. nödvändiga identifikationsuppgifter för mottagaren,

3. storleken av utbetald utdelning, och

4 innehållen särskild utdelningsskatt.

Om utbetalaren har beräknat innehållen särskild utdelningsskatt efter en lägre skattesats än 30 procent skall uppgift även lämnas om den eller de skattesatser som har använts och om storleken av den utdelning som har legat till grund för beräkningen av särskild utdelningsskatt efter varje sådan skattesats.

36 c §

Den som har varit skyldig att göra skatteavdrag för betalning av särskild royaltyskatt är skyldig att lämna skattemyndigheten följande uppgifter om varje royaltiberättigad

1. nödvändiga identifikationsuppgifter,

2. storleken av utbetald royaltyskatt, och

3. innehållen särskild royaltyskatt.

36 d §

Uppgifter som avses i 36 a-36 c §§ skall lämnas till Skattemyndigheten i Gävle enligt fastställt formulär senast samma dag som skattedeklarationen skall ha kommit in till skattemyndigheten.

Uppgifterna får, efter särskilt medgivande från Riksskatteverket eller skattemyndighet som

Riksskatteverket bestämmer, lämnas i form av ett elektroniskt dokument. Sådana uppgifter får tas emot av Riksskatteverket för skattemyndighetens räkning.

11 kap.

14 §

Sedan den slutliga skatten har bestämts skall skattemyndigheten göra en avstämning av skattekontot.

Innan avstämning görs skall skattemyndigheten

1. från den slutliga skatten göra avdrag för

a) debiterad F-skatt och särskild A-skatt,

b) avdragen A-skatt,

c) A-skatt som skall betalas på grund av beslut enligt 12 kap. 1 § andra stycket,

d) skatt som överförts från stat med vilken Sverige har ingått överenskommelse om uppbörd och överföring av skatt,

e) skatt som betalats enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta eller enligt lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. för den tid under beskattningsåret då den skattskyldige varit bosatt i Sverige eller stadigvarande vistats här,

f) skatt som betalats enligt lagen (2000:000) om särskild inkomstskatt på utdelning och royalty för begränsat skattskyldiga om skyldighet att betala sådan skatt inte förelegat,

2. till den slutliga skatten lägga

a) skatt som betalats tillbaka enligt 18 kap. 3 § första stycket,

b) skatt som överförts till en annan stat enligt 18 kap. 5 § första stycket, och

c) skattetillägg och förseningsavgift enligt taxeringslagen (1990:324).

12 kap.

Betalningsansvar för preliminär skatt

Betalningsansvar för preliminär skatt, särskild utdelningsskatt och särskild royalty-skatt

1 §

Den som inte har gjort föreskrivet skatteavdrag är skyldig att betala belopp som har bestämts enligt 11 kap. 19 §.

Skattemyndigheten får besluta att även den som har tagit emot ersättning för arbete, ränta *eller* utdelning är skyldig att betala belopp som avses i första stycket till den del beloppet hänför sig till honom. Efter det att det grundläggande beslutet om mottagarens slutliga skatt har fattats får ett beslut som nyss har nämnts fattas endast om det kan antas att den slutliga skatten kommer att höjas med minst motsvarande belopp.

Skattemyndigheten får besluta att även den som har tagit emot ersättning för arbete, ränta, utdelning *eller royalty* är skyldig att betala belopp som avses i första stycket till den del beloppet hänför sig till honom. Efter det att det grundläggande beslutet om mottagarens slutliga skatt har fattats får ett beslut som nyss har nämnts fattas endast om det kan antas att den slutliga skatten kommer att höjas med minst motsvarande belopp.

Om särskild utdelningsskatt har bestämts enligt 11 kap. 19 § till följd av att utdelning på aktie i svenskt aktiebolag som bestått av annat än pengar i svensk valuta värderats till för lågt belopp och om skatteavdrag från utdelningen har gjorts av någon annan än det utdelande bolaget svarar bolaget för betalning av den ytterligare skatt som skall betalas, om utbetalaren saknat anledning att ifrågasätta det av bolaget uppgivna värdet. Detsamma gäller om det utdelande bolaget underlåtit att lämna uppgift om den utdelade egendomens värde.

Om särskild utdelningsskatt eller särskild royaltyskatt har bestämts enligt 11 kap. 19 § till följd av att en utdelnings- eller royaltyberättigad haft sitt skatterättsliga hemvist i någon annan stat än vad som uppgetts för utbetalaren och denne saknat an-

ledning att ifrågasätta riktigheten i hemvistintyg eller annan likvärdig utredning som lämnats av den utdelnings- eller royaltyberättigade för bedömningen av dennes skatterättsliga hemvist svarar den utdelnings- eller royaltyberättigade själv för den ytterligare skatt som skall betalas.

Beslut enligt andra stycket får inte gälla handelsbolag.

10 a §

Den som har betalat särskild utdelningsskatt eller särskild royaltyskatt som påförts med stöd av 1 § har rätt att kräva den utdelnings- respektive royaltyberättigade på beloppet.

15 kap.

6 §

Förseningsavgift skall tas ut med 1 000 kronor om den som är skyldig att lämna *en* skattedeklaration *eller en* periodisk sammanställning inte gjort detta inom föreskriven tid. Förseningsavgift tas dock inte ut när det är fråga om en särskild skattedeklaration enligt 10 kap. 32 § första stycket.

Förseningsavgift skall tas ut med 1 000 kronor om den som är skyldig att lämna skattedeklaration, periodisk sammanställning *eller uppgift enligt 10 kap. 36 a-36 c §§ om särskild utdelningsskatt eller särskild royaltyskatt* inte gjort detta inom föreskriven tid. Förseningsavgift tas dock inte ut när det är fråga om en särskild skattedeklaration enligt 10 kap. 32 § första stycket.

Förseningsavgift tas inte ut om den skattskyldige har avlidit.

18 kap.

3 a §

Om särskild utdelningsskatt eller särskild royaltyskatt har betalats trots att skattskyldighet inte förelegat eller om sådan skatt betalats med högre belopp

än vad som följer av bestämmelser i avtal för undvikande av dubbelbeskattning skall det överskjutande beloppet efter särskild begäran, betalas tillbaka till den utdelnings- eller royaltyberättigade.

Återbetalning av särskild utdelningsskatt skall också ske om en aktie förlorat sitt värde till följd av att bolaget upplösts genom likvidation eller genom fusion enligt 14 kap. 1 § aktiebolagslagen (1975:1385) och upplösning skett inom ett år efter det att sådan utbetalning blivit tillgänglig för lyftning. Underlaget för särskild utdelningsskatt skall i sådant fall beräknas på ett belopp som svarar mot skillnaden mellan utbetalningen till aktieägaren och dennes anskaffningskostnad för aktien.

Återbetalning enligt första eller andra stycket skall inte ske om annat följer av 7 §.

En begäran om återbetalning skall göras skriftligen hos beskattningsmyndigheten före utgången av femte kalenderåret efter det år då utdelningen blev

tillgänglig för lyftning respektive det år royaltyn betalades ut.

7 §

En återbetalning enligt 1-3 §§ skall inte göras av belopp som

1. understiger 100 kronor,
2. kan antas komma att föras över till en annan stat med stöd av 5 §,

En återbetalning enligt 1-3 a §§ skall inte göras av belopp som

3. behövs för betalning av en skatteskuld efter beslut om ackord enligt lagen (1993:892) om ackord rörande statliga fordringar m.m.,

4. kan komma att behövas för betalning av sådan annan skatt än F-skatt och särskild A-skatt som har beslutats men ännu inte skall ha betalats,

5. kan komma att behövas för betalning av sådan annan skatt än F-skatt och särskild A-skatt som inte har beslutats men med fog kan antas komma att beslutas, eller

6. enligt vad den skattskyldige har meddelat skall användas för betalning av framtida skatteskulder.

Om det finns särskilda skäl, får även belopp som understiger 100 kronor återbetalas.

Det finns bestämmelser som förhindrar återbetalning också i lagen (1985:146) om avräkning vid återbetalning av skatter och avgifter.

19 kap.

13 §¹¹

Intäktsränta skall beräknas från och med den 13 februari taxeringsåret för

1. skatt som skall betalas tillbaka på grund av nedsättning enligt 11 kap. 13 § eller enligt ett beslut om slutlig skatt efter avdrag enligt 11 kap. 14 § andra stycket 1 och tillägg enligt 11 kap. 14 § andra stycket 2 a och b, eller

2. skatt som skall betalas tillbaka enligt 18 kap. 3 §.

För överskjutande ingående mervärdesskatt som har redovisats i skattedeklaration enligt 10 kap. 18 eller 19 § beräknas räntan från och med dagen efter den dag som skatten enligt 16 kap. 7 § anses vara betald.

Vid återbetalning av särskild utdelningsskatt enligt 18 kap. 3 a § skall intäktsränta beräknas från och med den 1 april året efter det år då utdelningen blev tillgänglig för lyftning.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2001 och tillämpas på utdelning som blir tillgänglig för lyftning och på royalty som belöper på tid efter utgången av år 2000.

¹¹ Senaste lydelse 1998:232

5 Förslag till lag om ändring i förslag till inkomstskattelag

Härigenom föreskrivs att 3 kap. 18 och 21 §§ samt 6 kap. 10 och 15 §§ förslag till inkomstskattelag (1999:000) skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

3 kap. 18 §¹²

Den som är begränsat skattskyldig är skattskyldig i

1 inkomstslaget näringsverksamhet för inkomst från ett fast driftställe eller en fastighet i Sverige,

2. inkomstslaget näringsverksamhet för återförda avdrag på grund av att en näringsbostadsrätt som innefattar nyttjanderätt till ett hus eller en del av ett hus i Sverige avyttras eller blir privatbostadsrätt,

3. inkomstslaget näringsverksamhet för återförda avdrag för egenavgifter,

4. inkomstslaget kapital för ett positivt räntefördelningsbelopp som avser ett fast driftställe eller en näringsfastighet i Sverige,

5. inkomstslaget kapital för löpande inkomster av en privatbostadsfastighet eller en privatbostadsrätt i Sverige,

6. inkomstslaget kapital för kapitalvinst på en fastighet i Sverige eller på en privat- eller näringsbostadsrätt som innefattar nyttjanderätt till ett hus eller en del av ett hus i Sverige, och

7. inkomstslaget näringsverksamhet eller kapital för utdelning på andelar i svenska ekonomiska föreningar.

Ersättning i form av royalty eller periodvis utgående avgift för rätten att utnyttja materiella eller immateriella tillgångar anses som inkomst av näringsverksamhet från ett fast driftställe i Sverige, om ersättningen är inkomst av näringsverksamhet och om inkomsten kommer från en verksamhet med fast driftställe här.

¹² Lydelse enligt lagrådsremiss.

Skattskyldighet för inkomster som avses i första stycket 7 gäller inte för sådana begränsat skattskyldiga personer som avses i 17 § 2–4.

21 §¹³

Bestämmelser om skattskyldighet för personer som är begränsat skattskyldiga finns också i

- lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta
- lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl., och
- *kupongskattelagen* (1970:624) - *lagen (2000:000) om särskild inkomstskatt på utdelning och royalty för begränsat skattskyldiga.*

6 kap.

10 §¹⁴

Den som är begränsat skattskyldig är skattskyldig för

1. inkomst från ett fast driftställe eller en fastighet i Sverige,
2. inkomst på grund av att en näringsbostadsrätt som innefattar nyttjanderätt till ett hus eller en del av ett hus i Sverige avyttras, och
3. inkomst i form av utdelning på andelar i svenska ekonomiska föreningar.

Ersättning i form av royalty eller periodvis utgående avgift för rätten att utnyttja materiella eller immateriella tillgångar anses som inkomst från ett fast driftställe i Sverige, om inkomsten kommer från en verksamhet med fast driftställe här.

En kapitalförlust skall dras av, om skattskyldighet skulle ha förelegat för en motsvarande kapitalvinst.

15 §¹⁵

Bestämmelser om skattskyldighet för juridiska personer som är begränsat skattskyldiga finns också i

- lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta m.fl., och

¹³ Lydelse enligt lagrådsremiss.

¹⁴ Lydelse enligt lagrådsremiss.

¹⁵ Lydelse enligt lagrådsremiss.

- *kupongskattelagen*
(1970:624).

- *lagen (2000:000) om särskild inkomstskatt på utdelning och royalty för begränsat skattskyldiga.*

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2000 och tillämpas på utdelning som blir tillgänglig för lyftning och på royalty som belöper på tid efter utgången av år 2000.

1 Utredningsuppdraget

1.1 Utredningsuppdraget

Utredningen skall enligt direktiven (dir. 1996:76) genomföra en översyn av reglerna för beskattning av utdelning på svenska aktier och andelar i svenska värdepappersfonder till dem som har sitt skatterättsliga hemvist i utlandet (kupongskatt). Utredningen skall undersöka om det finns förutsättningar för regelförändringar som leder till förenklingar och till ett modernt beskattningsförfarande och därvid överväga om uppgiftslämnande och uppörd helt eller delvis kan samordnas med det system som gäller för utdelning till dem som har skatterättsligt hemvist i Sverige. I sammanhanget skall även prövas vilken eller vilka myndigheter som bör ha hand om beskattningen. Utredningen skall särskilt beakta problem som rör skatteflykt, kontrollfrågor och utdelning i annat än pengar.

I direktiven anförs vidare att ordningen med en särskild skatt på utdelningar för dem som inte har skatterättsligt hemvist i Sverige bör bestå och att detsamma gäller för nivån på skatten. I övrigt skall en genomgripande översyn ske av kupongskattesystemet. Det skall utredas om förfarandet kan samordnas med det som gäller för övrig inkomstbeskattning. I det nya systemet bör de uppgifter som lämnas som underlag för kupongskatten vid utdelning från avstämningsbolag och fondbolag inordnas i gängse system för kontrolluppgiftsskyldighet och uppörd för utdelningar till inhemska skattesubjekt.

Reglerna om särskild uppgift i 3 kap. 28 § lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter (LSK) skall omfattas av översynen och arbetet bör vara inriktat på att ersätta detta uppgiftslämnande med en generell kontrolluppgiftsskyldighet för de bolag som i dag inte är skyldiga att lämna kontrolluppgift om utdelning.

Reglerna i lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta (SINK) i fråga om beskattningsmyndighet och uppörd kan också tjäna till ledning för en ny kupongskatteordning. För de fall där skatt innehållits enligt ”fel” lag skall det undersökas om skatten kan

anses innehållen enligt de materiella regler som rätteligen skulle ha tillämpats, på samma sätt som nu gäller enligt den nämnda lagen.

Vid utformningen av nya förfaranderegler bör uppmärksammas om vissa särfall kräver avvikande regleringar. Det kan gälla t.ex. fall då aktier eller andelar är förvaltarregistrerade hos ett utländskt värdepappersinstitut. Utbetalningar till delägare från bolag i likvidation kan vara ett annat sådant fall. Uppmärksamhet bör även ägnas fall då bank eller annat värdepappersinstitut hanterar utdelning på uppdrag av annat sådant institut.

Behovet av förändringar i skatteflyktsregeln i 4 § tredje stycket KupL bör undersökas.

I fråga om kontrollen av skatterättsligt hemvist bör en hanteringsmässig samordning av inkomstskatt och kupongskatt möjliggöra en avstämning av bosättningen i varje enskilt fall. Det bör därvid övervägas om det generellt bör krävas ett intyg beträffande bosättning i utlandet från skattemyndigheten i det landet.

Särskilda hanteringsfrågor uppkommer då utdelning lämnas i annat än pengar, s.k. sakutdelning. En lösning bör sökas som innebär att beskattningen blir neutral och likformig med de begränsningar som kan vara nödvändiga av administrativa skäl.

I uppdraget ingår också att vid moderniseringen av kupongskattelagen underlätta en inarbetning i den lagen av de regler om källskatt på royalty som föreslogs i departementspromemorian Beskattning av royalty från Sverige (Ds 1988:62).

En prövning av förslagets förenlighet med gemenskapsrätten inom EU ingår också i uppdraget.

I direktiven anges slutligen att även andra aspekter än de som nu tagits upp kan behöva belysas. Det gäller bl.a. frågan om skattskyldighet för utländsk stat skall inskränkas till fall där staten agerar utanför sin egentliga statsfunktion. Det finns också anledning att överväga ett slopande av kupongskattebefrielsen för utländska diplomater. Utredningen är oförhindrad att ta upp sådana frågor och lägga fram de förslag som anses påkallade.

Utredningens direktiv återges i sin helhet i *bilaga 1*.

1.2 Genomförandet av uppdraget

I vårt arbete med att modernisera kupongskattesystemet har vi i enlighet med direktiven strävat efter att så långt som möjligt samordna skattebetalningsreglerna med det system som gäller för utdelning till personer som är obegränsat skattskyldiga i Sverige. En annan utgångspunkt för vårt arbete har varit att det nya skattebetalningssystemet vid utdelning

till dem som är begränsat skattskyldiga i Sverige skall vara flexibelt och smidigt för alla inblandade. Ambitionen har bl.a. varit att minska och förenkla uppgiftslämnandet utan att för den skull efterge kraven på effektiva kontrollmöjligheter.

Vi har under arbetets gång fått uppgifter från och haft kontakter med Svenska Fondhandlareföreningen och Värdepapperscentralen VPC AB (VPC). De har även varit representerade i utredningen. På samma sätt har vi beträffande skatteförvaltningens arbete fått uppgifter och haft kontakter med Särskilda skattekontoret i Ludvika och Riksskatteverket. Även Riksskatteverket har varit representerat i utredningen. Det av oss föreslagna systemet har i allt väsentligt utformats utifrån de synpunkter som lämnats av dem som i praktiken har att hantera kupongskatten. Vi har dock endast i begränsad omfattning tagit del av synpunkter från sådana aktiebolag som inte är avstämningsbolag.

Vi har gjort studiebesök vid Skandinaviska Enskilda Banken i Stockholm för att få en bild av förvaltarnas praktiska hantering av kupongskatten. Representanter för utredningen har därutöver vid flera tillfällen besökt Särskilda skattekontoret i Ludvika för att undersöka hanteringen utifrån skatteförvaltningens perspektiv.

I vårt uppdrag har som tidigare nämnts även ingått att i förslagen till nya regler för beskattning av utdelning till begränsat skattskyldiga arbeta in de regler om källskatt på royalty som föreslogs i departementspromemorian Beskattning av royalty från Sverige (Ds 1988:62). Vi har beträffande dessa frågor fått uppgifter från och haft kontakter med representanter för bl.a. Industriförbundet, Svenska Förläggareföreningen och Svenska Tonsättares Internationella Musikbyrå (STIM). De nu nämnda har även framträtt för utredningen för att beskriva de eventuella hanteringsproblem som en källskatt på royalty kan komma att medföra. Skattemyndigheten i Stockholm har lämnat uppgifter om hur dagens system för beskattning av royalty till begränsat skattskyldiga fungerar i praktiken.

Vi har samrått med Skattekontrollutredningen (Fi 1991:03) och följt beredningen av dess betänkande Självdeklaration och kontrolluppgifter (SOU 1998:12). Vi har även följt beredningen av Stiftelse- och föreningsskattekommitténs slutbetänkande Översyn av skattereglerna för stiftelser och ideella föreningar (SOU 1995:63). I våra förslag har vi vidare beaktat beredningen av förslaget till Inkomstskattelag.

Vi har slutligen översiktligt undersökt hur beskattningen av utdelning och royalty till utländska subjekt hanteras i några andra länder. I första hand har vi därvid ställt skriftliga frågor till och haft en del telefonkontakter med respektive lands motsvarighet till Finansdepartementet eller Riksskatteverket.

2 Kupongskatten - en översikt

2.1 Inledning

Kupongskatten är en statlig, definitiv källskatt på utdelning på svenska aktier och på andelar i svenska värdepappersfonder som i första hand tas ut i de fall utdelningen betalas till personer som inte är bosatta eller hemmahörande i Sverige. Kupongskatten ersätter i dessa fall såväl inkomstskatt som förmögenhetsskatt. Skatten tas ut med 30 procent av utdelningen. I de flesta avtal för undvikande av dubbelbeskattning har Sverige emellertid reducerat sitt skatteanspråk eller helt avstått från rätten att beskatta utdelningsinkomst.

Bestämmelserna om kupongskatt återfinns i första hand i kupongskattelagen och kupongskatteförordningen.

I detta kapitel lämnas en översiktlig redogörelse för kupongskattesystemets nuvarande utformning. Vissa delar i systemet behandlas mer ingående i de följande kapitlen. En kort bakgrund till den nuvarande ordningen lämnas i *bilaga 2*.

2.2 Avstämningsbolag, andra aktiebolag och värdepappersfonder

Allmänt

I kupongskattelagen finns två skilda system för bl.a. redovisning och inbetalning av kupongskatt. Ett system gäller vid utdelning på aktier i s.k. avstämningsbolag och på andelar i värdepappersfonder och ett annat gäller vid utdelning från aktiebolag som inte är avstämningsbolag.

Avstämningsbolag

Beteckningen avstämningsbolag definieras i 3 kap. 8 § aktiebolagslagen (1975:1385, ABL) och 3 kap. 8 § försäkringsrörelselagen (1982:713). Med avstämningsbolag avses bolag i vars bolagsordning intagits ett s.k. avstämningsförbehåll. Ett sådant förbehåll innebär att det är den som på en viss fastställd avstämningsdag är införd i aktieboken eller i s.k. särskild förteckning som skall anses behörig att bl.a. ta emot utdelning.

För avstämningsbolagen skall vissa uppgifter fullgöras av en central värdepappersförvarare. Bland annat skall den centrala värdepappersförvararen föra aktieboken och sända ut utdelningen.

Det kontobaserade aktiesystemet

Alla avstämningsbolag omfattas sedan 1991 av ett kontobaserat aktiesystem som ersatt ett tidigare system med förenklad aktiehantering. Genom införandet av det kontobaserade systemet avskaffades aktiebrev och de rättsverkningar som tidigare var förbundna med dessa knöts i stället till registrering i ett avstämningsregister som fördes av VPC.

Från och med den 1 januari 1999 regleras det kontobaserade aktiesystemet i lagen (1998:1479) om kontoföring av finansiella instrument (kontoföringslagen) som ersatt bl.a. den tidigare gällande aktiekontolagen. Den nya regleringen innebär huvudsakligen att VPC:s tidigare monopol på kontoföringen av finansiella instrument har avskaffats. I stället skall svenska aktiebolag och ekonomiska föreningar samt utländska företag med filial i Sverige kunna få auktorisation som centrala värdepappersförvarare med behörighet att med civilrättsliga verkningar registrera finansiella instrument i s.k. avstämningsregister. Auktorisation att vara centrala värdepappersförvarare lämnas av Finansinspektionen. Det ankommer vidare på inspektionen att utöva tillsyn över värdepappersförvararnas verksamhet. De krav som ställs på verksamheten skall i huvudsak vara desamma som för börser och clearingorganisationer. I den nya ordningen får emittenten av ett finansiellt instrument bestämma med vilken central värdepappersförvarare han vill sluta avtal om kontoföring av instrumenten. Centrala värdepappersförvarare har dock, till skillnad mot vad som tidigare gällde för VPC, inte någon principiell kontraheringsplikt.

Lagen om kontoföring av finansiella instrument har varit i kraft endast under en kort tid och än så länge är det endast VPC som har rätt att vara central värdepappersförvarare.

Regleringen i lagen om kontoföring av finansiella instrument innebär i övrigt bl.a. följande beträffande avstämningsbolag.

Aktier i ett avstämningsbolag skall vara registrerade i ett avstämningsregister för bolaget. Avstämningsregistret består av avstämningskonton (4 kap. 1 och 2 §§ kontoföringslagen). Varje aktieägare skall ha sitt aktieinnehav i ett bolag registrerat på ett eller flera avstämningskonton såvida inte aktierna är förvaltarregistrerade. I det senare fallet är det i stället förvaltaren som skall ha ett eller flera avstämningskonton för de förvaltade aktierna (4 kap. 16 § och 3 kap. 8 § kontoföringslagen). En central värdepappersförvarare eller ett kontoförande institut skall genast registrera anmälningar om sådana förhållanden som skall framgå av avstämningsregistret och ange tidpunkten för registreringen. När samtliga villkor för slutlig registrering är uppfyllda skall registrering ske på ett avstämningskonto (5 kap. 1 §). Exempelvis skall således en anmälan om överlåtelse av aktierna genast registreras. Det kan komma att förflyta någon tid från det att anmälan registrerats till dess att registrering på avstämningskonto sker. Rättsverkan av en registrering inträder emellertid normalt redan då anmälan registreras (6 kap. kontoföringslagen).

Registreringsåtgärderna vidtas således av den centrala värdepappersförvararen eller för dennes räkning av ett s.k. kontoförande institut. Det är emellertid alltid den centrala värdepappersförvararen som ansvarar för avstämningsregistren och det är även denne som avgör vem som har rätt att vara kontoförande institut (3 kap. 1 § kontoföringslagen). I dag är det huvudsakligen värdepappersinstitut som är verk samma som kontoförande institut.

Så snart någon antecknas som aktieägare på ett avstämningskonto skall han även föras in som ägare i aktieboken (3 kap. 7 § ABL). Den som är antecknad på ett avstämningskonto som ägare till en aktie är vidare, med de begränsningar som framgår av kontot, behörig att förfoga över aktien (6 kap. 1 § kontoföringslagen).

Förvaltarregistrering

Om en aktieägare i ett avstämningsbolag har lämnat sina aktier till någon annan för förvaltning, kan förvaltaren på aktieägarens uppdrag föras in i aktieboken i stället för aktieägaren (3 kap. 10 § ABL).

I den tidigare gällande ordningen var det Finansinspektionen som gav tillstånd till registrering som förvaltare. Enligt den nya lagen om

kontoföring av finansiella instrument är det i stället den centrala värdepappersförvararen som kan lämna medgivande till registrering som förvaltare. Sådant medgivande kan lämnas till sådana juridiska personer som kan bli kontoförande institut för annans räkning, dvs bl.a. svenska och utländska clearingorganisationer, centrala värdepappersförvarare, värdepappersinstitut och utländska företag som i sitt hemland får driva verksamhet som är jämförbar med central kontoföring eller värdepappersrörelse (3 kap. 2 och 7 §§ kontoföringslagen).

Vid förvaltarregistrering är det således förvaltaren som skall ha de förvaltade aktierna registrerade på avstämningskonto. Aktier som tillhör flera olika aktieägare i ett bolag kan därvid vara registrerade på samma konto (3 kap. 8 § kontoföringslagen). Om den som äger de förvaltarregistrerade aktierna vill delta i bolagsstämma och utöva sin rösträtt kan han tillfälligt föras in i aktieboken (3 kap.10 a § ABL).

Vid förvaltarregistrering skall vissa uppgifter som enligt kupongskattelagen annars åvilar central värdepappersförvarare, t.ex. att innehålla och inbetala kupongskatt, i stället fullgöras av förvaltaren (12 § KupL).

Värdepappersfonder

Värdepappersfondernas verksamhet regleras i lagen (1990:1114) om värdepappersfonder.

Värdepappersfonderna förvaltas av s.k. fondbolag. Dessa är svenska aktiebolag som fått särskilt tillstånd av Finansinspektionen att utöva fondverksamhet. Inspektionen kan ge även utländska fondföretag tillstånd att driva fondverksamhet här i landet.

För varje värdepappersfond skall det finnas ett s.k. förvaringsinstitut. Förvaringsinstitutet, som skall vara en bank eller annat kreditinstitut, verkställer fondbolagets beslut och sköter värdepappersfondens tillgångar. Alla fondbolag skall föra eller låta föra register över samtliga innehavare av andelar i fonden.

De uppgifter som central värdepappersförvarare enligt kupongskattelagen skall utföra vid utdelning i avstämningsbolag ligger vid utdelning på andel i värdepappersfond i stället på förvaringsinstitutet (12 § KupL).

Andra aktiebolag än avstämningsbolag.

Andra aktiebolag än avstämningsbolag och fondbolag kallas ofta för kupongbolag eftersom de, åtminstone i teorin, fortfarande tillämpar ett system med aktieutdelning mot företeende av utdelningskuponger.

2.3 Skattskyldighet

Allmänt

Det är den utdelningsberättigade som under de i 4 § KupL angivna förutsättningarna är skyldig att betala kupongskatt. Med den utdelningsberättigade avses, enligt 2 § KupL, den som är berättigad att lyfta utdelning för egen del vid utdelningstillfället.

Skattskyldighet föreligger i första hand för utdelningsberättigad som skatterättsligt inte anses bosatt eller hemmahörande i Sverige. För denna kategori skattskyldiga ersätter kupongskatten såväl den statliga inkomstskatten som den statliga förmögenhetsskatten.

Skattskyldighet för dem som inte är bosatta eller hemmahörande i Sverige

En fysisk person som vid utdelningstillfället inte är bosatt eller stadigvarande vistas här i landet är skattskyldig enligt kupongskattelagen. Vid bedömningen av skattskyldigheten tillämpas samma bosättningsbegrepp som gäller vid inkomsttaxeringen. Den som flyttat ut från Sverige men som på grund av väsentlig anknytning hit anses obegränsat skattskyldig i Sverige är alltså inte skyldig att betala kupongskatt.

En svensk medborgare, som tillhör en svensk beskickning hos en utländsk makt, svensk permanent delegation hos mellanstatlig organisation eller ett lönat svenskt konsulat eller beskickningens, delegationens eller konsulatets betjäning och som på grund av sin tjänst varit bosatt utomlands, behandlas, enligt 17 § lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt (SIL), i beskattningshänseende som bosatt här i landet och är därmed inte skattskyldig enligt kupongskattelagen. Detsamma gäller sådan persons make samt barn under 18 år, om de har varit svenska medborgare och har bott hos honom.

Person som tillhört främmande makts beskickning eller lönade konsulat här i landet eller beskickningens eller konsulatets betjäning och som inte har varit svensk medborgare och inte heller bosatt här när han kom att tillhöra beskickningen, konsulatet eller dess betjäning, anses i beskattningshänseende inte ha varit bosatt i Sverige (18 § 1 mom. SIL). Sådana personer har emellertid uttryckligen undantagits från skattskyldighet i kupongskattelagen (4 § fjärde stycket KupL). Detsamma gäller en sådan persons make, barn under 18 år och enskilda tjänare, om de har bott hos honom och inte har varit svenska medborgare.

Även dödsbon efter personer som vid sitt frånfalle inte var bosatta eller stadigvarande vistades här i landet är skattskyldiga till kupongskatt. I syfte att förhindra svensk dubbelbeskattning av utdelning från utländskt dödsbo föreskrivs i 7 § 9 mom. SIL att en i Sverige bosatt delägare i utländskt dödsbo är skattebefriad för utdelad inkomst för vilken dödsboet är skyldigt att betala inkomstskatt här. Kupongskatt räknas emellertid i detta fall inte som inkomstskatt (jfr RSV/FB Dt 1985:13).

Utländska juridiska personer är skattskyldiga enligt kupongskattelagen. Skattskyldighet föreligger dock inte för sådan utdelning som är hänförlig till inkomst av näringsverksamhet som bedrivits från fast driftställe här i landet. För sådan inkomst föreligger i stället skattskyldighet till inkomstskatt.

En utländsk juridisk person är inte heller skattskyldig till kupongskatt för den del av utdelningen som enligt punkt 10 andra stycket av anvisningarna till 53 § kommunalskattelagen (1928:370, KL) har beskattats hos delägarna. Skattskyldighet föreligger alltså endast till den del en delägare inte har beskattats löpande för den utländska personens vinst. Kupongskatt tas emellertid ut vid utdelningstillfället och bör därför innehållas fram till dess att delägaren taxerats för utdelningen. Därefter får den utländska juridiska personen begära återbetalning av skatten. Beteckningen utländsk juridisk person definieras i 16 § 2 mom. SIL.

Handelsbolag, europeisk ekonomisk intressegruppering, kommanditbolag och rederi är skattskyldigt till kupongskatt för den del av utdelningen som inte är hänförlig till inkomst av näringsverksamhet som bedrivits från fast driftställe här i landet och som belöper på delägare som inte är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige (4 § andra stycket KupL). Motsvarande gäller vid samäganderätt, t.ex. om flera personer gemensamt äger vissa aktier eller har rätt till viss utdelning. Kupongskatt skall då betalas på den del av utdelningen som belöper på delägare som är bosatt utomlands.

Slutligen föreligger inte heller skattskyldighet till kupongskatt för en juridisk person i en främmande stat som är medlem i EU om den innehar

25 procent eller mer av andelskapitalet i det utdelande bolaget och uppfyller villkoren i artikel 2 rådets direktiv 90/435/EEG av den 23 juli 1990 om en gemensam ordning för beskattning avseende moder- och dotterbolag i olika medlemsstater.

Skatteflyktsregeln

Enligt 4 § tredje stycket KupL föreligger skattskyldighet också för utdelningsberättigad, som innehar aktie under sådana förhållanden, att annan därigenom obehörigen bereds förmån vid taxeringen till inkomstskatt eller vinner befrielse från kupongskatt. Denna bestämmelse, som även kallas bulvanregeln, innebär bl.a. att kupongskatt under de angivna förutsättningarna kan tas ut även på utdelning till den som är bosatt i Sverige. Utdelningen träffas i sådant fall av såväl kupongskatt som statlig inkomstskatt. Den dubbelbeskattning som härigenom inträffar är avsiktlig och har till syfte att hindra att beskattningsbestämmelserna kringgås.

Skatteflyktsregeln behandlas i kap. 6.

2.4 Skattepliktiga betalningar

2.4.1 Utdelning

Kupongskatt tas ut på utdelning på aktie i svenskt aktiebolag och utdelning på andel i svensk värdepappersfond.

Med utdelning på aktie i svenskt aktiebolag avses utdelningar såväl enligt aktiebolagslagen som enligt försäkringsrörelselagen.

Termen utdelning finns inte definierad i skattelagstiftningen men har i skatterättslig praxis grundats på regleringen i aktiebolagslagen. De grundläggande bestämmelserna om i vilka fall vederlagsfria utbetalningar kan göras till aktieägare finns i 12 kap. 1 § ABL. Utbetalning i annan form än utdelning får förekomma endast vid nedsättning av aktiekapitalet, reservfonden eller överkursfonden eller vid likvidation av bolaget.

Med utdelning avses inte bara utbetalningar i pengar utan även överföring av annan egendom. Alla förmåner som en aktieägare i denna egenskap erhåller från bolaget och som innebär en slags förmögenhetsöverföring till aktieägarens fördel skall i princip beskattas som utdelning. Så är t.ex. fallet då bolaget låter aktieägaren förvärva egendom mot ett vederlag som understiger marknadsmässigt pris.

Utdelning i annat än pengar behandlas i kap. 5.

Utbetalningar som jämföras med utdelning

Kupongskattelagens utdelningsbegrepp är vidare än vad som följer av aktiebolagslagen. I kupongskattehänseende jämföras således följande utbetalningar till aktieägarna med utdelning (2 § KupL).

- utbetalning till aktieägare enligt 12 kap. 1 § ABL och 12 kap. 1 § försäkringsrörelselagen vid nedsättning av aktiekapitalet eller reservfonden eller vid bolagets likvidation,
- utbetalning av fusionsvederlag vid fusioner mellan fristående aktiebolag enligt 14 kap. 1 § ABL eller försäkringsaktiebolag enligt 15 a kap. 1 § försäkringsrörelselagen, dvs. utbetalning enligt 14 kap. 20 § ABL eller 15 a kap. 16 § försäkringsrörelselagen.

Av 27 § andra stycket KupL framgår att det föreligger rätt till återbetalning av sådan kupongskatt som betalats när en aktie har förlorat sitt värde till följd av att bolaget upplösts genom likvidation eller genom fusion enligt 14 kap. 1 § ABL eller 11 kap. 1 § bankaktiebolagslagen (1987:618), under förutsättning att bolagets upplösning skett inom ett år efter det att utbetalningen av utskiftat belopp till aktieägaren blivit tillgänglig för lyftning. Underlaget för beräkning av kupongskatt skall i sådant fall minskas med ett belopp motsvarande aktieägarens anskaffningskostnad för aktien. I detta sammanhang bör anmärkas att bankaktiebolagslagen har upphört att gälla från och med den 1 januari 1999. Lagen tillämpas dock beträffande registrering och verkställande av bolagsstämmebeslut eller beslut av styrelsen före detta datum. Likaså skall ett beslut om likvidation som fattats före den 1 januari 1999 handläggas enligt äldre bestämmelser.

Fusioner mellan moderbolag och helägt dotterbolag enligt 14 kap. 22 § ABL eller 15 kap. 8 § försäkringsrörelselagen omfattas inte av bestämmelserna i 2 § KupL. Sådana fusioner kan således ske utan kupongskattmässiga konsekvenser för aktieägarna.

Vi har inte närmare behandlat frågan om hur beskattning av utskiftning skall ske i det av oss föreslagna nya systemet, se vidare om anledningen till detta i avsnitt 2.10.4.

2.4.2 Undantag från kupongskatteplikt

Lex ASEA

Enligt 3 § 7 a mom. SIL (Lex ASEA) råder under vissa förutsättningar skattefrihet för utdelning i form av aktier i annat bolag. Genom en hänvisning i 1 § KupL till nämnda föreskrifter har sådan utdelning fritagits även från kupongskattskyldighet. Tillämpningsområdet för Lex ASEA har utvidgats genom lagstiftning som trädde i kraft den 1 januari 1999 (se prop. 1998/99:15).

Skattefriheten för mottagen utdelning gäller i de fall ett moderbolag till sina aktieägare delar ut samtliga aktier i ett dotterföretag som är ett svenskt aktiebolag eller ett utländskt bolag. Härigenom möjliggörs för ett bolag att utan skattekonsekvenser för aktieägarna omstrukturera verksamheten genom att dela upp den i mindre enheter, s.k. fission. För skattefrihet krävs bl.a. att det utdelande moderföretaget skall vara ett svenskt aktiebolag vars aktier är marknadsnoterade och att dotterföretagets verksamhet till huvudsaklig del består av rörelse.

Skattefrihet för mottagen utdelning föreligger för såväl fysiska som juridiska personer och även i de fall där investmentföretag eller värdepappersfonder är mottagare av utdelningen.

Mottagaren av utdelningen behöver inte vara den som är ägare till själva aktierna i det utdelande moderbolaget. Den utdelningsberättigade kan antingen ha förvärvat enbart rätten till utdelningen eller ha överlåtit aktierna i det utdelande bolaget men behållit rätten till utdelningen (jfr dock vad lagrådet uttalar om bl.a. det s.k. splittringsförbudet i prop. 1993/94:50, s. 434).

För skattefrihet skall slutligen utdelningen lämnas utan krav på motprestation/ersättning. Exempelvis föreligger inte skattefrihet vid utdelning av inköpsrätter som berättigar aktieägaren att köpa aktierna till underpris.

2.4.3 Tidpunkten för skattskyldighetens inträde

I kupongskattelagen anges inte uttryckligen när skattskyldigheten för uppburen utdelning inträder. I praktiken har emellertid skattskyldigheten ansetts inträda vid utdelningstillfället. Med utdelningstillfälle avses, enligt 2 § KupL, dagen för avstämning vid utdelning från av-

stämningsbolag och den dag då utdelningen blir tillgänglig för lyftning vid utdelning från andra aktiebolag eller värdepappersfonder.

Ett beslut om utdelning fattas vid ordinarie bolagsstämma (9 kap. 5 § ABL). Vid stämman förs protokoll och stämmans beslut införs i detta (9 kap. 11 § ABL). Om något datum för när utdelning skall vara tillgänglig för lyftning inte har fastställts, skall utdelningstillfället anses vara den dag då bolagsstämman fattat beslut om utdelning (3 § KupL). Om utdelning från annat aktiebolag än avstämningsbolag skall tillgodoföras den utdelningsberättigade på annat sätt än genom utbetalning av utdelat belopp, anses utdelningen ha blivit tillgänglig för lyftning omedelbart efter det att beslut om utdelningen fattats, dvs. på bolagsstämman (3 § KupL).

Frågan om skattskyldighetens inträde behandlas i avsnitt 5.4.3.

2.5 Beslutande myndighet

Enligt 6 § första stycket KupL handläggs ärenden om kupongskatt av Skattemyndigheten i Gävle. Det är Särskilda skattekontoret i Ludvika som hanterar skatten. Emellertid är det Riksskatteverket som, enligt 6 § andra stycket KupL, leder och har det övergripande ansvaret för skatteförvaltningens verksamhet enligt lagen.

2.6 Skatteavtal

Enligt kupongskattelagen skall kupongskatt tas ut med 30 procent av utdelningens bruttobelopp. I flertalet av de skatteavtal som Sverige ingått har emellertid beskattningsanspråket begränsats. I vissa situationer medges till och med hel skattebefrielse.

Nedsättning av kupongskatten sker antingen direkt vid utbetalningstillfället (direktnedsättning) eller i efterhand efter ansökan om återbetalning. Direktnedsättning av kupongskatten kan dock inte ske för utdelningsberättigade som har skatterättsligt hemvist i Schweiz. De är i stället hänvisade till att ansöka om återbetalning av kupongskatten.

Direktnedsättning

Vid utdelning i avstämningsbolag och från värdepappersfonder tillämpar den centrala värdepappersförvararen, förvaltaren eller förvaringsinstitutet direktnedsättning med stöd av 3 § KupF om det av tillgängliga

registeruppgifter framgår att den utdelningsberättigade enligt tillämpligt skatteavtal har hemvist i det uppgivna landet.

För direktnedläggning i andra aktiebolag krävs att utbetalaren ser till att den utdelningsberättigade lämnar intyg om sitt hemvist. Hemvistintyg skall vara utfärdat av myndighet eller bank i hemvistlandet.

I 3 § KupF finns också bestämmelser om att direktnedläggning kan ske även vid utbetalning av utdelning till utländsk förvaltare som har särskilt tillstånd att införas i aktiebok under förutsättning att förvaltaren skriftligen förbundit sig att uppfylla vissa förpliktelser gentemot VPC. Enligt bestämmelsen får VPC då vid utbetalningen innehålla kupongskatt efter den högsta skattesats som gäller enligt skatteavtalet med det land där förvaltaren är hemmahörande. Reglerna om särskilt tillstånd att införas i aktiebok har emellertid slopats och kupongskatteförordningens bestämmelser i dessa delar saknar således aktualitet.

Riksskatteverket har meddelat anvisningar om direktnedläggning av kupongskatt med intyg om hemvist (RSV Dt 1975:8).

Direktnedläggning behandlas vidare i kap. 4.

Vissa genom avtal skattebefriade subjekt

Enligt artikel 10 p. 9 i skatteavtalet mellan de nordiska länderna (SFS 1996:1512) kan de behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna, för Sveriges del Riksskatteverket, träffa överenskommelse om att vissa institutioner med välgörande eller annat allmännyttigt ändamål skall vara befriade från skatt på utdelning.

Av lagen (1976:661) om immunitet och privilegier i vissa fall framgår att vissa internationella organ samt sådana stiftelser och fonder som förvaltas eller kontrolleras av dem, i enlighet med av Sverige biträdda konventioner åtnjuter vissa privilegier, bl.a. skattefrihet i vissa fall. Vilka organ som omfattas och vilka avtal och stadgar som är i kraft i förhållande till Sverige framgår av dels bilaga till lagen, dels tillkännagivandet (1987:342) av vissa uppgifter om överenskommelser som avses i 4 § lagen (1976:661) om immunitet och privilegier i vissa fall och dels kungörelsen (1974:122) om immunitet och privilegier för vissa konsulat m.m.

2.7 Beskattningsförfarandet

2.7.1 Skatteavdrag

Utdelning i avstämningsbolag betalas ut av den centrala värdepappersförvararen antingen direkt om den utdelningsberättigade är registrerad hos denne, eller indirekt via en förvaltare om aktierna är förvaltarregistrerade. Det ankommer på central värdepappersförvarare eller förvaltare att göra skatteavdrag för kupongskatt vid varje utbetalning av utdelning.

Den utdelningsberättigade är skyldig att skriftligen lämna den centrala värdepappersförvararen eller förvaltaren de uppgifter som behövs för att bedöma om han är skattskyldig till kupongskatt eller inte. Om det inte klart framgår av tillgängliga uppgifter att skattskyldighet inte föreligger innehålls kupongskatt i samband med att utdelningen betalas ut eller gottskrivs den utdelningsberättigades konto (7 § respektive 12 § KupL).

Ett förvaringsinstitut är på motsvarande sätt skyldigt att göra skatteavdrag vid utbetalning av utdelning på andel i värdepappersfond (12 § KupL).

Utdelning i andra aktiebolag än avstämningsbolag betalas vanligen ut direkt från bolaget eller via en bank. Den som uppbär utdelningen eller dennes ombud skall i samband med utdelningen på särskild blankett lämna uppgifter till ledning för bedömningen av om den utdelningsberättigade är skattskyldig till kupongskatt eller inkomstskatt (3 kap. 28 § LSK). Kupongskatt skall alltid innehållas vid utbetalning av utdelning i utlandet (14 § tredje stycket KupL).

2.7.2 Redovisning

Avstämningsbolag

Av 8 § KupL framgår att den centrala värdepappersförvararen skall lämna redovisning av utbetald utdelning och innehållen kupongskatt senast fyra månader efter avstämningsdagen. Vid förvaltarregistrering gäller, enligt 12 § KupL, motsvarande för förvaltaren. Förvaltaren bör samordna sin redovisning med den som den centrala värdepappersförvararen lämnar så att redovisningarna till skattemyndigheten omfattar

samma period. Totalsumman av den redovisade utdelningen skall stämma överens med det belopp som den centrala värdepappersförvararen har betalat ut till förvaltaren.

De utdelningsbetalningar som görs efter central värdepappersförvarares och förvaltares ordinarie redovisning bör årligen efterredovisas senast den 31 december. Vid denna efterredovisning redovisas nettot av mottagen utdelning. Därvid skall även utdelning som inte har belastats med kupongskatt redovisas. Ett eventuellt överskott, som inom tre månader efter avstämningsdagen inte kunnat placeras, skall returneras till den centrala värdepappersförvararen som returregistrerar beloppet. Utdelningar får alltså inte omföras direkt mellan förvaltare.

Värdepappersfonder

I fråga om redovisning av utdelning på andelar i värdepappersfonder som förvaltas av registrerande fondbolag ligger redovisningsskyldigheten på förvaringsinstitutet. Samma bestämmelser som gäller för avstämningsbolag skall tillämpas (12 § jämförd med 8 § KupL).

Förvaringsinstitutet skall lämna endast en totalredovisning per utdelande värdepappersfond. Redovisningen skall åtföljas av utdelningsuppgifter avseende varje land för sig. Om utdelning på grund av bristande uppgifter om den utdelningsberättigade inte har kunnat utbetalas inom förvaringsinstitutets ordinarie redovisningstid, skall efterredovisning av utdelningen ske när den utbetalas.

Andra aktiebolag än avstämningsbolag

Andra aktiebolag än avstämningsbolag som lämnat utdelning är alltid redovisningsskyldiga. Redovisning måste således lämnas även om kupongskatt inte skall betalas.

Uppgifter om utdelning och kupongskatt skall redovisas senast fyra månader efter utdelningstillfället. Om utdelningstillfället infaller efter den 15 september skall redovisningen alltid lämnas senast den 15 januari påföljande år (15 § KupL). Ett bolag som under något av de två föregående åren beslutat om utdelning får i februari en förtryckt redovisningsblankett.

Redovisningen skall följas av de av utdelningsmottagarna ifyllda blanketterna för utdelning på svenska aktier/andelar utan avdrag för kupongskatt respektive för utdelning på svenska aktier/andelar med avdrag för kupongskatt. Bolaget skall, även när utdelningen utbetalats genom någon annan än bolaget, kontrollera att fullständiga och riktiga

uppgifter lämnats samt göra de kompletteringar och rättelser som behövs.

Kupongskatt med 30 procent skall redovisas och inbetalas även på sådan utdelning som vid redovisningstillfället ännu inte har betalats ut och för vilken utdelningsuppgifter således ännu inte kommit in, liksom på sådan utdelning för vilken ofullständiga uppgifter kommit in (15 § KupL). Möjlighet till efterredovisning saknas.

Utbetalas utdelning efter det att bolaget har redovisat och betalat in kupongskatt till skattemyndigheten, kan bolaget begära återbetalning av kupongskatt som belöper på sådan utdelning för vilken skattskyldighet inte förelegat (16 § KupL). Återbetalning sker inte beträffande utdelning som varit tillgänglig för lyftning tidigare än fem år före det kalenderår då uppgifter enligt fastställt formulär lämnats till skattemyndigheten.

Enligt 18 § KupL skall aktiebolag inom en månad efter utdelningstillfället sända bestyrkt avskrift av beslutet om utdelning till registreringsmyndigheten, dvs. Patent- och registreringsverket. Uppgifterna vidarebefordras till beskattningsmyndigheten, som därigenom får kännedom om att utdelning skett.

2.7.3 Övrigt om förfarandet

Skatteinbetalning

Kupongskatt skall betalas in till beskattningsmyndighetens postgirokonto senast samma dag som redovisningen senast skall lämnas (8 och 15 §§ KupL).

Om en del av utdelningsbeloppet inte har kunnat utbetalats till följd av bristande uppgifter om den utdelningsberättigade, behöver kupongskatt på denna del inte betalas vid det ordinarie redovisningstillfället i fråga om utdelning i avstämningsbolag eller värdepappersfond. Skatten skall i stället betalas in senast den 31 december det år då utdelningen har kunnat betalas ut, dock senast vid utgången av det femte kalenderåret efter året för utdelningstillfället (8 § första stycket 3 och tredje stycket KupL).

Motsvarande möjlighet till efterredovisning saknas för andra aktiebolag än avstämningsbolag.

Anstånd

Skattemyndigheten kan, efter ansökan, medge anstånd med att lämna redovisning och att betala in kupongskatt (20 § KupL). Anstånd kan medges om ytterligare tid behövs med hänsyn till redovisningens omfattning eller av andra särskilda skäl. En ansökan om anstånd skall vara skriftlig och ha kommit in till skattemyndigheten senast den dag då redovisningen skall lämnas.

Återbetalning

Om utdelning för vilken skattskyldighet till kupongskatt inte föreligger betalas ut efter det att kupongskatt redovisats och betalats in till skattemyndigheten kan central värdepappersförvarare/förvaltare, förvaringsinstitut eller annat aktiebolag än avstämningsbolag begära återbetalning av för mycket inbetald skatt (9 och 16 §§ KupL).

Även den utdelningsberättigade kan enligt 27 § KupL begära återbetalning av för mycket innehållen skatt. Kupongskatt kan t.ex. ha innehållits med högre belopp än vad som skulle betalas enligt ett tillämpligt skatteavtal. Ett beslut om återbetalning får, i förekommande fall, anstå till dess att frågan om skattskyldighet för utdelningen enligt lagen om statlig inkomstskatt slutligen prövats.

Rätt till återbetalning finns också om en aktie har förlorat sitt värde till följd av att bolaget upplösts genom likvidation eller genom fusion om upplösningen skett inom ett år efter det att utskiftning skett till aktieägarna. Underlaget för kupongskatt skall då minskas med ett belopp motsvarande aktieägarens anskaffningskostnad för aktien.

En ansökan om återbetalning skall göras skriftligen hos skattemyndigheten senast vid utgången av femte kalenderåret efter utdelningstillfället.

Dröjsmålsavgift och indrivning

Om kupongskatt inte betalas in i rätt tid skall dröjsmålsavgift betalas. Avgiften beräknas enligt reglerna i lagen (1997:484) om dröjsmålsavgift. Skattemyndigheten får medge befrielse helt eller delvis från skyldigheten att betala dröjsmålsavgift, om det finns särskilda skäl.

Skattemyndigheten skall förelägga den som inte betalat in kupongskatt i rätt tid att fullgöra sin betalningsskyldighet. Följs inte före-

läggandet kan skattemyndigheten förordna om indrivning av det obetalda kupongskattebeloppet och dröjsmålsavgiften (22 § KupL).

Överklagande

Bestämmelser om rätt att överklaga beslut enligt kupongskattelagen finns i 29, 30 och 30 a §§ KupL.

Skattemyndighetens beslut enligt kupongskattelagen får, förutom beträffande vite, överklagas till länsrätten av den som beslutet rör och av Riksskatteverket. Länsrättens beslut får överklagas till kammarrätten. Överklagandet skall i båda fallen ha kommit in inom två månader från den dag då den klaganden fick del av det överklagade beslutet. Beslut av Särskilda skattekontoret överklagas till Länsrätten i Dalarnas län, vilkens beslut i sin tur kan överklagas hos Kammarrätten i Sundsvall.

Skyldigheten att betala skattebeloppet påverkas inte av om skattebeslutet överklagas.

Sanktioner

Genom ändringar i kupongskattelagen, som trätt i kraft den 1 juli 1996, har de straffrättsliga bestämmelser som tidigare fanns i lagen utmönstrats. Numera är i stället skattebrottslagens (1971:69) bestämmelser om skattebrott, skattebetalningsbrott och skatteredovisningsbrott tillämpliga beträffande kupongskatt.

2.8 Allmänt om utdelningsbeskattningen för personer som är obegränsat skattskyldiga i Sverige

Utdelningsbeskattningen för här i landet bosatta eller hemmahörande regleras, såvitt avser de materiella bestämmelserna, i lagen om statlig inkomstskatt.

I fråga om förfarandet tillämpas, i likhet med vad som gäller för kupongskatten, delvis olika ordningar beroende på om det utdelande bolaget är avstämningsbolag eller annat aktiebolag. Av 5 kap. 1, 8 och 9 §§ SBL följer att den som till fysiska personer som är bosatta i Sverige eller dödsbon efter sådana personer betalar ut sådan utdelning som lämnas i pengar, och som kontrolluppgift skall lämnas för enligt 3 kap. 27 § LSK, är skyldig att göra skatteavdrag från utdelningen. Enligt den senare bestämmelsen skall, såvitt nu är av intresse, kontrolluppgift

lämnas av den som betalat ut utdelning på aktie i svenskt aktiebolag som är avstämningsbolag eller andel i svensk värdepappersfond. Systemet innebär således att den som är skyldig att lämna kontrolluppgift också är skyldig att göra skatteavdrag och betala in skatten i den ordning som föreskrivs i skattebetalningslagen. Såvitt avser utdelning från avstämningsbolag anses dessa skyldigheter ligga på central värdepappersförvarare eller, i förekommande fall, förvaltare.

Beträffande utdelning i andra aktiebolag än avstämningsbolag och fondbolag föreligger inte någon skyldighet att lämna kontrolluppgift och därmed inte heller någon skyldighet att göra skatteavdrag från utdelning före utbetalning. Däremot skall, enligt 3 kap. 28 § LSK, den som tar emot utdelningen lämna en särskild uppgift om den utdelningsberättigade till det utdelande bolaget när utdelningen tas emot. Särskild uppgift lämnas på blankett enligt fastställt formulär och avser bl.a. uppgifter till ledning för bedömandet av om den utdelningsberättigade är skattskyldig för statlig inkomstskatt eller kupongskatt (jfr 14 § KupL). Bolaget är därefter, enligt 3 kap. 30 § LSK, skyldigt att lämna inkomna uppgifter vidare till skattemyndigheten i den ordning som föreskrivs i kupongskattelagen (jfr 15 och 17 §§ KupL).

Möjlighet finns att få jämkning av det preliminära skatteuttaget på utdelning, något som kan aktualiseras bl.a. när den skattskyldige har räntekostnader. I första hand skall dock jämkning ske av den preliminära skatten på annat än kapitalinkomster. Endast i de fall en justering av avdraget för preliminär skatt på andra inkomster inte räcker till får jämkningen avse kapitalinkomster (jfr 8 kap. 29 § SBL och prop. 1996/97:100 s. 562). Sker jämkning av preliminär skatt på utdelning anges i jämningsbeslutet att preliminär skatt över huvud taget inte skall tas ut på utdelning från vissa värdepapper.

Enligt bestämmelserna i lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter är skattskyldig som fått utdelning för vilken kontrolluppgift inte lämnas skyldig att lämna självdeklaration (se bl.a. 2 kap. 4 § första stycket 3 LSK). Lämnas däremot kontrolluppgift på utdelning kan förhållandena vara sådana att den skattskyldige inte är deklarationskyldig (se bl.a. 3 kap. 27 § LSK) och taxering kan då ske enligt 3 kap. 3 § taxeringslagen (1990:324, TL).

Förfarandet för utdelningsbeskattningen av här i landet bosatta eller hemmahörande innefattar vidare bestämmelser om bl.a. omprövning och överklagande. Såvitt avser taxeringsförfarandet finns bestämmelserna i taxeringslagen.

2.9 Regleringen i några andra länder

I vårt arbete har vi översiktligt undersökt hur beskattningen av utdelning till utländska aktieägare regleras och hanteras i några andra länder, nämligen Danmark, Finland, Norge, Nederländerna, Luxemburg, Storbritannien och USA. Uppgifter om förhållandena i dessa länder har i första hand inhämtats från finansdepartementet eller skattemyndigheten i respektive land.

2.9.1 Danmark

Förfarandet

Vid utdelning från danska bolag till personer som inte är bosatta eller hör hemma i Danmark tas en definitiv källskatt ut. Vid utdelning till personer som är obegränsat skattskyldiga i Danmark dras i stället en preliminär skatt. Utdelningens bruttobelopp beskattas efter en skattesats om 25 procent.

Det är det utdelande bolaget som är skyldigt att innehålla och betala in skatten. I princip skall skatten betalas in när utdelningen blir tillgänglig för lyftning. I praktiken lämnas dock en tidsfrist om en månad för inbetalningen.

Utdelning som betalats till personer som är obegränsat skattskyldiga i Danmark ingår i den taxerade inkomsten. Den preliminära skatten avräknas därvid från den slutligt bestämda skatten. Om utdelning skett till personer som är begränsat skattskyldiga i Danmark och skatt innehållits med för högt belopp betalas den för mycket inbetalda skatten tillbaka efter ansökan.

Mot bakgrund av att det är det utdelande bolaget som är ansvarigt för innehållande och inbetalning av skatten tillämpas inte något särskilt förfarande i de fall aktierna ägs genom ett inhemskt eller utländskt institut. Det finns heller inte något särskilt förfarande i de fall där utdelningen hanteras av ett institut på uppdrag av ett annat.

Förfarandet är detsamma oavsett om det är fråga om små eller stora bolag.

Direktnedsättning och hemvistkontroll

Utbetalaren får göra skatteavdrag efter en lägre skattesats än 25 procent om det följer av bestämmelser i ett skatteavtal. Förutsättningen för att direktnedsättning skall kunna ske är dock att mottagaren kan uppvisa ett hemvistintyg.

Den skattskyldiges skatterättsliga hemvist bestäms annars av dansk skattemyndighet först efter förfrågan i samband med återbetalningsärenden. I de flesta fall är det den utdelningsberättigade som lämnar erforderlig information för att bestämma hemvistet.

Sakutdelning

Sakutdelning av fondaktier är skattefri. Utdelning av aktier eller optioner i andra bolag beskattas som kontantutdelning. De utdelade instrumenten värderas normalt till marknadsvärdet vid utdelningstillfället. Under vissa förutsättningar kan dock värdet i stället bestämmas med utgångspunkt i ett genomsnittligt värde beräknat på en viss period, t.ex. kalenderår.

Sakutdelning ges samma värde vid beräkningen av källskatt som vid inkomsttaxeringen.

Skatteflykt

Danmark har inte några skatteflyktsbestämmelser avseende skatt på utdelning till begränsat skattskyldiga i den interna skattelagstiftningen.

2.9.2 Finland

Förfarandet

Finland tar ut en definitiv källskatt om 28 procent på utdelning till personer som är begränsat skattskyldiga. Det är bruttoutdelningen som beskattas.

Utbetalaren av utdelningen är ansvarig för att innehålla och inbetala skatten. Skatten dras av när utdelningen betalas ut till mottagaren och skall betalas in senast den 10:e i månaden efter den månad då den skulle ha innehållits.

Systemet för innehållande och betalning av skatt vid utdelning till begränsat skattskyldiga är samordnat med det system som gäller för beskattning av utdelning till obegränsat skattskyldiga.

Om för mycket skatt innehållits har utbetalaren möjlighet att justera skatteavdraget under samma kalenderår som skatten innehölls. Är en sådan justering inte möjlig kan den utdelningsberättigade ansöka om återbetalning av för mycket inbetald skatt. Om i stället för litet eller ingen skatt inbetalts är utbetalaren skyldig att betala det som fattas.

Utdelningsskatten hanteras av den lokala/regionala skattemyndigheten i Uusimaa och förfarandet är detsamma oavsett om det är fråga om små eller stora bolag.

Direktnedläggning och hemvistkontroll

Direktnedläggning är tillåten under förutsättning att utbetalaren har tillgång till uppgifter om den utdelningsberättigades namn, adress i hemlandet och födelsedatum. Om utbetalaren vill ha bevis på var den utdelningsberättigade har sitt hemvist kan han be mottagaren att uppvisa ett "withholding tax card" utfärdat av finsk skattemyndighet. Normalt behöver dock inte något sådant kort/intyg uppvisas.

I de fall ett utländskt institut agerar som mottagare av utdelningen för någon annans räkning använder utbetalaren i praktiken normalt den skattesats som följer av skatteavtalet med det land där det utländska institutet har sitt hemvist.

Sakutdelning

Finland saknar särskilda regler för beskattning av sakutdelning. Beskattning torde dock ske efter marknadsvärdet på den utdelade egendomen.

Skatteflykt

De finska interna skatteflyktsreglerna gäller även beträffande källskatten på utdelning.

2.9.3 Norge

Förfarandet

Vid utdelning till begränsat skattskyldiga tas källskatt ut efter en skattesats om 25 procent eller den lägre skattesats som följer av skatteavtal med det land där den som äger rätten till utdelningen är bosatt. Det dras

inte någon preliminär skatt när utdelning betalas ut till aktieägare som är bosatta i Norge.

Det är det utdelande bolaget som är ansvarigt för innehållande och betalning av skatten. Skatteavdrag skall göras vid den tidpunkt då utdelningen blir tillgänglig för lyftning och betalas in vid den första därefter följande ordinarie skattebetalningsdagen. Den innehållna skatten skall betalas in till "kommunekasseren" i den kommun där bolaget har sitt kontor eller där styrelsen har sitt säte. I de bolag som är registrerade hos VPS (den norska motsvarigheten till VPC) gör VPS beräkningen av utdelningsbeloppet och källskatten.

Bolaget skall senast den 1 mars året efter det år då utdelningen ägde rum sända in underlaget för beräkningen av källskatten till "ligningskontoret". Uppgifter skall lämnas om varje enskild utländsk aktieägare. För bolag som är registrerade hos VPS lämnas nämnda uppgifter i stället av VPS. Efter en jämförelse mellan den på grundval av inkomna uppgifter beräknade skatten och den skatt som betalats in får bolaget antingen tillbaka för mycket inbetald skatt eller krav om inbetalning resterande belopp.

Om det senare visar sig att beräkningen av källskatten är felaktig kan ändring ske samma regler som gäller för ändring av taxering.

Direktnedläggning och hemvistkontroll

Det är den fysiska eller juridiska person som äger rätten till utdelningen vid den tidpunkt då beslutet om utdelning fattas som är skattskyldig. Om någon annan än den verkliga ägaren är registrerad hos VPS skall skatt innehållas med 25 procent. Ett utländskt institut kan dock medges tillstånd att skatteavdrag under vissa förutsättningar får göras efter en lägre skattesats. Om den verkliga ägaren är direktregistrerad hos VPS kan den lägre skattesats som följer av ett skatteavtal användas.

Den adress som är registrerad hos VPS är avgörande för om den registrerade behandlas som begränsat eller obegränsat skattskyldig. Registreringen görs av den norska kontoföraren. Om aktieägaren faktiskt vistas i ett land men är skattemässigt bosatt i ett annat kan upplysningar om bägge länderna registreras hos VPS. I dessa fall är det den skattemässiga bosättningen som är avgörande för vilken källskatt som skall dras. Det finns inte några särskilda regler för hur kontoförarna skall försäkra sig om att upplysningarna är korrekta.

Om det vid en efterföljande kontroll visar sig att för litet skatt dragits är det norska bolag som betalat ut utdelningen ansvarigt gentemot skattemyndigheterna.

I de fall ett utländskt institut utnyttjar ett tillstånd att skatteavdrag får göras med en lägre skattesats än 25 procent skall institutet före utbetalningen sörja för att korrekt antal aktier står registrerade på de olika konton som institutet har hos VPS (normalt ett för varje skattesats). Det finns inte några särskilda regler eller anvisningar för hur det utländska institutet skall försäkra sig om att den verkliga ägaren har rätt till tillämpning av en viss källskattesats.

Sakutdelning

Sakutdelning beskattas på samma sätt som utdelning i kontanter och värderas därvid till marknadsvärdet.

Skatteflykt

Det finns inte några interna norska regler om skatteflykt på detta område.

2.9.4 Nederländerna

Förfarandet

Nederländerna har en definitiv källskatt på utdelning. Beskattningen sker av bruttoutdelningen. När mottagaren av utdelningen skall inkomst-taxeras fungerar skatteavdraget som en preliminär skatt. Skattesatsen är 25 procent.

Det bolag som delar ut utdelning är ansvarigt för att skatten betalas in till skattemyndigheten senast en månad efter den dag utdelningen blev tillgänglig för lyftning. Såvitt gäller utdelning till obegränsat skattskyldiga innebär detta att utdelningen betalas ut till dem med 75 procent av bruttobeloppet. Den avdragna skatten får sedan räknas av mot den slutliga skatten vid den årliga taxeringen. Även vid utdelning till personer med hemvist i ett land som saknar skatteavtal med Nederländerna innehålls skatten med 25 procent innan utdelningen betalas ut. För personer med hemvist i ett avtalsslutande land är förfarandet dock annorlunda. För dessa finns det möjlighet att erhålla utdelningen med skatteavdrag efter den lägre skattesats som följer av ett tillämpligt skatteavtal.

Det utdelande bolaget skall även lämna in en deklaration avseende utdelningsskatten. Om denna deklaration befinns felaktig och skatt har

dragits med för lågt belopp fattas ett beslut om tillkommande skatt. Sådan skatt skall normalt betalas av det utdelande bolaget. Denna ytterligare beskattning kan i stället drabba den som har rätt till utdelningen om det är denne som har orsakat felaktigheten. Beslut om utdelningsskatt kan omprövas fram till utgången av det femte året efter det år då utdelningen betalades ut.

Det finns inte några skillnader i förfarandet för små och stora bolag.

Direktnedsättning och hemvistkontroll

Förfarandet för hur begränsat skattskyldiga skall kunna få nedsättning av utdelningsskatten regleras i tillämpningsföreskrifter till skatteavtalen.

För rätt till direktnedsättning av utdelningsskatten skall den som har rätt till utdelningen på särskild blankett lämna uppgift om namn, adress och vissa detaljer om utdelningen samt sådana upplysningar som visar att han uppfyller de förutsättningar som angivits i tillämpligt skatteavtal. På blanketten skall vidare skattemyndigheten i den utdelningsberättigades hemland intyga att sökanden har hemvist i det landet enligt tillämpligt skatteavtal.

Under förutsättning att den som har rätt till utdelningen lämnar nämnda blankett när han lyfter utdelningen har utbetalaren, t.ex. en bank eller en annan mellanman, rätt att betala ut utdelningen efter avdrag för den lägre skattesats som följer av tillämpligt skatteavtal. De inlämnade blanketterna sänds av utbetalaren till det utdelande bolaget. Därefter betalar bolaget utbetalaren det belopp som i praktiken har betalats ut, dvs. normalt 85 procent av bruttoutdelningen. Bolaget lämnar sedan omedelbart blanketterna vidare till den nederländska skattemyndigheten som till bolaget återbetalar skillnaden mellan den inbetalda utdelningsskatten (vanligtvis 25 % av bruttoutdelningen) och den skatt som i verkligheten innehållits när utdelningen betalats ut (vanligen 15 %).

Om den utdelningsberättigade innehar en viss minsta andel av det utdelande bolagets samtliga aktier (i modernare avtal 10 %) tillämpas ett delvis annorlunda förfarande vid direktnedsättning.

När ett nederländskt bolag betalar ut utdelning till ett utländskt bolag som har en viss minsta ägarandel i det utdelande bolaget kan skattemyndigheten medge tillstånd att utdelningsskatt får innehållas med den lägre skattesats som följer av ett tillämpligt skatteavtal. Denna lägre skattesats tillämpas sedan tills vidare såvida inte några väsentliga förändringar sker i de omständigheter som låg till grund för tillståndet, dvs. huvudsakligen att det utländska bolagets innehav inte får understiga den stipulerade miniminivån.

Om det nederländska bolaget fått tillstånd att tillämpa den lägre skattesatsen måste full skatt innehållas. Det utländska bolaget får där- efter ansöka om återbetalning från skattemyndigheten i det distrikt där det nederländska bolaget hör hemma. Eventuell återbetalning till det utländska bolaget sker via det nederländska bolaget. Normalt fordras inte något hemvistintyg från skattemyndigheten i det utländska bolagets hemland. Skattemyndigheten har dock rätt att begära in ytterligare information om den utdelningsberättigade om det anses nödvändigt.

Sakutdelning

Sakutdelning värderas till marknadsvärdet. Värderingen sker vid utbetalningstidpunkten.

Det bolag som delar ut annat än pengar skall beräkna skatteavdrag, lämna deklaration och betala in skatten inom en månad efter det att utdelningen betalades ut. Bolaget har dock rätt att kräva in medel av aktieägaren för betalning av skatten. Bolaget har därtill rätt att innehålla de utdelade sakerna tills dess att aktieägaren betalat ett belopp motsvarande den skatt som skall innehållas och betalas in av bolaget.

Motsvarande regler gäller vid utdelning till dem som är obegränsat skattskyldiga.

Skatteflykt

Nederländerna har inte några interna bestämmelser för att motverka skatteflykt i fråga om skatt på utdelning till begränsat skattskyldiga.

2.9.5 Luxemburg

Förfarandet

En statlig skatt om 25 procent tas ut på bruttoutdelningen om mottagaren inte har skatterättsligt hemvist i Luxemburg. Skatten skall betalas när utdelningen blir tillgänglig för lyftning. Om det följer av bestämmelserna i ett skatteavtal får skatteavdraget underlåtas eller ske med en reducerad skattesats.

Det utdelande bolaget är ansvarigt för att skatten innehålls och betalas in. Det är dock den utdelningsberättigade som är skyldig att betala skatten om denna inte innehållits på ett korrekt sätt eller om han känt till

att skatten inte betalats in i föreskriven tid utan att informera skattemyndigheten om detta.

Till en begäran om nedsättning eller delvis återbetalning av inbetald skatt skall fogas ett hemvistintyg från skattemyndigheten i hemvistlandet.

Direktnedsättning och hemvistkontroll

Direktnedsättning kan ske om det följer av bestämmelserna i ett tillämpligt skatteavtal. Det skatterättsliga hemvistet bestäms vid tidpunkten för utdelningen. För varje utdelning är det nödvändigt att det föreligger ett hemvistintyg beträffande den utdelningsberättigade om inte annat föreskrivs i skatteavtal.

Sakutdelning

Sakutdelning värderas till marknadsvärdet. Förfarandet är i denna del samordnat med inkomstbeskattningen för obegränsat skattskyldiga.

Skatteflykt

Skatteflyktsreglerna i den interna rätten är tillämpliga även vid utdelning till begränsat skattskyldiga.

2.9.6 Storbritannien

Storbritannien har från den 6 april 1999 infört nya regler för beskattning av utdelning till begränsat skattskyldiga. Enligt huvudregeln tas därvid inte någon källskatt ut på utdelning. Till utdelning som betalas till utdelningsberättigade som är obegränsat skattskyldiga i Storbritannien hänförs en skattegottgörelse, som motsvarar 1/9-del av utdelningens belopp.

Utländska mottagare av utdelning kan emellertid inte automatiskt tillgodoräkna sig någon skattegottgörelse. De skatteavtal som Storbritannien ingått innebär dock att hela eller delar av skattegottgörelsen tillgodoräknas den utländske mottagaren samtidigt som utdelningen och gottgörelsen beläggs med en "källskatt" om högst 15 procent.

Den brittiska skattemyndigheten kan under vissa förutsättningar medge tillstånd för en utbetalare att redan då utdelningen betalas ut ta

hänsyn till bestämmelser i skatteavtal. I sådant fall betalas utdelningen och skattegottgörelsen ut med avdrag för källskatten.

2.9.7 USA

Förfarandet

Vid utdelning till personer som inte är bosatta eller hemmahörande i USA tas en definitiv källskatt ut. Personer som är medborgare i USA omfattas emellertid inte av källskatten även om de är bosatta i något annat land. Det är bruttoutdelningen som beskattas och skattesatsen är 30 procent eller den lägre skattesats som följer av bestämmelserna i ett tillämpligt skatteavtal.

Det är den som betalar ut utdelningen som är ansvarig för innehållande och betalning av källskatten. Tidpunkten när skatten skall betalas in avgörs av storleken av bl.a. de sammanlagda belopp som utbetalaren innehållit i skatt. Tidsfristen för inbetalning varierar därvid från att inbetalning av små belopp kan ske en gång per kalenderår till att inbetalning skall ske redan några dagar efter innehållandet av skatten.

Om skatt innehållits med för högt belopp kan den utdelningsberättigade ansöka om återbetalning hos skattemyndigheten. Under det kalenderår skatten innehållits och under året därefter kan även utbetalaren återbetala för mycket innehållen skatt. Utbetalaren skall, om skatten redan redovisats, lämna uppgift till skattemyndigheten om att rättelse skett och får därefter räkna av den skatt som återbetalats från övriga innehållna och egna skatter.

Direktnedsättning och hemvistkontroll

Källskatten skall tas ut efter en lägre skattesats om det följer av bestämmelser i skatteavtal. Det krävs inte något intyg eller liknande för att direktnedsättning skall kunna göras. Utbetalaren kan i stället normalt förlita sig på en adressuppgift som betalningsmottagaren lämnar om den utdelningsberättigade. Presumtionen är att den utdelningsberättigade har skatterättsligt hemvist i det land där han uppges ha sin adress.

Numera har beslutats nya regler som innebär att den utdelningsberättigade för att kunna få tillgodogöra sig ett reducerat skatteavdrag måste lämna ett intyg om att han är berättigad till sådan nedsättning. Intyget skall undertecknas av den utdelningsberättigade själv och intygande sker under straffansvar. De nya reglerna innebär även bl.a. att ett utländsk institut eller liknande som tar emot utdelningar för de

utdelningsberättigades räkning kan ingå en förbindelse med skattemyndigheten i USA vari de påtar sig ansvaret för vissa delar av uppbörderna av källskatten. De blir därigenom s.k. qualified intermediary. Om en sådan qualified intermediary tar på sig ansvaret för att innehålla och redovisa källskatten behöver den normalt inte för skattemyndigheten redovisa för vilka utdelningsberättigade de tagit emot utdelning, utan endast redovisa med vilka totala belopp efter vilka skattesatser skatteavdrag har gjorts.

Sakutdelning

Utdelning i annat än amerikanska dollar värderas till marknadsvärdet vid utbetalningstillfället. Utbetalaren har rätt att sälja så stor del av den utdelade egendomen att det räcker för att betala in källskatten.

Skatteflykt

USA:s interna regler mot skatteflykt är tillämpliga också på källskatten på utdelning.

2.10 Vissa definitioner och avgränsningar

2.10.1 Obegränsat och begränsat skattskyldiga

Personer som är skatterättsligt bosatta eller hemmahörande i Sverige är obegränsat skattskyldiga här. Det innebär att de är skattskyldiga i Sverige för i princip alla inkomster oavsett om inkomsterna förvärvats inom eller utom landet.

Personer som inte är skatterättsligt bosatta eller hemmahörande i Sverige beskattas här endast för sådana inkomster som uttryckligen angetts av lagstiftaren. De är således endast begränsat skattskyldiga i Sverige.

Bestämmelser om för vilka inkomster som de begränsat skattskyldiga skall beskattas här i Sverige finns bl.a. i 53 § 1 mom. KL och 6 § 1 mom. SIL, t.ex. skall beskattning ske royalty som betalats från någon som bedriver näringsverksamhet från fast driftställe här i landet.

Skattskyldighet till kupongskatt föreligger som tidigare nämnts för fysiska personer som inte är bosatta eller stadigvarande vistas i Sverige och för utländska juridiska personer.

I detta betänkande avses med begreppet obegränsat skattskyldiga sådana personer som är skatterättsligt bosatta eller hemmahörande i Sverige. Med begreppet begränsat skattskyldiga avses dem som inte är obegränsat skattskyldiga.

2.10.2 Värdepappersfonder

I den fortsatta framställningen diskuterar vi i första hand utdelning på aktier. Det som sägs gäller emellertid i tillämpliga delar även beträffande utdelning på andelar i värdepappersfonder. Utdelning från värdepappersfonder behandlas därför särskilt endast i de fall där det är nödvändigt. Enligt kupongskattelagen tillämpas vid utdelning från värdepappersfonder ett förfarande som i allt väsentligt motsvarar det som gäller vid utdelning från avstämningsbolag. När vi i fortsättningen talar om utdelning från avstämningsbolag avses därmed även utdelning på andel i värdepappersfond om inte annat framgår av sammanhanget.

2.10.3 Förvaltare

För den fortsatta framställningen är det nödvändigt att skilja sådana förvaltare som har medgivits tillstånd att vara förvaltare enligt lagen om kontoföring av finansiella instrument från andra institut som förvaltar aktier för annans räkning. För att undvika sammanblandning använder vi därför beteckningen förvaltare endast beträffande den förstnämnda gruppen. Andra förvaltare, dvs sådana som inte har nämnda tillstånd, kallas fortsättningsvis för institut.

2.10.4 Utskiftning

Som tidigare nämnts skall utbetalning från aktiebolag vid nedsättning av aktiekapitalet eller reservfonden eller vid bolagets likvidation betraktas som utdelning enligt kupongskattelagen. Även utbetalning av fusionsvederlag skall i detta hänseende likställas med utdelning.

Om de nu nämnda utbetalningarna sker till svenska aktieägare behandlas de normalt inom ramen för reavinstsystemet men för utländska aktieägare utgår alltså kupongskatt. Denna ordning har kritiserats och det har ifrågasatts om Sverige verkligen kan hävda något beskattningsanspråk på den del av utbetalningen som utgör återbetalning av insatt kapital. Näringslivsföreträdare har hävdat att dessa regler är diskriminerande och att de torde försvåra möjligheterna att attrahera

utländskt riskkapital. I ett remissyttrande den 15 april 1998 över betänkandet Omstruktureringar och beskattning (SOU 1998:1) har Näringslivets skattedelegation ifrågasatt varför den utredningen inte behandlat frågan om kupongskatt för utländska aktieägare i samband med omstruktureringar och anfört bl.a. följande.

Det förhållandet att kupongskatt utgår på rena sakvärden som utdelas eller utskiftas försvårar och hämmar angelägna omstruktureringar. Kupongskatt tas i samband med omstruktureringar alltid ut på utdelning och utskiftning till utländska aktieägare. Särskilt undantag gäller för utdelningar enligt Lex ASEA. Eftersom utredningen föreslår lättnader i Lex ASEA kan antas att utdelning av aktier m.m. i omstrukturerings syfte till stor del kommer att falla in under den lagstiftningen med följd att kupongskatt inte skall tas ut. De omstruktureringsfall som missgynnas och där utländska aktieägare särbehandlas kommer därmed att vara omstruktureringstransaktioner där sakvärden utskiftas till aktieägarna, dvs. vid fusion, likvidation och vid inlösen av aktier i samband med nedsättning av aktiekapital, reserv- eller överkursfond. I de nu nämnda transaktionstyperna förekommer ganska ofta att utskiftningen inte sker i pengar utan i sakegendom.

I remissyttrandet ges vidare följande exempel på situationer där kupongskattelagstiftningen uppges medföra komplikationer.

Vid likvidation kan det av olika skäl förekomma att likvidatorn skiftar ut befintlig egendom i stället för att först realisera egendomen för att därefter skifta ut pengar. Det kan t.ex. vara ett marknadsläge som medför att en avyttring av stora aktieposter gör att egendomen sjunker i värde. Det kan också vara fråga om situationer då ägarna i toppbolagen av affärs- mässiga skäl vill omstrukturera verksamheten på ett sådant sätt att just den egendomen som finns i mellanliggande bolag skall skiftas ut.

När det gäller fusion är det av affärs- mässiga skäl oftast motiverat att som fusionsvederlag skifta ut sakvärden i form av aktier i det övertagande företaget. En sådan fusion är dessutom den enda typen av fusion som kan medföra att "pooling- metoden" får användas vid redovisningen av transaktionen. Detta i sin tur innebär att samgåendet inte behöver belastas med stora goodwillposter. Stora goodwillposter som skattemässigt

inte är avdragsgilla innebär i de flesta fall att samgåendet försvåras eller inte alls kommer till stånd.

Vid inlösen av aktier är det inte ovanligt att utskiftning till aktieägarna sker i form av dotterbolagsaktier. Tekniken används många gånger som ett alternativ till och i samma syfte som utdelning enligt Lex ASEA. Vid inlösen anses dock aktierna avyttrade för skattskyldiga i Sverige varvid reavinstbeskattning sker. För utländska aktieägare skall kupongskatt erläggas på hela det utskiftade beloppet utan möjlighet till avdrag för anskaffningsvärdet på aktierna.

Från våren 1999 har Särskilda skattekontoret i Ludvika börjat tillämpa en ny ordning beträffande kupongskatten vid inlösen av aktier. Kupongskatt utgår numera på det utskiftade beloppet minskat med den inlösta aktiens nominella värde under förutsättning att aktieägaren har sitt skatterättsliga hemvist i ett land med vilket Sverige ingått ett skatteavtal som utformats i enlighet med OECD:s modellavtal. För övriga utländska aktieägare utgår dock kupongskatt på hela det utskiftade beloppet. Enligt uppgift saknar för närvarande VPC och vissa av förvaltarna system för att hantera ett sådant differentierat skatteavdrag.

När det gäller utskiftning av fusionsvederlag så har det från fondhandlarnas sida uppmärksammats att fusionsvederlaget numera inte skiftas ut från det överlåtande bolaget till dess aktieägare utan i stället betalas ut av det övertagande bolaget på liknande sätt som vid förvärv av aktier. Det har därvid ifrågasatts om regleringen i kupongskattelagen verkligen täcker denna form av "utskiftning" från det övertagande bolaget till det överlåtande bolagets aktieägare.

Särskilt mot bakgrund av de förslag beträffande ansvaret för innehållande av utdelningsskatt vid sakutdelning som vi föreslår (se kap. 5) anser vi att det är mycket angeläget att reglerna om utdelningsbeskattning vid utskiftning m.m. till begränsat skattskyldiga ses över. Från Finansdepartementet har meddelats att en sådan översyn pågår inom departementet och att frågan därför inte bör behandlas inom ramen för denna utredning. I prop. 1998/99:15 Omstrukturering och beskattning anfördes bl.a. följande med anledning av vad Näringslivets skattedelegation anförde i det förut nämnda remissyttrandet.

Frågan om det från bl.a. samhällsekonomiska och offentlig-finansiella aspekter finns skäl att införa en civilrättslig reglering av återköp av egna aktier bereds för närvarande av regeringen. I ett sådant sammanhang aktualiseras också den skattemässiga behandlingen av återköp, såväl inkomstskattemässigt som i kupongskattehänseende. Frågan om det finns skäl att ändra

regleringen vid bl.a. utskiftning i samband med fusion bör tas upp i det sammanhanget.

I prop. 1998/99:100 s. 166 talas det om att en sådan översyn som nu nämnts kommer att ske inom Finansdepartementet och att ny lagstiftning kan förväntas kunna tillämpas från år 2000.

Mot bakgrund av det nu sagda har vi inte närmare behandlat frågan om utdelningsbeskattning vid utskiftning m.m.

2.10.5 Näringsbetingade aktier

I prop. 1998/99:100 s. 166 anförs att regeringen avser att i samband med budgetpropositionen föreslå att kupongskatten på näringsbetingade aktieinnehav skall avskaffas fr.o.m. den 1 januari 2000. Regeringens arbete i dessa delar har inte påverkat våra förslag.

2.10.6 Ny lag om självdeklaration och kontrolluppgifter

Skattekontrollutredningen har i sitt betänkande Självdeklaration och kontrolluppgifter (SOU 1998:12) föreslagit en ny lag om självdeklaration och kontrolluppgifter. Förslaget innebär bl.a. att kontrolluppgiftsskyldigheten i flertalet fall inskränks till att omfatta enbart utbetalningar till fysiska personer och dödsbon samt att bestämmelserna om skyldighet att lämna kontrolluppgift o.d. enligt lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta införlivas i den nya lagen.

Skattekontrollutredningen föreslår vidare att skyldigheten att lämna särskild uppgift enligt 3 kap. 28 § LSK slopas och ersätts med en kontrolluppgiftsskyldighet även för aktiebolag som inte är avstämningsbolag. Skattekontrollutredningens förslag i denna del behandlas vidare i avsnitt 3.2.8.

3 Ett modernare beskattningsförfarande

3.1 Utredningsuppdraget

I våra direktiv anges att det vid översynen av kupongskattelagen skall utredas om förfarandet kan samordnas med övrig inkomstbeskattning. De uppgifter som lämnas som underlag för kupongskatt från avstämningsbolag och fondbolag i ett sådant samordnat system bör inordnas i gängse system för kontrolluppgiftsskyldighet och uppbörd för utdelningar till inhemska skattesubjekt. Även reglerna om särskild uppgift i 3 kap. 28 § LSK skall omfattas av översynen. Arbetet bör i denna del vara inriktat på att ersätta uppgiftslämnandet med en generell kontrolluppgiftsskyldighet för fåmansbolag och övriga bolag som i dag inte är skyldiga att lämna kontrolluppgift om utdelning. Vidare skall det utredas vilken eller vilka myndigheter som bör ha hand om beskattningen.

Inriktningen för utredningsuppdraget är alltså att på olika sätt samordna förfarandet för beskattning av utdelning till utomlands bosatta eller hemmahörande med förfarandet för övrig inkomstbeskattning. Fördelarna med en sådan samordning består bl.a. i de förenklingar som åstadkoms med en enhetlig ordning.

I direktiven sägs samtidigt att ordningen med en särskild skatt på utdelningar för dem som saknar skatterättsligt hemvist i Sverige bör bestå. Detsamma gäller nivån på skatten. Den grundläggande materiella regleringen i kupongskattesystemet skall alltså vara kvar.

Beteckningen beskattningsförfarandet kan i vid mening anses innefatta allt vid sidan av de materiella skattereglerna. I första hand tänker man emellertid på formerna för hur en skatt tas ut. Till förfarandet hänförs bl.a. regler om redovisning och fastställelse av underlaget för att ta ut en skatt. Detsamma gäller regler om beräkning, debitering och inbetalning av skatten samt regler om särskilda avgifter som dröjsmålsavgift, skattetillägg och förseningsavgift.

3.2 Överväganden och förslag

3.2.1 Några utgångspunkter

Utgångspunkten för översynen av kupongskattesystemet skall som nämnts i det föregående vara inriktningen mot en samordning med övrig inkomstbeskattning såvitt avser beskattningsförfarandet och därmed också av regleringen. Det system för skattebetalning som gäller för inkomstskatten för obegränsat skattskyldiga här i landet och formerna för det bör styra förändringarna av beskattningen av dem som är begränsat skattskyldiga. Detta får anses gälla i vart fall om det inte finns skäl som talar för andra lösningar.

En faktor som har betydelse i detta sammanhang är den pågående regelreformen på skatteområdet. En i första hand lagteknisk översyn har gjorts av bestämmelserna i kommunalskattelagen och lagen om statlig inkomstskatt och det föreligger en lagrådsremiss med förslag att de båda lagarnas bestämmelser förs samman i en inkomstskattelag (IL, se även SOU 1997:2).

Vidare tillämpas sedan den 1 januari 1998 en ny uppbördslag – skattebetalningslagen. I den lagen har bl.a. regleringarna i uppbördslagen (1953:272) och lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare samt mervärdesskattelagens (1994:200) förfarandebestämmelser sammanförts. Skattebetalningslagens förfaranderegler om redovisning och betalning av skatt är även tillämpliga på den särskilda inkomstskatten enligt lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta. Den senare skatten har, liksom kupongskatten, karaktären av en definitiv källskatt.

Övervägandena rörande ett moderniserat system för beskattningen av utdelning till personer som är begränsat skattskyldiga innefattar flera övergripande frågor. Det är givetvis frågan om hur systemet skall vara utformat och därmed vilka bestämmelser som skall ingå i regleringen men också frågan om var de bestämmelser som behövs skall finnas. Det finns därvid anledning att skilja på de materiella bestämmelserna och föreskrifterna om förfarandet.

3.2.2 Var bör regleringen finnas?

De materiella reglerna

Förslag: De materiella bestämmelserna om skattskyldighet och skattesats m.m. vid utdelning till begränsat skattskyldiga skall även fortsättningsvis finnas i en särskild lag.

Beträffande de materiella skattereglerna finns olika alternativ i fråga om var föreskrifterna bör finnas.

En möjlighet är att föra de materiella skattereglerna till lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta. En fördel med detta är att där redan finns regler avsedda just för personer som är bosatta i utlandet. Emellertid finns det ytterligare en lag om särskild inkomstskatt, nämligen lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. Om en regelsamordning i något hänseende bör ske vore det därför lämpligare att samtliga tre lagars bestämmelser fördes samman i en enda lag om inkomstskatt för begränsat skattskyldiga. Vi kan se flera fördelar med en sådan lösning, inte minst ur pedagogisk synvinkel. Det faller emellertid utanför vårt uppdrag att överväga det lämpliga i en samordning av detta slag.

En annan möjlighet är att reglera beskattningen av utdelning till begränsat skattskyldiga i lagen om statlig inkomstskatt och eventuellt senare i den föreslagna inkomstskattelagen. Ett skäl för detta är att kupongskatten i grunden är en statlig inkomstskatt. Att ta in de materiella bestämmelserna i lagen om statlig inkomstskatt ligger också i linje med intentionerna om samordning med övrig inkomstbeskattning. Med denna lösning skulle ju de materiella skattereglerna komma att finnas i den lag som reglerar motsvarande frågor för här i landet bosatta eller hemmahörande. I lagrådsremissen om inkomstskattelagen har frågan om att föra bl.a. kupongskattelagens materiella bestämmelser till den lagen behandlats. I remissen (s. 281) uttalas följande.

Att ta med lagarna /.../ om särskilda inkomstskatteformer för utomlands bosatta /.../ är kanske teoretiskt riktigt eftersom de ersätter den kommunala och den statliga inkomstskatten. Det blir också lättare att hitta bestämmelserna. Mot detta talar emellertid att skattebasen är olika och att skatterna räknas ut på olika sätt. Man har således inte någon större fördel av att

skatterna behandlas i samma lag och IL blir i så fall mer omfattande och svårhanterlig. /.../ För att IL inte skall bli alltför omfattande bör den begränsas till reglerna om kommunal och statlig inkomstskatt, inklusive expansionsmedelsskatt /.../

Mot bakgrund av det anförda ligger det enligt vår mening närmast till hands att tills vidare behålla de materiella bestämmelserna om skatt på utdelning till begränsat skattskyldiga i en särskild lag. I denna lag bör i första hand regleras förutsättningarna för skattskyldighet, vad som utgör underlag för skatten och skattesatsen.

Förfaranderegler

Förslag: Förfarandet för beskattning av utdelning till begränsat skattskyldiga skall regleras i skattebetalningslagen.

Ett bland flera alternativ när det gäller frågan om var de förfaranderegler som behövs bör finnas är att behålla dem tillsammans med de materiella reglerna i en särskild lag motsvarande den nuvarande kupongskattelagen. Flertalet nödvändiga föreskrifter om beskattningsförfarandet finns emellertid i dag i skattebetalningslagen. Att i en ny lag ta in förfarandebestämmelser om skatt på utdelning till begränsat skattskyldiga skulle därför innebära att det i två lagar skulle finnas i princip samma reglering. Så är i dag fallet i lagarna om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta. I de lagarna består regleringen om formerna för hur skatten skall betalas i olika hänseenden av hänvisningar till skattebetalningslagen. Vi anser att denna lösning är mindre lämplig.

Ett annat alternativ är att reglera beskattningsförfarandet för utdelning till begränsat skattskyldiga i skattebetalningslagen. Ett syfte med skattebetalningslagen är att där samla de bestämmelser som behövs om redovisning och betalning m.m. av olika skatter och avgifter. Det förhållandet talar för att det är i den lagen som de nu aktuella förfaranderegler bör finnas. Som redan nämnts finns för övrigt redan flertalet nödvändiga föreskrifter där. På så sätt kommer förfarandet att finnas reglerat i endast en lag och hänvisningar till bestämmelser i andra lagar kan i princip undvikas. Det finns dock nackdelar även med en sådan ordning. Som kommer att framgå av de följande avsnitten kan nämligen vissa särregleringar inte undvikas. Vi anser trots detta att fördelarna överväger och föreslår därför att förfarandet för beskattning av utdelning till begränsat skattskyldiga regleras i skattebetalningslagen.

3.2.3 Särskild utdelningsskatt

Förslag: Termen kupongskatt utmönstras. I stället föreslås beteckningen särskild utdelningsskatt.

Huvuddelen av kupongskattelagens materiella bestämmelser förs över till en ny lag.

I terminologiskt hänseende bör den föråldrade beteckningen kupongskatt bytas ut. En annan benämning bör väljas som beskriver vad som avses. Vi föreslår att man i en ny reglering i stället talar om särskild utdelningsskatt. Häremot kan i och för sig invändas att det inte finns någon "allmän" utdelningsskatt. Beteckningen anknyter dock till de särskilda inkomstskatterna för utomlands bosatta och får även anses ge en god uppfattning om vad skatten avser.

I avsnitt 8.5.4 föreslår vi en ny källskatt på royaltybetalningar till begränsat skattskyldiga (särskild royaltyskatt) och att bestämmelserna om den skatten samordnas med dem som gäller för den särskilda utdelningsskatten. Mot bakgrund härav föreslår vi att de materiella bestämmelserna om särskild utdelningsskatt förs till en ny lag benämnd lag om särskild inkomstskatt på utdelning och royalty för begränsat skattskyldiga.

Enligt direktiven för vårt utredningsarbete skall ordningen med en särskild skatt på utdelningar för dem som saknar skatterättsligt hemvist i Sverige bestå. Detsamma gäller nivån på skatten. Mot denna bakgrund bör de nuvarande materiella bestämmelserna om kupongskatt i princip finnas kvar i den nya lagen. Det krävs dock en modernisering av lagens disposition och språkbruk.

I den nya lagen bör det tydligare framgå att utdelning i annat än pengar är skattepliktig och att sådan utdelning skall värderas till marknadsvärdet (se avsnitt 5.4). Som nämnts i det föregående har utredningen inte närmare behandlat frågan om beskattningen vid utskiftning m.m. I den nya lagen bör därför tills vidare behållas en bestämmelse som med utdelning likställer utbetalningar till aktieägare vid nedsättning av aktiekapitalet eller reservfonden eller vid bolagets likvidation. Detsamma gäller utbetalning av fusionsvederlag. Vidare bör det framgå av lagen att direktnedsättning av skatten kan ske om den till följd av bestämmelser i ett avtal för undvikande av dubbelbeskattning skall tas ut med en lägre skattesats än 30 procent (se vidare kap. 4). Vi föreslår även en förändring av tidpunkten för skattskyldighetens inträde vid utdelning i avstämningsbolag (se vidare avsnitt 5.4.3). Den nya lagen bör även innehålla en bestämmelse som angående förfarandet hänvisar till skattebetalningslagen. Vilka bestämmelser som behövs för att motverka

kringgående av skyldigheten att betala särskild utdelningsskatt återkommer vi till i avsnitt 6.4.

3.2.4 Beslutande myndighet

Förslag: Beslutande myndighet i frågor som rör särskild utdelningsskatt skall även fortsättningsvis vara Skattemyndigheten i Gävle.

Enligt 6 § KupL handläggs ärenden om kupongskatt av Skattemyndigheten i Gävle. Det är dock Riksskatteverket som leder och har det övergripande ansvaret för skatteförvaltningens verksamhet enligt lagen.

När det gäller beslut enligt lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta är det som huvudregel Skattemyndigheten i Stockholms som är beskattningsmyndighet. För skattskyldig som vistas tillfälligt här i landet och uppstår inkomst av arbete som utförs här är det i stället skattemyndigheten i den region där den som betalar ut ersättningen är registrerad som arbetsgivare som är beskattningsmyndighet. Är utbetalaren inte registrerad men bosatt här är det skattemyndigheten i den region där han är bosatt som är behörig myndighet (8 § SINK).

Enligt lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. är, liksom vad gäller kupongskatten, Skattemyndigheten i Gävle beskattningsmyndighet.

Skattebetalningslagens nuvarande bestämmelser om behörig myndighet innebär i korthet följande. Beslut enligt lagen som rör en fysisk person skall i regel fattas av skattemyndigheten i den region där personen är folkbokförd. Under vissa förutsättningar avgörs dock frågan om behörig myndighet av personens bosättning i eller anknytning till en viss region. När det gäller juridiska personer är det enligt huvudregeln skattemyndigheten i den region där styrelsen eller förvaltningen har sitt säte som får fatta beslut enligt lagen. För beslut som avser handelsbolag är det i stället placeringen av bolagets huvudkontor som är avgörande. Om det inte finns någon behörig myndighet som nu sagts, fattas beslut av Skattemyndigheten i Stockholm. Särskilda behörighetsbestämmelser finns för beslut som rör skattskyldiga som är registrerade enligt 3 kap. 1 § SBL, där den regionen där registreringen har skett är avgörande, och för beslut som rör dem som är mervärdesskattskyldiga endast på grund av gemenskapsinterna förvärv, där i stället Skattemyndigheten i Gävle beskattningsmyndighet.

Inom Skattemyndigheten i Gävle är det i dag Särskilda skattekontoret i Ludvika som hanterar kupongskatten. Hanteringen sysselsätter endast 2,3 årsarbetskrafter och sker till stor del manuellt.

Hantering av kupongskatten utgör således en begränsad arbetsuppgift. Likaså är skatten beloppsmässigt av begränsad betydelse. Även om det finns ett betydande antal skattskyldiga är de subjekt som kan komma att bli skyldiga att innehålla och inbetala skatten mycket få. Det framstår därför inte som ändamålsenligt att sprida hanteringen av skatten på flera skattemyndigheter. Tvärtom finns det flera fördelar med att behålla hanteringen samlad till en skattemyndighet. På det sättet skapas möjlighet att bygga upp och bibehålla erforderlig kompetens på området. Hanteringen fordrar t.ex. en hel del kontakter med utländska skattemyndigheter och värdepappersinstitut, såväl skriftligen som muntligen.

Vi anser mot bakgrund av det nu sagda att den särskilda utdelningsskatten bör hanteras av endast en skattemyndighet. Särskilda skattekontoret i Ludvika besitter redan erforderlig kompetens för att hantera den materiella regleringen. De har byggt upp ett fungerande internationellt kontaktnät och det är i dag naturligt för förvaltare, utländska institut och de skattskyldiga att vända sig till dem i frågor som rör kupongskatten. Några egentliga skäl för att låta någon annan skattemyndighet hantera den särskilda utdelningsskatten föreligger inte heller. Skattemyndigheten i Gävle bör därför även fortsättningsvis vara beskattningsmyndighet vid utdelning till personer som är hemmahörande i utlandet.

Den nya ordning avseende förfarandet som vi föreslår innebär att den särskilda utdelningsskatten, såvitt avser dem som betalar ut utdelningen, inordnas i det ordinarie systemet för skattebetalning. Detta förutsätter en datorisering av hanteringen. Den nya ordningen fordrar dessutom bl.a. att större resurser läggs ned på åtgärder för kontroll av att skatten innehållits och att den innehållits med rätt belopp. Vi berör dock inte närmare de organisatoriska förändringar som kan aktualiseras av våra förslag. Dessa är, liksom i dag, i första hand en fråga för Riksskatteverket.

3.2.5 Skatteavdrag

Förslag: Den nuvarande skyldigheten för central värdepappersförvarare och i förekommande fall förvaltare att göra skatteavdrag vid utdelning i avstämningsbolag behålls. Likaså skall skyldigheten att göra skatteavdrag vid utdelning i annat aktiebolag även fortsättningsvis ligga på det utdelande bolaget.

Nuvarande ordning

Bestämmelser som reglerar skyldigheten att göra skatteavdrag för betalning av kupongskatt finns i dag beträffande avstämningsbolag i 7 § KupL och beträffande andra aktiebolag i 14 § KupL.

Motsvarande bestämmelser beträffande skyldigheten att göra skatteavdrag för betalning av statlig inkomstskatt finns i skattebetalningslagen. Skatteavdrag skall därvid enligt 5 kap. 8 § SBL göras från sådan utdelning som lämnas i pengar och som kontrolluppgift skall lämnas för enligt 3 kap. 27 § LSK. Enligt 5 kap. 9 § SBL skall skatteavdrag emellertid inte göras vid utdelning till andra juridiska personer än svenska dödsbon. Med sådan utdelning som kontrolluppgift skall lämnas för avses, såvitt nu är av intresse, utdelning från avstämningsbolag. Skatteavdraget skall enligt 5 kap. 1 § SBL göras av den som betalar ut utdelningen.

Någon kontrolluppgiftsskyldighet motsvarande den som gäller för utdelning från avstämningsbolag finns inte för andra aktiebolag. Därmed föreligger det inte heller någon skyldighet enligt skattebetalningslagen för ett sådant bolag att göra skatteavdrag vid utdelning till personer som är bosatta här i landet. En annan sak är att ett sådant bolag är skyldigt att inhämta och till beskattningsmyndigheten vidarebefordra s.k. särskild uppgift enligt 3 kap. 28 § LSK.

Vid utdelning i avstämningsbolag skall således skatteavdrag göras med tillämpning av bestämmelserna i lagen om statlig inkomstskatt och skattebetalningslagen om den utdelningsberättigade är en fysisk person som är bosatt här i landet eller dödsbo efter en sådan person. Om den utdelningsberättigade är en fysisk eller juridisk person som är bosatt eller hemmahörande i utlandet skall skatteavdrag i stället göras enligt kupongskattelagen. Oavsett vilken ordning som tillämpas är det den skattskyldige som skall förse utbetalaren med sådana uppgifter att ett riktigt skatteavdrag kan beräknas.

Vid utdelning i annat aktiebolag än avstämningsbolag görs skatteavdrag endast om utbetalaren har utredning om att den skattskyldige är inte är bosatt eller hör hemma i Sverige. När utdelning betalas ut skall mottagaren lämna uppgifter till ledning för bedömningen av om denne är skattskyldig enligt kupongskattelagen. För att något skatteavdrag inte skall göras fordras att det är uppenbart att den utdelningsberättigade inte är skattskyldig till kupongskatt (3 kap. 28 § LSK och 14 § KupL). I praktiken har beskattningsmyndigheten godtagit att endast namn- och adressuppgifter om den utdelningsberättigade lämnas. Om den skattskyldige enligt uppgifterna är bosatt i Sverige görs således inte något skatteavdrag vid utbetalningen. Den skatt på utdelning som i så fall skall betalas enligt lagen om statlig inkomstskatt debiteras först under taxeringsåret som slutlig skatt enligt skattebetalningslagen. Att utbetalaren i sådant fall skall vara skyldig att lämna kontrolluppgift framgår av avsnitt 3.2.8.

Vem är utbetalare av utdelning från avstämningsbolag?

Såvitt gäller skyldigheten att göra skatteavdrag för kupongskatt har denna som tidigare nämnts genom uttrycklig reglering i kupongskattelagen lagts på centrala värdepappersförvarare och förvaltare vid utdelning från avstämningsbolag och på det utdelande bolaget vid utdelning från andra aktiebolag.

När det gäller skyldigheten att göra skatteavdrag för betalning av preliminär skatt talas det i skattebetalningslagen i stället om att denna skyldighet åligger ”den som betalar ut” utdelningen. Likaså är det ”den som utbetalt utdelning” som enligt lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter skall lämna kontrolluppgift. Vem är då att anse som utbetalare av utdelning i dessa fall?

Enligt vår uppfattning finns det inte något självklart svar på den frågan. Begreppet ”den som betalar ut” är mångtydigt. Det skulle kunna avse den som ger ut en ersättning, t.ex. en arbetsgivare som betalar ut lön eller ett aktiebolag som betalar ut utdelning. Det skulle även kunna tänkas avse den som de facto lämnar över ersättningen till mottagaren, dvs. vanligtvis en bank. Det kan slutligen även tänkas avse någon som tar emot ersättningen för mottagarens räkning och sedan betalar ut ersättningen till honom.

Som vi ser det är i grunden det utdelande bolaget utbetalare av utdelningen. Att utbetalningen normalt förmedlas genom en bank eller annan mellanman ändrar inte detta förhållande. Såvitt gäller utdelning från andra aktiebolag än avstämningsbolag är således det utdelande bolaget att betrakta som utbetalare.

Vid utdelning från avstämningsbolag gäller emellertid i praktiken en annan ordning. Som utbetalare i dessa fall anses av hävd nämligen central värdepappersförvarare eller i förekommande fall förvaltare.

Det finns inte någon särskild reglering som pekar ut just centrala värdepappersförvarare och förvaltare som utbetalare av utdelning i avstämningsbolag. Grunden för denna ordning finns i stället att hämta i förarbetena till kupongskattelagen (prop. 1970:134) där det också föreslogs skyldighet att lämna kontrolluppgift vid utdelning från avstämningsbolag för just "den som utbetalt" utdelningen. Med den som utbetalt synes därvid (s. 51) ha avsetts VPC eller förvaltare. Att just VPC och förvaltare är att anse som utbetalare har därefter utan ytterligare diskussion godtagits vid senare lagstiftningsarbeten, t.ex. vid införandet av skyldigheten för utbetalaren att från och med 1992 års taxering göra avdrag för preliminär skatt vid utdelning från avstämningsbolag (se prop.1990/91:5).

En möjlig förklaring till att VPC så självklart ansetts som utbetalare av utdelning ligger i det förhållandet att VPC (numera centrala värdepappersförvarare) ålagts en laglig skyldighet att för avstämningsbolagen fullgöra vissa förvaltningsfunktioner som annars åligger aktiebolagen, bl.a. att utsända utdelning (3 kap. 8 § ABL). Det föreligger således något av ett offentlighetsligt uppdragsförhållande mellan en central värdepappersförvarare och ett avstämningsbolag. Något motsvarande uppdragsförhållande kan dock inte åberopas som stöd för att förvaltarna skall anses skyldiga att göra skatteavdrag m.m.

Enligt vår uppfattning är det som nyss nämnts möjligt att uppfatta begreppet utbetalare på olika sätt. I praktiken synes emellertid begreppet inte ha gett upphov till några tillämpningssvårigheter. För att det ändå inte skall uppstå tveksamhet om att just central värdepappersförvarare och förvaltare skall anses vara utbetalare av utdelning från avstämningsbolag föreslår vi att detta förhållande skall anges i skattebetalningslagen.

Vi föreslår en oförändrad ordning

Grundläggande i ett effektivt beskattningsförfarande är att skatt tas ut vid källan. Det gäller inte bara när den skatt eller avgift som tas ut är slutlig eller definitiv redan när det belopp som den beräknas på betalas ut utan också inom preliminärskattesystemet. Kraven på ett väl fungerande system för skattebetalning får anses bäst tillgodosedda om skatteavdrag görs vid varje utbetalning av utdelning. Den nuvarande regleringen om skatteavdrag för kupongskatt vid utbetalning av utdel-

ning bör därför behållas och inordnas i skattebetalningslagens regelsystem.

Vad som nu sagts om effektiviteten i beskattningsförfarandet gör sig naturligtvis i viss mån även gällande vid utdelning från annat aktiebolag än avstämningsbolag till personer som är bosatta i Sverige. Vi har därför övervägt om inte en skyldighet att göra skatteavdrag vid utbetalningen borde införas också i de fallen. En sådan ordning skulle medföra en större enhetlighet i skattebetalningssystemet och principiellt även betydande förenklingar i den skatteadministrativa hanteringen.

I detta sammanhang måste emellertid hänsyn tas till de nyligen införda s.k. lättnadsreglerna (prop. 1996/97:45, bet. 1996/97:SkU13, rskr. 1996/97:133). Dessa regler innebär, såvitt här är av intresse, att huvuddelen av de svenska aktiebolag som inte är marknadsnoterade, fr.o.m. 1998 års taxering kan dela ut ett på visst sätt beräknat belopp (lättnadsbeloppet) utan att detta behöver beskattas hos mottagaren (3 § 1 a-d mom. SIL). Lättnadsreglerna gäller för sådan utdelning som annars skulle ha beskattats i inkomstslaget kapital. De är således endast tillämpliga vid utdelning till personer som är skattskyldiga i Sverige. Andra aktiebolag än avstämningsbolag är som regel inte marknadsnoterade. Utdelning från sådana bolag till personer som är bosatta i Sverige kommer således i de flesta fall att vara skattefria till den del den rymms inom lättnadsbeloppet.

I samband med införandet av lättnadsreglerna anmärkte Lagrådet (prop. 1996/97:45 s. 78) att de föreslagna reglerna var så svår-tillgängliga att det starkt kunde ifrågasättas om de borde föranleda lagstiftning. Regeringen instämde delvis i lagrådets kritik men ansåg att reglerna var nödvändiga för att snabbt skapa bättre förutsättningar för att öka sysselsättningen i de små och medelstora företagen och att det således fanns ett starkt allmänt intresse av att reglerna infördes (a. prop. s 45). Enligt vad utredningen inhämtat är avsikten att lättnadsreglerna, såvitt nu kan överblickas, skall vara kvar.

I sammanhanget bör också uppmärksammas att en stor del av de aktiebolag som inte är avstämningsbolag är s.k. fåmansföretag. De skall således även beakta de särskilda bestämmelser om bl.a. utdelning som gäller för sådana företag enligt 3 § 12–12 e mom. SIL. Även dessa bestämmelser måste betraktas som mycket komplexa.

I förhållande till vad som gäller i dag skulle en skyldighet för andra aktiebolag än avstämningsbolag att göra skatteavdrag vid utdelning naturligtvis innebära ett merarbete för dessa bolag. Det kan nog även förutsättas att de som på grund av lättnadsreglerna är berättigade till skattefria utdelning i många fall skulle komma att ansöka om ändrad beräkning (jämkning) av skatten. Detta skulle givetvis innebära ett merarbete även för skattemyndigheterna.

Det skulle i och för sig kunna tänkas att samtidigt med införandet av en generell skyldighet att göra skatteavdrag vid utdelning införa någon form av undantag från denna skyldighet beträffande utdelning som ryms inom lättnadsbeloppet. En sådan reglering skulle emellertid komplicera skattebetalningsförfarandet och delvis motverka ambitionen att öka enhetligheten i detta.

Som framgår av det nu sagda är reglerna vid utdelning i andra aktiebolag än avstämningsbolag delvis mycket komplexa. Att ytterligare komplicera de mindre företagens hantering av utdelningar framstår inte som önskvärt. Alldeles oavsett hur en eventuell skyldighet för andra aktiebolag än avstämningsbolag att göra skatteavdrag vid utdelning till fysiska personer som är obegränsat skattskyldiga utformas så skulle införandet av en sådan skyldighet ytterligare öka komplexiteten i systemet och medföra ett merarbete för såväl de utdelande bolagen som för skattemyndigheten. Mot bakgrund härav anser vi att något förslag med detta innehåll inte bör läggas fram. Däremot bör de nu aktuella bolagen vara skyldiga att lämna kontrolluppgift om skattepliktig utdelning. Till denna fråga återkommer vi i avsnitt 3.2.8.

Sammanfattningsvis anser vi att den nuvarande skyldigheten att göra skatteavdrag inte bör ändras. Vid utdelning i avstämningsbolag skall således utbetalaren även fortsättningsvis göra skatteavdrag, antingen för preliminär skatt eller för särskild utdelningsskatt. Vid utdelning i annat aktiebolag skall, i likhet med vad som gäller i dag, skatteavdrag göras endast för särskild utdelningsskatt.

3.2.6 Betalningsansvar

Förslag: Skattebetalningslagens bestämmelser om betalningsansvar och företräदारansvar för den som är skyldig att göra skatteavdrag skall ersätta kupongskattelagens reglering om betalningsskyldighet.

Skattebetalningslagens regler om befrielse från betalningsskyldighet för skatt skall gälla även för särskild utdelningsskatt.

I kupongskattelagen finns bestämmelser om betalningsskyldighet och betalningsansvar (10 §, 21 § andra stycket och 22 § KupL). Föreskrifter av detta slag och även bestämmelser om företräदारansvar ingår i allmänhet i regleringen av ett beskattningsförfarande.

Bestämmelser om ansvar för skatt finns i 12 kap. SBL och om befrielse från betalningsskyldighet i 13 kap. samma lag. Regleringen bör göras tillämplig också på den särskilda utdelningsskatten.

Även fortsättningsvis bör ansvaret för att särskild utdelningsskatt innehålls med rätt belopp ligga på den som är skyldig att göra avdraget. Om skyldigheten att göra skatteavdrag sätts åt sidan bör utbetalaren därför kunna göras ansvarig för betalning av den skatt som belöper på utdelningen. Ansvaret för utbetalaren bör kombineras med en regressrätt mot den utdelningsberättigade. Ett motsvarande ansvar bör kunna göras gällande om skatteavdrag gjorts men skatten inte betalats in i föreskriven tid och ordning.

Vidare bör ansvaret för företrädare för en juridisk person enligt 12 kap. 6 § SBL göras tillämpligt också på särskild utdelningsskatt.

Vi återkommer i det senare till vissa särskilda fall som motiverar avvikande ansvarsregler. Det gäller dels när skatteavdrag gjorts på grundval av uppgifter om var den utdelningsberättigade är bosatt eller hemmahörande (se avsnitt 4.3), dels vid ändrad värdering av sakutdelning (se avsnitt 5.4.4).

3.2.7 Redovisning

Förslag: Skatteavdrag avseende särskild utdelningsskatt skall redovisas i skattedeklaration i den ordning som enligt skattebetalningslagen gäller för redovisning av skatteavdrag för betalning av preliminär skatt. Redovisningen skall lämnas senast de dagar som anges i 10 kap. 18, 19 eller 22 §§ SBL och som infaller i den tredje månaden efter den då utdelningen blev tillgänglig för lyftning.

Bestämmelser om redovisning av kupongskatt finns i dag beträffande avstämningsbolag i 8 och 12 §§ KupL och rörande annat aktiebolag än avstämningsbolag i 15 § KupL. I fråga om uppgiftslämnande till ledning för beräkning av skatteavdrag finns föreskrifter beträffande avstämningsbolag i 7 § KupL och såvitt avser annat aktiebolag i 14 § samma lag.

Enligt nuvarande ordning skall uppgifter om kupongskatt redovisas senast fyra månader efter utdelningstillfället. I huvudsak enhetliga redovisningsperioder gäller för såväl avstämningsbolag som andra aktiebolag. För annat aktiebolag än avstämningsbolag gäller emellertid som senaste redovisningstidpunkt den 15 januari året efter utdelningstillfället.

I skattebetalningslagen beror tidpunkten för att lämna skattedeklaration och därmed redovisning av skatteavdrag på om den som är skyldig att göra skatteavdrag är skyldig att redovisa mervärdesskatt och i så fall på storleken av beskattningsunderlaget avseende mervärdesskatt

(se 10 kap. SBL). Om beskattningsunderlaget exklusive gemenskapsinterna förvärv och import för beskattningsåret beräknas uppgå till högst 40 miljoner kronor skall skattedeklaration lämnas senast den 12 i månaden efter den månad då skatteavdrag gjorts utom i januari och augusti då deklaration får lämnas senast den 17 i månaden. Samma tidpunkter för att lämna skattedeklaration gäller för skattskyldig som inte skall redovisa mervärdesskatt. För den som skall redovisa mervärdesskatt på ett beskattningsunderlag som beräknas överstiga 40 miljoner kronor skall skattedeklaration lämnas senast den 26 i månaden efter den månad då skatteavdrag gjorts utom i december då deklarationen får lämnas senast den 27 i månaden.

Innan utdelning betalas ut skall mottagaren ha lämnat utbetalaren de uppgifter som behövs för att skatteavdrag skall kunna göras på ett korrekt sätt. Om det är fråga om utbetalning till en person som är bosatt eller hör hemma i utlandet måste det finnas tillförlitliga uppgifter till grund för bedömningen av dennes skatterättsliga hemvist så att ett reducerat skatteavdrag i förekommande fall kan göras enligt tillämpligt skatteavtal. I annat fall skall ett skatteavdrag med 30 procent göras. Förberedelserna i fråga om bl.a. uppgifter om de utdelningsberättigade skall vara sådana att utbetalningar kan administreras i överensstämmelse med 12 kap. 3 § tredje stycket ABL. Där föreskrivs att utdelning förfaller till betalning på avstämningsdagen och skall betalas utan dröjsmål.

Det skall således redan innan utdelningen betalas ut stå klart vilket skatteavdrag som skall göras. Rent principiellt borde det därför finnas förutsättningar för att förkorta den tidsfrist om fyra månader som utbetalaren i dag har på sig för att redovisa gjorda skatteavdrag. Frågan om tidpunkten för redovisningen av skatteavdraget kompliceras emellertid av det förhållandet att det, såvitt gäller avstämningsbolagen, ofta sker stora aktieomsättningar i anslutning till utdelningstillfället. Till följd härav uppstår i många fall situationer då utbetalarens uppgifter om vem som är utdelningsberättigad inte är korrekta. Även i sådana fall styrs i och för sig utbetalarens agerande av aktiebolagslagens reglering om att utbetalning skall ske utan dröjsmål. Om utbetalaren saknar kännedom om att hans uppgifter är felaktiga påverkas självfallet inte det sätt som han sköter utbetalningen och skatteredovisningen. Om utbetalaren däremot vet att uppgifterna inte är korrekta eller saknar tillräckliga uppgifter om den utdelningsberättigade är det naturligt att utdelningen hålls inne till dess att en riktig utbetalning kan ske.

I dagens ordning justerar utbetalarna felaktigheter avseende vem som är utdelningsberättigad och vilket skatteavdrag som rätteligen skall göras under den period om fyra månader som de har på sig att redovisa den innehållna skatten. Såvitt avser utdelning som till följd av bristande

uppgifter om den utdelningsberättigade inte kunnat betalas ut innan ordinarie redovisning skall ske ges enligt 8 § första stycket 3 och tredje stycket KupL en möjlighet att inbetala skatt senast vid utgången av det kalenderår då utdelningen utbetalas, dock senast vid utgången av det femte kalenderåret efter året för utdelningstillfället.

De justeringar av gjorda skatteavdrag som i dag görs innan redovisning sker till beskattningsmyndigheten skiljer sig i princip inte från de rättelser som kan göras enligt skattebetalningslagen. Rättelse av skatteavdrag kan härvid ske genom omprövning. Exempelvis kan en ny rättad skattedeclaration lämnas. Ett omprövningsbeslut avseende avdragen skatt hänförs alltid till den redovisningsperiod som skatteavdraget rätteligen skulle ha avsett.

De förhållanden som nu nämnts berör visserligen endast en begränsad del av de totalt utbetalda utdelningarna. Det är emellertid mycket arbetskrävande att i efterhand rätta utbetalningar som verkställts till personer i utlandet som inte var berättigade till utdelningen. I sådana fall där aktierna ägs via olika institut i flera led kan erforderliga kontroller och ombokningar, till följd av den omfattande kommunikation som krävs, ta flera månader att genomföra.

För att få ett bättre underlag för bedömningen av om det finns förutsättningar för att förkorta den tidsfrist om fyra månader som utbetalarna i dag har för att redovisa och betala in skatten har vi försökt att få fram uppgifter avseende omfattningen av de rättelser som förvaltarna gör under denna period. Det har emellertid varit svårt att få fram ett mer exakt underlag i denna del. Enligt de inofficiella uppskattningar vi har tagit del av kommer emellertid förvaltarna att göra fler än 10 000 rättelser under år 1999. Detta skall jämföras med att det under år 1996 enligt uppgift endast gjordes ca 1 400 rättelser. Något underlag för att bedöma om denna kraftiga ökning av antalet rättelser endast är tillfällig har vi inte.

Av de rättelser som förvaltarna gör inom den ordinarie tidsfristen för redovisning och betalning av kupongskatten sker enligt en grov uppskattning ca 40 procent under den månad utdelningen betalades ut och månaden efter denna. Under följande månad görs 30 procent av rättelserna och under månaden därefter ca 15 procent av dessa. Huvuddelen av rättelserna avser fall där aktier bytt ägare i anslutning till utdelningstillfället men det förekommer även fall där kupongskatt av annan anledning innehållits med fel belopp.

Om tiden för redovisning och betalning av innehållen särskild utdelningsskatt förkortades och tidsmässigt samordnades med redovisningen av avdrag för preliminär skatt skulle det allmännas ränteintäkter öka. Räntan på den innehållna skatt som i dag inte redovisas förrän efter fyra månader kan för det allmännas del beräknas uppgå till ca sju miljoner

kronor per månad. En tidigarelagd redovisning medför emellertid att en stor del av de rättelser som förvaltarna gör i dag åtminstone delvis skulle komma att utföras av beskattningsmyndigheten inom ramen för omprövningsförfarandet. Detta skulle kräva en större arbetsinsats från beskattningsmyndighetens sida och till följd därav även ökade kostnader för det allmänna.

Trots att det föreligger självklara fördelar med en enhetlig redovisningstidpunkt av skatteavdrag anser vi att det merarbete för beskattningsmyndigheten och de enskilda som skulle följa av en sådan tidsmässig samordning som nu diskuterats motiverar att den särskilda utdelningsskatten redovisas senare än vad som i övrigt gäller enligt skattebetalningslagen.

Enligt skattebetalningslagen skall som tidigare sagts skattedeklaration normalt lämnas antingen den 12 (17) eller 26 (27) varje månad. Av förvaltarnas rättelser utförs ca 85 procent inom tre månader efter den månad då utdelningen betalades ut. Vi föreslår därför att skattedeklaration skall lämnas på den av de nyss nämnda dagarna som gäller för utbetalaren och som infaller i den tredje månaden efter den månad då utdelningen blev tillgänglig för lyftning.

Vidare bör skattebetalningslagens bestämmelser om anstånd med att lämna skattedeklaration (10 kap. 24 § SBL) ersätta kupongskattelagens föreskrifter om anstånd med redovisning av skatt (20 § KupL). Noteras kan dessutom regleringen i 15 kap. 6 § SBL om förseningsavgift för det fall att en skattedeklaration inte lämnas inom föreskriven tid. Också denna reglering blir tillämplig, eftersom särskild utdelningsskatt skall redovisas i en skattedeklaration. Någon motsvarande reglering har inte funnits i kupongskattelagen.

3.2.8 Särskild uppgift eller kontrolluppgiftsskyldighet

Förslag: Vid utdelning från annat aktiebolag än avstämningsbolag till obegränsat skattskyldiga skall det utdelande bolaget lämna kontrolluppgift i den tid och ordning som gäller för lämnande av kontrolluppgifter vid utdelning i avstämningsbolag. Den skattskyldige skall vara skyldig att dessförinnan lämna det utdelande bolaget sådana uppgifter att kontrolluppgiftsskyldigheten kan fullgöras.

Den nuvarande ordningen med lämnande av särskild uppgift enligt lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter vid utdelning i annat aktiebolag än avstämningsbolag slopas.

Såvitt gäller utdelning till begränsat skattskyldiga skall den som betalar ut utdelningen lämna utdelningsuppgift avseende särskild utdelningsskatt till beskattningsmyndigheten. Detta skall gälla oberoende av om utdelningen sker från ett avstämningsbolag eller ett annat aktiebolag. Utdelningsuppgift skall lämnas vid samma tidpunkt som skatten skall redovisas i skattedeclaration och avse storleken av utbetald utdelning och innehållen särskild utdelningsskatt. Om utdelning betalats ut direkt till den utdelningsberättigade skall utdelningsuppgiften avse denne. Om utdelning betalats ut till ett utländskt institut för den utdelningsberättigades räkning skall utdelningsuppgiften i stället avse det utländska institutet. Har i det senare fallet skatten tagits ut med en lägre skattesats till följd av bestämmelser i avtal för undvikande av dubbelbeskattning (direktnedsättning) skall även redovisas efter vilken eller vilka procentsatser skatteavdrag har gjorts samt storleken av underlaget för beräkningen av skatten efter varje sådan procentsats.

Riksskatteverket skall ges befogenhet att bestämma att utdelningsuppgift avseende särskild utdelningsskatt får lämnas med hjälp av automatisk databehandling.

Den redovisning i skattedeclaration som behandlats i det föregående avser det totalt utdelade beloppet och de sammanlagda avdrag för särskild utdelningsskatt som gjorts vid utbetalningen av utdelningen. Redovisningen innefattar inte någon specifikation avseende utdelat belopp och skatteavdrag för varje utdelningsberättigad. Det måste därför övervägas vilka ytterligare uppgifter som behövs för att beskattningsmyndigheten skall kunna fastställa den särskilda utdelningsskatten och

kontrollera att skatt innehållits med rätt belopp. Således aktualiseras frågan om kontrolluppgifter eller motsvarande uppgifter.

När det gäller utdelning i avstämningsbolag till här i landet bosatta eller hemmahörande redovisas utbetalningar och skatteavdrag avseende de skattskyldiga i kontrolluppgifter (3 kap. 27 § LSK). Dessa skall enligt 3 kap. 58 § LSK lämnas till skattemyndigheten senast den 31 januari under taxeringsåret. Först genom att kontrolluppgifter lämnas skapas förutsättningar för kreditering och kontroll på individnivå.

För utdelning till personer som inte är bosatta eller hemmahörande i Sverige finns regleringen av redovisning av utdelningsuppgifter på individnivå i kupongskattelagen. Beträffande utdelning i avstämningsbolag skall enligt 8 § KupL som huvudregel uppgifter om bl.a. storleken av utbetalad utdelning och innehållen kupongskatt för varje skattskyldig redovisas till skattemyndigheten senast fyra månader efter utdelningstillfället.

Såvitt avser utdelning i andra aktiebolag än avstämningsbolag regleras motsvarande redovisning i 14 och 15 §§ KupL och av bestämmelserna om särskild uppgift i 3 kap. 28 § LSK.

Särskild uppgift enligt 3 kap. 28 § LSK

Enligt utredningens direktiv skall det övervägas att ersätta det särskilda uppgiftslämnandet (3 kap. 28 § LSK) med en generell uppgiftsskyldighet för fåmansbolag och övriga bolag som i dag inte är skyldiga att lämna kontrolluppgift om utdelning.

Som tidigare nämnts innebär regleringen i 3 kap. 28 § LSK bl.a. att den som tar emot utdelning på aktier i annat aktiebolag än avstämningsbolag skall lämna särskild uppgift till utbetalaren när utdelningen tas emot. I 3 kap. 30 § LSK anges att bestämmelser om hanteringen av särskilda uppgifter finns i kupongskattelagen. Enligt 14 § KupL skall uppgiftslämnaren därvid på heder och samvete på blankett enligt fastställt formulär besvara frågor till ledning för bedömning av om den utdelningsberättigade är skattskyldig. Är svaren inte sådana att därav uppenbarligen framgår att den utdelningsberättigade inte är skattskyldig för utdelningen, skall kupongskatt för utdelningen innehållas vid utbetalningen. Enligt 15 § KupL skall det utdelande bolaget senast fyra månader efter utdelningstillfället, dock senast den 15 januari påföljande år, lämna beskattningsmyndigheten de blanketter med uppgifter om utdelning som inkommit till bolaget. Enligt 17 § KupL skall blanketterna vid avlämnandet vara ordnade kommunvis. Blanketter, vid vilkas avgivande kupongskatt innehållits, skall dock vara skilda från övriga blanketter. Senast den 31 januari varje år skall beskattningsmyndigheten

sända de blanketter som gäller det årets taxering till skattemyndigheten i den region, där den som avses med uppgiften har sin hemort.

Den nu beskrivna ordningen medför en omfattande pappershantering som inte kan anses vara ändamålsenlig. Avsikten med hanteringen är naturligtvis att det skall finnas ett underlag för det utdelande bolaget, och i ett senare skede för beskattningsmyndigheten, att göra en bedömning av om den utdelningsberättigade är skattskyldig här i landet eller om avdrag för kupongskatt i stället skall ske. Om avdrag för kupongskatt skall ske skall uppgifterna även användas för att bestämma avdragets storlek. Det är dock över huvud taget svårt att se några bärande skäl för att utdelningsuppgifterna som avser dem som är hemmahörande i Sverige skall behöva lämnas redan fyra månader efter utdelningstillfället, och därtill ta omvägen över den skattemyndighet som hanterar kupongskatten i stället för att skickas direkt till behörig skattemyndighet.

Lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter har nyligen varit föremål för en översyn av Skattekontrollutredningen. Den utredningen har lämnat förslag till en ny lag om självdeklaration och kontrolluppgifter (SOU 1998:12) och därvid föreslagit att bestämmelserna om särskild uppgift enligt 3 kap. 28 § LSK slopas och ersätts av en skyldighet för den som betalar ut utdelning eller ränta att lämna kontrolluppgift. Förslaget innebär, såvitt nu är av intresse, att kontrolluppgift skall lämnas av den som betalar ut utdelning i annat aktiebolag än avstämningsbolag till fysiska personer som är bosatta i Sverige och dödsbon efter sådana personer. Vidare föreslås en skyldighet för den skattskyldige att lämna utbetalaren sådana uppgifter att kontrolluppgiftsskyldigheten kan fullgöras (se 6 kap. 8 § och 12 kap. 4 § i Skattekontrollutredningens förslag till ny lag om självdeklaration och kontrolluppgifter). Vid utdelning till personer som är bosatta i Sverige skall enligt förslaget således samma ordning beträffande uppgiftslämnandet fortsättningsvis tillämpas i såväl avstämningsbolag som i andra aktiebolag. Vi delar Skattekontrollutredningens uppfattning i denna del och anser att dess förslag bör genomföras. Det kan anmärkas att Skattekontrollutredningen även föreslår att den kontrolluppgiftsskyldighet som i dag gäller vid utdelning från avstämningsbolag till andra svenska juridiska personer än dödsbon skall slopas.

Skattekontrollutredningen har med hänvisning till vår utredning inte lämnat några förslag om vilka ändringar som slopandet av det särskilda uppgiftslämnandet bör föranleda när det gäller förfarandet vid utdelning till personer som inte är bosatta eller hör hemma i Sverige.

Formerna för uppgiftslämnandet

Även beträffande utdelning till begränsat skattskyldiga finns det fördelar med att göra regleringen av uppgiftslämnandet enhetlig. Det kunde därvid tänkas att, när nu förfarandet avseende redovisning och betalning av särskild utdelningsskatt inordnas i skattebetalningslagens regelsystem, ersätta dagens uppgiftsskyldighet enligt kupongskattelagen med en skyldighet att lämna kontrolluppgifter. Regleringen i 3 kap. 27 § LSK om kontrolluppgifter vid utdelning i avstämningsbolag, som huvudsakligen motsvaras av 6 kap. 8 § i Skattekontrollutredningens förslag till ny lag om självdeklaration och kontrolluppgifter, skulle då tillämpas generellt oavsett om den utdelningsberättigade är hemmahörande i Sverige eller i utlandet.

Kontrolluppgifter lämnas i dag per definition till ledning för taxering. Emellertid har Skattekontrollutredningen föreslagit att tillämpningsområdet för den nya lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter utvidgas i förhållande till vad som gäller i dag. Kontrolluppgifter skall enligt förslaget lämnas, förutom till ledning för taxering, bl.a. för beskattning enligt lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta (1 kap. 1 § 4 i Skattekontrollutredningens förslag till ny lag om självdeklaration och kontrolluppgifter). Några principiella hinder för att låta den nya lagen vara tillämplig även på kontrolluppgifter avseende särskild utdelningsskatt kan därför inte anses föreligga.

Vid bedömningen av denna fråga måste hänsyn emellertid tas till vad utdelningsuppgifterna avseende den särskilda utdelningsskatten skall användas till. De uppgifter som beskattningsmyndigheten får i dag används för kontroll av att skatteavdrag gjorts med rätt skattesats och belopp. Uppgifterna är nödvändiga även bl.a. för att myndigheten efter ansökan från den skattskyldige skall kunna återbetala sådan kupongskatt som innehållits med för högt belopp (se 27 § KupL). Av den till beskattningsmyndigheten inbetalda kupongskatten återbetalas nästan hälften. För 1998 beräknas återbetalning ske med ca 1,35 miljarder kr, vilket motsvarar drygt 40 procent av den totalt inbetalda kupongskatten om ca 3,2 miljarder kr. Innan avdragen kupongskatt återbetalas kontrollerar beskattningsmyndigheten återbetalningsanspråket mot inkomna utdelningsuppgifter.

För den skattskyldige som är berättigad till återbetalning av innehållen särskild utdelningsskatt finns naturligtvis ett intresse av att återbetalningen kan verkställas så snart som möjligt. Ett tidigt uppgiftslämnande ger även beskattningsmyndigheten bättre möjligheter att redan på ett tidigt stadium göra mer ingående kontroller av att skatt

innehållits på ett korrekt sätt. Kontrolluppgifter lämnas först i januari året efter utdelningen. Mot bakgrund härav finner vi, trots att det finns goda argument för ett enhetligt uppgiftslämnande avseende utdelning, att det även beträffande uppgiftsskyldigheten är motiverat att göra ett avsteg från vad som normalt gäller för lämnade av uppgifter för kontroll av avdragen skatt. Något behov för skattemyndigheten att få uppgifter om under året ackumulerade utdelningar till viss person finns inte. Vi föreslår därför att utdelningsuppgifter avseende särskild utdelningsskatt skall lämnas vid samma tidpunkt som gäller för redovisning av innehållen sådan skatt i skattedeklaration.

För att underlätta hanteringen bör om möjligt uppgiftsskyldigheten fullgöras med hjälp av automatisk databehandling. Det får ankomma på Riksskatteverket att närmare bestämma om detta.

Vilka uppgifter skall lämnas?

Enligt 8 § 2 p KupL skall uppgift lämnas om storleken av utbetald utdelning och innehållen kupongskatt för varje skattskyldig. Denna långtgående uppgiftsskyldighet är i praktiken mycket svår att fullgöra för dem som betalar ut utdelningen. När det gäller sådan utdelning som betalas ut till ett utländskt institut som har depåer hos en svensk förvaltare godtar beskattningsmyndigheten att förvaltaren endast lämnar uppgift om det utländska institutet, storleken av utbetald utdelning och innehållen kupongskatt samt med vilka procentsatser kupongskatteavdraget har skett. I princip rör det sig således om samma uppgifter som VPC, enligt de obsoleta bestämmelserna 3 § KupF, skall lämna när utdelning betalas ut till en sådan utländsk förvaltare som har särskilt tillstånd att införas i aktiebok. Anledningen till att detta begränsade uppgiftslämnande godtas är att det i sådana fall där aktierna ägs via utländska institut i flera led ofta inte är möjligt att utan omfattande utredning få reda på vem den slutligen utdelningsberättigade är.

Det saknas anledning att formellt upprätthålla en uppgiftsskyldighet som i praktiken inte fullgörs. Dessutom minskar behovet av att få in uppgifter på individnivå genom införandet av ett långtgående ansvar för utbetalaren att tillse att skatteavdrag görs med rätt belopp. Någon "taxering" på individnivå sker inte utan skatten fastställs, i likhet med vad som gäller för arbetsgivaravgifter, normalt till det belopp som anges i skattedeklaration. Vi föreslår därför att utdelningsuppgifter avseende särskild utdelningsskatt skall avse storleken av utbetald utdelning och innehållen särskild utdelningsskatt. Om utdelningen betalats ut direkt till den utdelningsberättigade skall utdelningsuppgiften avse denne. Om utdelningen betalats ut till ett utländsk institut för den utdelnings-

berättigades räkning skall utdelningsuppgiften i stället avse det utländska institutet. Har i det senare fallet direktnedläggning skett skall även redovisas efter vilken eller vilka procentsatser skatteavdrag har gjorts samt storleken av underlaget för beräkningen av skatten efter varje sådan procentsats.

3.2.9 Skattekontroll

Förslag: Bestämmelserna om skattekontroll i skattebetalningslagen skall tillämpas också på särskild utdelningsskatt.

Enligt 23 § KupL kan beskattningsmyndigheten vid vite förelägga aktiebolag att fullgöra annan skyldighet enligt lagen än att innehålla eller inbetala kupongskatt som bolaget försummat. I fråga om vite hänvisas härvid till taxeringslagens bestämmelser. Detsamma gäller beträffande skatterevision som enligt 24 § KupL får beslutas av beskattningsmyndigheten eller Riksskatteverket.

I en ny reglering av beskattningen av utdelning till begränsat skattskyldiga bör ingå föreskrifter om skattekontroll, t.ex. om förelägganden att lämna uppgifter och om skatterevision. Beträffande den som betalar ut utdelning och därmed är skyldig att göra skatteavdrag samt redovisa och betala skatten bör skattebetalningslagens bestämmelser om utredning i skatteärenden göras tillämpliga (14 kap. SBL). Här regleras bl.a. skyldigheten att föra anteckningar och bevara uppgifter, skattemyndighetens rätt att meddela förelägganden om att lämna uppgifter samt skatterevision.

I det föregående har föreslagits att den nuvarande skyldigheten att lämna utdelningsuppgifter på individnivå ersätts med en uppgiftsskyldighet som i de fall utdelningen tagits emot av ett utländskt institut för den utdelningsberättigades räkning begränsats till att avse det utländska institutet. I syfte att vid behov kunna kontrollera i första hand underlaget för skatteavdrag och att rätt avdrag gjorts bör det, vid sidan av bestämmelserna om skatterevision, vara möjligt för skattemyndigheten att kräva in uppgifter avseende den utdelningsberättigade. Ett sådant kontrollbehov finns bl.a. i fråga om underlaget för bedömningen av dennes skatterättsliga hemvist enligt skatteavtal. Om skattemyndigheten begär det bör således den som har gjort skatteavdrag vara skyldig att lämna utdelningsuppgifter även beträffande utdelning och skatteavdrag för varje skattskyldig samt underlag för gjorda skatteavdrag, vid den tidpunkt som myndigheten bestämmer.

Skattebetalningslagens bestämmelser om skattekontroll tar sikte på den som är skyldig att göra skatteavdrag samt redovisa och betala skatten, dvs. den deklarationsskyldige. Om skattebetalningslagen görs tillämplig även i fråga om särskild utdelningsskatt kommer reglerna om skattekontroll således att gälla den som betalar ut utdelningen. Mot bakgrund av den särskilda utdelningsskattens karaktär av definitiv källskatt och med beaktande av det långtgående ansvar som läggs på utbetalaren för att skatteavdrag gjorts på korrekt sätt och att ett tillförlitligt underlag bevaras anser vi att några motsvarande bestämmelser avseende den egentlige skattskyldige inte behövs.

3.2.10 Inbetalning av skatt och anstånd med betalning

Förslag: Innehållen särskild utdelningsskatt skall ha betalats in till skattemyndigheten senast samma dag som skattedeklaration avseende den innehållna skatten skall ha kommit in till myndigheten.

Även i övrigt skall bestämmelserna i skattebetalningslagen om inbetalning av skatt och om anstånd med betalning av skatt tillämpas på den särskilda utdelningsskatten.

Enligt 8 och 12 §§ KupL gäller för en central värdepappersförvarare och förvaltare som huvudregel att innehållen kupongskatt skall betalas senast fyra månader efter utdelningstillfället. Om utdelning inte kunnat betalas ut till följd av bristande uppgifter om den utdelningsberättigade, skall skatten betalas in senast vid utgången av det kalenderår då utdelningen utbetalas men senast vid utgången av det femte kalenderåret efter året för utdelningstillfället.

Vid utdelning i annat aktiebolag än avstämningsbolag skall enligt 15 § KupL bolaget senast fyra månader efter utdelningstillfället, men senast den 15 januari påföljande år, betala in innehållen kupongskatt. Kupongskatt skall samtidigt inbetalas även för utdelning som inte betalats ut på grund av att tillräckliga uppgifter för utbetalning saknats.

Enligt 20 § KupL kan anstånd medges med inbetalning av kupongskatt.

I 19 § KupL föreskrivs att inbetalning av kupongskatt anses ha skett den dag då inbetalningskort eller gireringshandlingar kommit in till Posten Aktiebolag eller, om staten har ingått avtal om förmedling av skatteinbetalningen med en bank, till banken.

Enligt 16 kap. 3 § SBL anses skatt ha betalats den dag då betalningen har bokförts på skattemyndighetens konto. Skatteavdrag som skall redovisas i skattedeklaration skall enligt 16 kap. 4 § samma lag ha

betalats senast samma dag som deklarationen skall ha kommit in till skattemyndigheten enligt 10 kap. 18, 19 eller 22 § SBL. Den som redovisar mervärdesskatt på beskattningsunderlag som exklusive gemenskapsinterna förvärv och import för beskattningsåret beräknas sammanlagt överstiga 40 miljoner kronor skall emellertid ha betalat skatteavdraget senast den 12, i januari senast den 17, i månaden efter redovisningsperioden. Beträffande skatt som skall betalas enligt ett grundläggande beslut om slutlig skatt skall betalning ha skett senast den förfallodag enligt skattebetalningslagen som infaller närmast efter det att 90 dagar har gått från beslutsdagen. För betalning som grundas på ett omprövningsbeslut är tidsfristen i stället 30 dagar från beslutsdagen.

I fråga om redovisning av skatteavdrag avseende särskild utdelningsskatt har i det föregående förslagits att denna skall ske i den ordning som gäller för redovisning av skatteavdrag enligt skattebetalningslagen med det undantaget att redovisningen skall lämnas i den tredje månaden efter den månad som redovisningen avser. I överensstämmelse härmed bör inbetalning av särskild utdelningsskatt med motsvarande tidsmässiga fördröjning ske i den ordning som gäller enligt skattebetalningslagen. Samtidigt bör särbestämmelsen i 8 § KupL för inbetalning av skatteavdrag på utdelning i avstämningsbolag som inte kunnat utbetalas till följd av bristande uppgifter om den utdelningsberättigade slopas. I detta hänseende bör enhetliga regler gälla för utdelning i såväl avstämningsbolag som i annat aktiebolag.

Vidare bör kupongskattelagens reglering av när skatt skall anses betald ersättas av skattebetalningslagens bestämmelser (16 kap. 3 § SBL) om att bokföring på konto hos skattemyndigheten är avgörande för frågan huruvida rättidig betalning skett.

Anstånd med inbetalning av särskild utdelningsskatt bör kunna medges enligt bestämmelserna i skattebetalningslagen (17 kap. SBL).

3.2.11 Beskattningsbeslut

Förslag: Skattebetalningslagens bestämmelser om beskattningsbeslut skall i tillämpliga delar gälla även särskild utdelningsskatt.

I 11 kap. SBL finns bestämmelser om beskattningsbeslut. Genom ett beskattningsbeslut bestäms om den som är skattskyldig skall betala eller få tillbaka skatt samt skattens storlek. För den som betalar ut utdelning och är skyldig att redovisa skatteavdrag i skattedeklaration anses ett beslut om skatten ha fattats i enlighet med deklarationen (11 kap. 16 § SBL). Som beskattningsbeslut anses också bl.a. ett beslut om betalnings-

skyldighet för skatt enligt 12 kap. SBL och omprövningsbeslut enligt 21 kap. samma lag. Omprövning kan ske exempelvis i form av skönsbeskattning enligt 11 kap. 19 § SBL för det fall att en tillförlitlig skatteberäkning inte kan göras på grundval av tillgängliga uppgifter. Bestämmelserna om beskattningsbeslut är centrala i beskattningsförfarandet och bör tillämpas också beträffande den som är skyldig att göra skatteavdrag för särskild utdelningsskatt.

För den som taxeras till statlig eller kommunal inkomstskatt fattas grundläggande beslut om årlig taxering enligt taxeringslagen med ledning av självdeklaration eller kontrolluppgift. Personer som inte är bosatta eller hemmahörande i Sverige skall emellertid inte taxeras här. I fråga om särskild inkomstskatt enligt lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta tillämpas i stället i nu aktuellt hänseende regleringen i skattebetalningslagen. Någon anledning att i denna del skilja på förfarandet beträffande den särskilda utdelningsskatten och den särskilda inkomstskatten kan vi inte finna.

I det föregående har föreslagits att en något begränsad uppgiftsskyldighet skall gälla för den som är skyldig att göra skatteavdrag för särskild utdelningsskatt. När utdelning mottagits av ett utländskt institut för den utdelningsberättigades räkning kommer det inte att framgå av utdelningsuppgiften vem som är den egentlige skattskyldige. Det kommer således normalt inte att finnas något underlag för att fatta ett beskattningsbeslut avseende denne. Frågan om beskattningsbeslut avseende den utdelningsberättigade aktualiseras således endast i de fall där beskattningsmyndigheten efter kontroll har funnit att skatteavdrag inte skett på ett korrekt sätt eller då den skattskyldige ansöker om återbetalning av innehållen särskild utdelningsskatt. Motsvarande ordning bör gälla även då utdelningen betalats ut direkt till den utdelningsberättigade.

3.2.12 Återbetalning av skatt

Förslag: Skattebetalningslagens bestämmelser om återbetalning av skatt skall gälla även särskild utdelningsskatt.

En ny bestämmelse införs i skattebetalningslagen avseende sådan återbetalning som sker direkt till den utdelningsberättigade.

Bestämmelser om återbetalning av kupongskatt finns i 9, 16 och 27 §§ KupL. Såvitt avser utdelning i avstämningsbolag föreskrivs i 9 § KupL att om utdelning utbetalas sedan en central värdepappersförvarare inbetalat kupongskatt återbetalar beskattningsmyndigheten den kupongskatt som belöper på sådan utdelning för vilken skattskyldighet inte

förelegat. Återbetalning sker emellertid inte beträffande utdelning som avser utdelningstillfälle tidigare än fem år före det kalenderår utredningen överlämnats till beskattningsmyndigheten. I huvudsak motsvarande bestämmelser gäller enligt 16 § KupL för utdelning i annat aktiebolag än avstämningsbolag.

I 27 § KupL föreskrivs att om kupongskatt i annat fall än som avses i 9 eller 16 § har innehållits fastän skattskyldighet inte förelegat eller om kupongskatt har innehållits med högre belopp än vad som skall betalas enligt avtal för undvikande av dubbelbeskattning, har den utdelningsberättigade rätt till återbetalning av vad som innehållits för mycket.

Enligt 27 § KupL finns rätt till återbetalning också om en aktie har förlorat sitt värde till följd av att ett bolag har upplösts genom likvidation eller genom fusion enligt 14 kap. 1 § ABL och om upplösning skett inom ett år efter det att sådan utbetalning som avses i 2 § andra stycket KupL blivit tillgänglig för lyftning.

I 18 kap. SBL finns bestämmelser om återbetalning av skatt. Genom att den särskilda utdelningsskatten inordnas i skattekontosystemet och regleringen av redovisning och betalning av skatt i skattebetalningslagen således blir tillämplig, bör även bestämmelserna om återbetalning av skatt i den lagen gälla för den särskilda utdelningsskatten.

Återbetalning enligt skattebetalningslagen kan ske vid den årliga avstämningen av ett skattekonto eller vid annan avstämning under förutsättning att det finns ett överskjutande belopp till den skattskyldiges fördel på kontot och det inte finns hinder mot återbetalning. Vårt förslag innebär emellertid att det i allmänhet inte kommer att behöva upprättas något skattekonto för den egentlige skattskyldige. Skattebetalningslagens återbetalningsbestämmelser behöver därför kompletteras med en bestämmelse om sådan återbetalning av särskild utdelningsskatt som sker direkt till den utdelningsberättigade.

I fråga om hinder mot återbetalning av särskild utdelningsskatt bör gälla bl.a. att återbetalning inte skall göras av dels belopp som kan komma att behövas för betalning av sådan annan skatt än F-skatt och särskild A-skatt som har beslutats men ännu inte skall ha betalats, dels belopp som kan komma att behövas för betalning av sådan annan skatt än F-skatt och särskild A-skatt som ännu inte har beslutats men med fog kan antas komma att beslutas. Om vidare skatteavdrag för särskild utdelningsskatt felaktigt har gjorts i stället för skatteavdrag avseende statlig inkomstskatt, bör skatten anses som avdragen sådan skatt (jfr 11 kap. 14 § SBL). Någon återbetalning bör i ett sådant fall inte ske.

Även bestämmelserna om hinder mot återbetalning av skatt i lagen (1985:146) om avräkning vid återbetalning av skatter och avgifter bör tillämpas på den särskilda utdelningsskatten.

3.2.13 Övriga förfarandebestämmelser

Dröjsmålsavgift/Ränta

Förslag: Nuvarande bestämmelser om dröjsmålsavgift ersätts av skattebetalningslagens bestämmelser om ränteberäkning.

Vid återbetalning av särskild utdelningsskatt skall därvid intäktsränta beräknas från och med den 1 april året efter det år då utdelningen blev tillgänglig för lyftning.

Bestämmelser om dröjsmålsavgift finns i dag i 19 § KupL och lagen om dröjsmålsavgift.

I 19 kap. SBL finns föreskrifter om kostnads- och intäktsränta. De har ersatt uppbördslagens bestämmelser om dröjsmålsavgift. Regleringen inbegriper bl.a. beräkning av kostnadsränta om betalning av skatteavdrag inte sker i rätt tid (19 kap. 8 §), beräkning av kostnadsränta på slutlig skatt (19 kap. 5 §), befrielse från kostnadsränta (19 kap. 11 §) och beräkning av intäktsränta (19 kap. 12–14 §§).

Som föreslagits i det tidigare bör den särskilda utdelningsskatten i princip redovisas och betalas i den ordning som anges i skattebetalningslagen och, såvitt det gäller den som betalar ut utdelning, inordnas i skattekontosystemet. I enlighet härmed bör också räntebestämmelserna i skattebetalningslagen i tillämpliga delar gälla för den särskilda utdelningsskatten. Noteras kan att det enligt nuvarande reglering i kupongskattelagen inte betalas någon ränta vid återbetalning av skatt, vilket alltså kan bli fallet enligt skattebetalningslagen. För att intäktsränta inte skall kunna utgå innan skatten betalats in föreslår vi att sådan ränta vid återbetalning av särskild utdelningsskatt skall beräknas från och med den 1 april året efter det år då utdelning blev tillgänglig för lyftning.

Indrivning

Förslag: Skattebetalningslagens bestämmelser om indrivning av skatt skall gälla även särskild utdelningsskatt.

Bestämmelser om överlämnande för indrivning av obetalda kupongskattebelopp finns i 22 § KupL medan regleringen om indrivning finns i lagen (1993:891) om indrivning av statliga fordringar m.m.

I 20 kap. SBL regleras frågan om överlämnande för indrivning av skatter och avgifter som omfattas av skattebetalningslagen. Med hänsyn till att den särskilda utdelningsskatten inordnas i skattebetalningslagens regelsystem bör dessa bestämmelser tillämpas även på skatt på utdelning till begränsat skattskyldiga.

Omprövning

Förslag: Skattebetalningslagens bestämmelser om omprövning skall gälla även särskild utdelningsskatt.

Sedvanliga omprövningsbestämmelser saknas i dag på kupongskatteområdet. Däremot finns i kupongskattelagen vissa föreskrifter som kan sägas fylla en delvis motsvarande funktion. Det är bestämmelserna om påförande av kupongskatt i efterhand (26 § KupL) och om återbetalning av kupongskatt (27 § KupL).

För skatter och avgifter som redovisas och betalas inom ramen för skattebetalningslagens reglering finns bestämmelser om omprövning i 21 kap. SBL. Dessa bör tillämpas också på den särskilda utdelningsskatten.

Såvitt avser fastställelse av underlaget för skatteberäkning för den skattskyldige kan övervägas att göra taxeringslagens omprövningsbestämmelser tillämpliga (4 kap. TL). I fråga om särskild inkomstskatt enligt lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta tillämpas emellertid i sin helhet omprövningsregleringen i skattebetalningslagen. Någon anledning att i denna del skilja på förfarandet beträffande den särskilda utdelningsskatten och den särskilda inkomstskatten kan inte anses finnas.

Överklagande

Förslag: Skattebetalningslagens bestämmelser om överklagande skall tillämpas också i fråga om särskild utdelningsskatt.

Bestämmelser om överklagande av beslut om kupongskatt finns i dag i 29–30 a §§ KupL. Tidsfristen för överklagande av skattemyndighetens beslut är två månader från den dag då klaganden fick del av beslutet.

Enligt 22 kap. 3 § SBL skall den skattskyldiges överklagande som huvudregel ha kommit in senast sjätte året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut. I vissa fall gäller emellertid en tvåmånaders frist för överklagande (22 kap. 4 § SBL). Så är fallet beträffande bl.a. beslut om verkställande av skatteavdrag.

Med hänsyn till att den särskilda utdelningsskatten skall inordnas i skattebetalningslagens regelsystem bör bestämmelserna om överklagande i 22 kap. SBL tillämpas även på den skatten.

Sanktioner

Förslag: Skattebetalningslagens bestämmelser om skattetillägg och om vite skall tillämpas också i fråga om särskild utdelningsskatt.

Tidigare straffrättsliga bestämmelser i kupongskattelagen har nyligen utmönstrats och ersatts av skattebrottslagens straffbestämmelser. Något behov av ytterligare straffrättsliga bestämmelser avseende den särskilda utdelningsskatten kan inte anses finnas.

Kupongskattelagen saknar bestämmelser om skattetillägg. Sådana bestämmelser finns emellertid i 15 kap. SBL avseende lämnande av oriktig uppgift och skönsbeskattning och blir, om inte något undantag föreskrivs, tillämpliga också på den särskilda utdelningsskatten. Eftersom det inte finns anledning att ha någon avvikande reglering på den särskilda utdelningsskattens område föreslår vi inte något sådant undantag.

I 23 § KupL regleras möjligheten att vid vite förelägga aktiebolag att fullgöra annan skyldighet enligt lagen än att innehålla eller inbetala kupongskatt. Enligt skattebetalningslagen finns förutsättningar för skattemyndigheten att meddela förelägganden om att lämna uppgifter och att göra skatteavdrag. Dessa förelägganden får enligt 23 kap. 2 §

SBL förenas med vite. Nämnda reglering bör tillämpas även beträffande den särskilda utdelningsskatten.

Övrigt

Förslag: Skattebetalningslagens bestämmelser om verkställighet skall tillämpas också i fråga om särskild utdelningsskatt. Detsamma gäller skattebetalningslagens bestämmelser om avrundning och gallring.

I 23 kap. 7 § SBL föreskrivs att en begäran om omprövning eller ett överklagande av ett beslut enligt den lagen eller taxeringslagen inte inverkar på skyldigheten att betala den skatt som omprövningen eller överklagandet rör. I 23 kap. 8 § samma lag anges vidare att en åtgärd enligt lagen får verkställas även om det beslut som föranleder åtgärden inte har fått laga kraft och att motsvarande gäller vid verkställighet enligt utsökningsbalken.

Med hänsyn till att den särskilda utdelningsskatten bör inordnas i skattebetalningslagens regelsystem bör bestämmelserna i den lagen om verkställighet och betydelsen av ett överklagande gälla även beträffande skatt på utdelning till begränsat skattskyldiga.

Vidare bör föreskrifterna i 23 kap. 1 § SBL om avrundning av skattebelopp och underlaget för skatteberäkning samt regleringen i 23 kap. 9 § SBL om gallring göras tillämpliga på den särskilda utdelningsskatten.

3.2.14 Särskilt om utländska förvaltare

Förslag: En utländsk juridisk person som medgivits registrering som förvaltare bör normalt inte vara ansvarig för innehållande, redovisning och betalning av särskild utdelningsskatt. I de fall utdelning betalats ut genom en sådan förvaltare skall detta ansvar i stället ligga på central värdepappersförvarare.

En registrerad filial enligt lagen (1992:160) om filialer m.m. som är förvaltare skall i dessa hänseenden jämföras med svensk förvaltare.

Av 12 § KupL följer att i de fall aktier är förvaltarregistrerade så ankommer det på förvaltaren att sköta redovisning och betalning av kupongskatten. I denna bestämmelse görs inte någon skillnad på om förvaltaren är en svensk eller en utländsk juridisk person. Av 3 § KupF

framgår emellertid att det finns en sådan skillnad. Som tidigare nämnts anges i den bestämmelsen att VPC vid utbetalning av utdelning till en utländsk förvaltare får tillämpa ett förenklat förfarande vid direktned-sättning av kupongskatten. Systemet har således inneburit att utländska förvaltare inte har samma skyldigheter beträffande uppbörden av kupongskatten som svenska förvaltare. För det fall att utdelningen betalats ut genom en sådan förvaltare vilade det formella ansvaret i stället på VPC.

År 1996 förenklades reglerna för förvaltarregistrering av svenska aktier som förvaltas utomlands (prop. 1995/96:50). Innebörden av de förenklade reglerna var att ett utländskt institut, liksom ett svenskt värdepappersinstitut, kunde söka och få ett generellt tillstånd av Finansinspektionen att vara förvaltare för svenska aktier.

I motiven till den då införda ordningen sades bl.a. att det i fråga om tillståndsprövningen måste beaktas att svenska regler om skattskyldighet och skattekontroll samt bestämmelserna i insiderlagen inte urholkades. För att ett utländskt institut skulle få tillstånd att registreras som förvaltare borde enligt motiven därför ställas upp villkor om att institutet åtog sig att fullgöra samma skyldigheter som åligger svenska förvaltare i dessa avseenden. Institutet skulle alltså förbinda sig att inför taxeringen lämna kontrolluppgift om bl.a. innehav och utbetald utdelning samt avyttringar. I propositionen anfördes att det däremot av praktiska skäl inte var aktuellt att även kräva att den utländske förvaltaren skulle göra avdrag för preliminär skatt.

Den nya ordningen skulle för kupongskattens del ha kunnat innebära att utländska förvaltare i princip jämställts med svenska. Härigenom skulle VPC vid aktieutdelning få göra utbetalningar till registrerade utländska förvaltare på samma sätt som till förvaltare här i landet, dvs. utan att göra skatteavdrag vid utbetalningen. Frågan om kupongskattens hantering berördes emellertid över huvud taget inte i det aktuella lagstiftningsärendet. Någon ändring av 3 § KupF skedde inte heller.

Det tycks för övrigt i praktiken ha varit så att den nya regleringen om ökad likställighet mellan inhemska och utländska förvaltare inte tillämpats fullt ut. Det har sin grund i bl.a. att tillståndsvillkoren vid registrering inte gavs avsedd utformning. Finansinspektionen ansåg sig nämligen inte utan uttryckligt lagstöd kunna ta in några villkor om skyldighet att lämna kontrolluppgifter i de tillstånd som meddelades. Såvitt avser aktieförvärv genom registrerade utländska förvaltare saknas alltså de möjligheter till uppföljning och kontroll som skyldigheten att lämna kontrolluppgifter är avsedd att ge.

Som nämnts under avsnitt 2.2 gäller fr.o.m. den 1 januari 1999 en ny lag om kontoföring av finansiella instrument. Genom införandet av den lagen har reglerna om förvaltarregistrering förenklats ytterligare något.

Numera har således kravet på tillstånd från Finansinspektionen avskaffats. I stället får en central värdepappersförvarare lämna medgivande till förvaltarregistrering. Sådant medgivande kan enligt 3 kap. 7 § första stycket kontoföringslagen jämförd med 3 kap. 2 § samma lag lämnas till bl.a. centralbanker, clearingorganisationer, centrala värdepappersförvarare och värdepappersinstitut samt utländska företag som i sitt hemland får bedriva värdepappersrörelse. En förutsättning för att ett utländskt företag skall medges registrering som förvaltare är att det i hemlandet står under betryggande tillsyn av myndighet eller annat behörigt organ.

Ett medgivande att registreras som förvaltare får enligt 3 kap. 7 § andra stycket kontoföringslagen förenas med särskilda villkor för att tillgodose allmänna och enskilda intressen. I förarbetena till lagen (prop. 1997/98:160 s. 120) anfördes bl.a. följande om tillståndsvillkoren för registrering av utländska förvaltare.

Att prövningen av vilka som skall få vara förvaltare nu förs över till centrala värdepappersförvarare innebär ingen ändring i sak. Även centrala värdepappersförvarare skall nämligen förena medgivanden som förvaltare med de villkor som behövs för att allmänna och enskilda intressen skall tillgodoses. Detta innebär bl.a. en skyldighet att se till att utländska förvaltare åtar sig att följa svensk insider- och skattelagstiftning.

Av de uttalanden som gjorts i prop. 1995/96:50 och 1997/98:160 följer att det är genom tillståndsvillkor som det skall skapas tillräckliga garantier för att den utländske förvaltaren fullgör i princip samma skyldigheter som de svenska förvaltarna. Några sådana villkor har dock hittills inte uppställts. Att centrala värdepappersförvarare utan uttryckligt åliggande i lag skulle gå längre än Finansinspektionen när det gäller att ställa upp villkor för medgivande av registrering som förvaltare framstår som direkt osannolikt.

För det fall att man önskar en ordning där utländska förvaltare åläggs samma skatterättsliga skyldigheter som svenska förvaltare fodras en mer långtgående reglering än i dag. Det skulle t.ex. kunna krävas att ett sådant utländskt subjekt som kan bli förvaltare, som villkor för registrering förbinder sig att följa de krav som ställs på en svensk förvaltare i fråga om redovisning och betalning av skatt, lämnande av kontrolluppgifter eller motsvarande uppgifter samt insyn och kontroll. De i vissa hänseenden detaljerade villkor som kan vara aktuella lämpar sig bättre att reglera i en skriftlig förbindelse än i avtalet med den centrala värdepappersförvararen. Inriktningen för en sådan förbindelse skulle som redan sagts vara att fullt ut likställa svenska och utländska

förvaltare. Det innebär bl.a. att förvaltaren skall förbinda sig att följa bestämmelser i tillämpliga skatteavtal och på anmodan lämna fullständig utredning om de utdelningar som utbetalats. Detta gäller såväl då förvaltaren direkt gör utbetalningen till den utdelningsberättigade som när utdelningen förmedlas vidare genom ett eller flera institut innan den når den utdelningsberättigade. En sådan skriftlig förbindelse som nu diskuteras innefattar skatterättsliga krav. Det är därför naturligt att det är Riksskatteverket och inte den centrala värdepappersförvararen som utformar och upprättar förbindelsen. Det är likaså naturligt att förbindelsen ingås med Riksskatteverket. Givetvis bör den ha ingåtts innan en central värdepappersförvarare medger ett utländskt rättssubjekt att registreras som förvaltare. Att den centrala värdepappersförvararens medgivande till registrering som förvaltare innefattar nödvändiga villkor till stöd för förbindelsen är självklart.

Vi är emellertid för vår del tveksamma till att införa en ordning där ansvaret för att innehålla, redovisa och betala in den särskilda utdelningsskatten läggs på ett utländskt subjekt. Det ligger i sakens natur att det är enklare att genomföra kontroll av att skatten hanteras på ett riktigt sätt om hanteringen sköts av någon här i landet. På samma sätt är det enklare att utkräva ansvar för felaktigheter från en förvaltare i Sverige.

Från VPC har också anförts att det är i det närmaste uteslutet att de utländska subjekt som kan bli förvaltare kommer att ansöka om medgivande till registrering om de tvingas till ett långtgående ansvar för att följa de svenska skattebetalningsreglerna. Det skulle för dem vara en helt främmande hantering att sköta uppbörden av skatt åt ett annat land än hemlandet. I stället för att åta sig detta ansvar kommer de att välja att ha en depå hos en svensk förvaltare. Enligt VPC skulle detta utan minsta tvekan innebära att Sverige skulle komma att stå utanför det länksamarbete mellan olika centrala värdepappersförvarare som håller på att byggas upp i Europa. Detta samarbete förutsätter nämligen att de utländska centrala värdepappersförvararna medges registrering som förvaltare hos en svensk central värdepappersförvarare.

Att utländska institut som inte anser sig kunna sköta uppbörden av svenska skatter väljer att upprätta en depå hos en svensk förvaltare är en sak. Det kan i sig inte utgöra något skäl för att skilja på svenska och utländska förvaltares skyldigheter. Med ett långtgående ansvar för utländska förvaltare att sköta uppbörden av svenska skatter skulle emellertid viss risk föreligga för att de utländska instituten i stället valde att direktregistrera sig hos en central värdepappersförvaltare som ägare av aktierna. I dessa fall finns det inte några möjligheter att kontrollera att skatteavdrag för särskild utdelningsskatt skett på ett korrekt sätt. Det är ju först om det uppmärksammas att det utländska institutet inte är den

verkliga ägaren till utdelningen som tillkommande skattekrav kan aktualiseras. Från kontrollsynpunkt är det därför att föredra att de utländska instituten är registrerade som förvaltare.

I den nyss nämnda lagen om kontoföring av finansiella instrument har införts regler som syftar till att skapa möjligheter att upprätta det länksamarbete som VPC talar om (se prop. 1997/98:160 s. 106 och 121). Det får betraktas som olämpligt att nu införa en ordning som omintetgör detta samarbete.

Enligt vår uppfattning talar övervägande skäl för att uppbörden av den särskilda utdelningsskatten bör hanteras av svenska skattesubjekt. När det gäller utbetalning av utdelning som sker genom en utländsk förvaltare bör därför skattebetalningsansvaret ligga på en central värdepappersförvarare i Sverige.

Det skulle i och för sig kunna övervägas att göra central värdepappersförvarare ansvarig för redovisning och betalning av skatt även i de fall där utdelningen betalas ut genom en svensk förvaltare. De svenska förvaltarna har emellertid anpassat sina system efter en ordning där de vid utbetalning av utdelning har ansvar för att göra skatteavdrag för såväl kupongskatt som preliminär skatt. Praktiska skäl talar för att denna ordning bör behållas. Det får dessutom anses ligga utanför vårt uppdrag att föreslå en sådan genomgripande förändring av skattebetalningssystemet som även skulle beröra skatteavdrag vid utdelning till obegränsat skattskyldiga. Från branschens sida har inte heller framförts några önskemål om en sådan förändring.

I detta sammanhang bör även uppmärksammas att en utländsk förvaltare under vissa förutsättningar kan vara svenskt skattesubjekt. Så är fallet om en sådan registrerad filial som avses i lagen om utländska filialer m.m. medges tillstånd att vara förvaltare. Filialen är i och för sig inte något eget rättssubjekt men den skall enligt 4 § lagen om filialer m.m. anses som ett svenskt rättssubjekt vid bedömningen av om den i ett rättsförhållande, som gäller en av den i Sverige bedriven näringsverksamhet, lyder under svensk lag och av om den i ett sådant rättsförhållande är skyldiga att svara inför svensk domstol eller underkasta sig svensk myndighets avgöranden.

Mot bakgrund av denna reglering anser vi att det finns förutsättningar för att göra även registrerade filialer som medgivits tillstånd att vara förvaltare ansvariga för innehållande, redovisning och betalning av innehållen särskild utdelningsskatt. De bör således i dessa hänseenden jämföras med svenska förvaltare.

Sammanfattningsvis anser vi att dagens ordning där central värdepappersförvarare har att göra skatteavdrag när en utdelning betalas ut genom en utländsk förvaltare bör behållas. Vid en sådan utbetalning skall den centrala värdepappersförvararen lämna uppgift om särskild

utdelningsskatt i samma omfattning som gäller för en svensk förvaltare som betalar ut utdelning till ett utländskt institut, dvs. uppgift skall lämnas beträffande den utländske förvaltaren men inte om varje utdelningsberättigad. Registrerade filialer som medgivits tillstånd att vara förvaltare skall dock i dessa hänseenden jämföras med svenska förvaltare

Att svenska men inte utländska förvaltare, med bortseende från registrerade filialer, skall hantera innehållande, redovisning och betalning av särskild utdelningsskatt och preliminär skatt vid utdelning bör framgå av skattebetalningslagen.

3.2.15 Ansvaret vid utdelning från värdepappersfonder

Förslag: Fondbolaget skall vara ansvarigt för innehållande, redovisning och betalning av skatteavdrag för särskild utdelningsskatt vid utdelning på andel i värdepappersfond. Om fondandelarna är förvaltarregistrerade enligt kontoföringslagen eller 31 a § lagen om värdepappersfonder ligger detta ansvar i stället på förvaltaren, om denne är ett svenskt skattesubjekt.

I vår diskussion om ett moderniserat beskattningsförfarande vid utdelning till begränsat skattskyldiga har vi hittills endast behandlat svenska aktier. Som nämntes redan i kapitel 2 gäller emellertid det som sagts om aktier i avstämningsbolag även för andelar i svenska värdepappersfonder. Det finns dock en del särdrag i hanteringen av andelar i värdepappersfonder som måste beaktas vid utformningen av skattebetalningssystemet.

Som tidigare nämnts är en värdepappersfond en fond bestående av fondpapper och andra finansiella instrument, vilken bildats genom kapitaltillskott från allmänheten och ägs av dem som skjutit till kapital. Bestämmelser om värdepappersfonder ges bl.a. i lagen om värdepappersfonder.

Förvaltningen av en värdepappersfond och försäljning och inlösen av andelar i fonden, dvs. fondverksamheten, skall utövas av ett fondbolag. Ett fondbolag är ett svenskt aktiebolag som fått Finansinspektionens tillstånd att utöva just fondverksamhet. Fondbolaget skall även föra eller låta föra ett register över samtliga innehavare i fonden.

För att garantera att de investerade medlen hålls åtskilda från fondbolagets tillgångar och att den förvaltade fondegendomen kan bli föremål för tillsyn skall det för varje värdepappersfond finnas ett förvarings-

institut som bl.a. förvarar den egendom som ingår i fonden och sköter in- och utbetalningar avseende fonden.

Vem skall göra skatteavdrag?

Enligt 12 § KupL har förvaringsinstitutet i princip samma skyldigheter vid utdelning från en värdepappersfond som central värdepappersförvarare har vid utdelning från avstämningsbolag. Det är således förvaringsinstitutet som skall innehålla, redovisa och betala in kupongskatten.

Vi har emellertid uppmärksammat att så ofta inte sker i den praktiska hanteringen. Uppbörderna av kupongskatten och redovisningen till beskattningsmyndigheten sköts i stället av fondbolaget. En anledning till att så är fallet kan vara att det, enligt uppgift från fondbolagen, är en olägenhet för vissa fondbolag att förvaringsinstitutet är skyldiga att innehålla kupongskatten. För att kunna fullgöra denna skyldighet måste instituten nämligen ha tillgång till alla uppgifter i andelsägarregistret. Fondbolaget kan i princip tillhöra en annan "företagsgrupp" än förvaringsinstitutet och vill av självklara skäl inte lämna ut uppgifter om alla kunder till en sådan konkurrent.

Det finns således anledning att överväga om den nuvarande ordningen där förvaringsinstitutet enligt lag skall hantera uppbörden av kupongskatten bör behållas. Vårt förslag att inordna den särskilda utdelningsskatten i skattekontosystemet innebär bl.a. att det i fortsättningen är den som betalar ut utdelningen som är skyldig att göra skatteavdrag för särskild utdelningsskatt. Det är emellertid inte helt enkelt att klara ut vem som egentligen är den som i skattebetalningslagens mening betalar ut utdelning från en värdepappersfond.

Före år 1974 fanns inte någon särskild reglering för kollektiva investeringar i värdepapper. Sådana bestämmelser gavs först genom införandet av den numera upphävda aktiefondslagen (1974:931). I samband med aktiefondslagens tillkomst infördes även en skyldighet att betala kupongskatt för utdelning på andel i svensk aktiefond (dåvarande 1 § KupL, SFS 1974:996).

Aktiefonderna kunde enligt aktiefondslagen antingen registrera andelsägarna eller ge ut andelsbevis i form av löpande skuldebrev. Beträffande de fonder som registrerade andelsägarna, s.k. registrerade fonder, infördes från 1977 den i 12 § KupL ännu gällande skyldigheten för förvaringsinstitutet, på den tiden förvaringsbanken, att sköta uppbörden av kupongskatt. I förarbetena till bestämmelsen (prop. 1975/76:76 s 12) anfördes att det var förvaringsbankens uppgift att efter beslut av fondbolaget ombesörja utbetalning av utdelning. I och för sig

borde det, enligt regeringen, kunna överlåtas på den som förde andelsägarregistret, t.ex. VPC, att sköta förvaringsbankens åligganden av detta slag men ansvaret gentemot det allmänna skulle ändå alltid ligga på banken.

Samtidigt med dessa bestämmelser infördes i taxeringslagen en uttrycklig skyldighet för förvaringsbanken att lämna kontrolluppgift vid utdelning. Bestämmelser om skyldighet att lämna kontrolluppgift finns numera i 3 kap. 27 § LSK.

Sedan införandet av lagen om värdepappersfonder år 1991 är endast registrerande fonder tillåtna (se prop. 1989/90:153 s. 41). Andelar i värdepappersfonder kan kontoföras enligt kontoföringslagen och andelsägarregistret förs i sådana fall av den centrala värdepappersförvararen (31 § lagen om värdepappersfonder, jfr prop. 1993/94:232). Kontoföringslagens bestämmelser om förvaltarregistrering är tillämpliga på sådana andelar.

Vidare finns det sedan 1996 möjlighet att förvaltarregistrera även sådana fondandelar som inte registreras enligt kontoföringslagen (se prop. 1995/96:50 s. 120). Av 31 a § lagen om värdepappersfonder framgår att sådan förvaltarregistrering kan komma i fråga endast för förvaltare som har Finansinspektionens tillstånd till registrering som förvaltare.

I samband med att möjlighet infördes att förvaltarregistrera fondandelar ändrades bestämmelserna i 3 kap. 27 § LSK. Som nyss nämnts ankom det tidigare på förvaringsinstitutet att lämna kontrolluppgift. Denna skyldighet lades genom ändringen i stället på "den som utbetalt" utdelningen. I förarbetena (prop. 1995/96:50 s. 126) till ändringen anfördes att som en konsekvens av att fondandelar kunde kontoföras och förvaltarregistreras borde också VPC (numera central värdepappersförvarare) och förvaltare omfattas av skyldigheten att lämna kontrolluppgift. Det borde därför framgå av lagen att det är den som betalat ut en utdelning som skall lämna kontrolluppgift om utdelning och innehav.

Som framgår av det nu sagda kan flera subjekt komma i fråga för att anses vara den som betalar ut en utdelning. I avsnitt 3.2.5 har vi något diskuterat det mångtydiga i begreppet "den som betalar ut". På samma sätt som när det gäller utdelning från avstämningsbolag är det emellertid enligt vår uppfattning i grunden värdepappersfonden som betalar ut utdelningen. En värdepappersfond är visserligen inte någon juridisk person och kan inte förvärva rättigheter eller ikläda sig skyldigheter. Den är likväl ett skattesubjekt.

Det är fondbolaget som för värdepappersfondens räkning beslutar om utdelning och anmodar förvaringsinstitutet att verkställa utbetalningen. Skyldigheten för förvaringsinstitutet att betala ut utdelningen kan enligt

vår mening delvis jämföras med den skyldighet som central värdepappersförvarare har att sända ut utdelning från avstämningsbolag. I princip innebär den att förvaringsinstitutet, som inte har omedelbar tillgång till andelsägarregistret agerar som mellanman för fondbolaget. Förvaringsinstitutets befattning med utdelningen är således i första hand att administrera utdelningen i enlighet med de instruktioner som fondbolaget lämnar. Enligt uppgift utövar vissa förvaringsinstitut även kontroll över utdelningen enligt 15 § lagen om värdepappersfonder.

När det gäller avstämningsbolagen har vi för att det inte skall uppstå någon tveksamhet om vem som är utbetalare av utdelningen infört en särskild reglering i skattebetalningslagen som pekar ut centrala värdepappersförvarare och svenska förvaltare som utbetalare. Svårigheterna att hantera begreppet "den som betalar ut" gör sig än mer gällande vid utdelning från värdepappersfonder. Även beträffande sådan utdelning borde det därför finnas en uttrycklig reglering om detta i skattebetalningslagen.

Det finns flera praktiska skäl för att vid utdelning från avstämningsbolag behålla dagens ordning och låta värdepappersförvarare och svenska förvaltare sköta innehållande, redovisning och betalning av särskild utdelningsskatt. Liknande praktiska skäl kan emellertid inte anföras för att låta förvaringsinstitutet sköta motsvarande uppgifter när det gäller utdelning från värdepappersfonder. I verkligheten sköts nämligen uppböden av kupongskatten olika beroende på i vilken företagsgrupp som värdepappersfonden ingår. I något fall sköter således ett förvaringsinstitut redovisningen, i de flesta andra gör fondbolaget det.

Enligt vår uppfattning saknas det skäl för att låta förvaringsinstitutet vara ansvarigt för den särskilda utdelningsskatten. Mot bakgrund av vad som framförts om svårigheterna med att fondbolagen tvingas lämna uppgifter om andelsägarna till förvaringsinstitutet framstår det som en bättre ordning att ansvaret för skattebetalningen i stället ligger på fondbolaget som ju har tillgång till registret över andelsägarna.

Det skulle kunna framstå som en praktisk ordning att en samordning av skattebetalningssystemet sker på så sätt att utdelning på kontoförda och förvaltarregistrerade fondandelar hanteras på samma sätt som vid utdelning från avstämningsbolag. I de fall andelarna är kontoförda enligt kontoföringslagen skulle således ansvaret för innehållande, redovisning och betalning av den särskilda utdelningsskatten ligga på den centrala värdepappersförvararen. Vi har emellertid valt att inte föreslå en sådan ordning. Även i de fall andelarna är kontoförda hos en central värdepappersförvarare är det fondbolaget som beslutar om utdelningen och anmodar förvaringsinstitutet att verkställa utbetalningen. Den centrala värdepappersförvararen tar således inte någon befattning med utdelningen.

Om däremot de kontoförda andelarna är förvaltarregistrerade av en svensk förvaltare bör detta ansvar i stället ligga på förvaltaren. Även när det gäller sådana andelar som är förvaltarregistrerade enligt 31 a § lagen om värdepappersfonder bör ansvaret för skattebetalningen ligga på förvaltaren om denne är ett svenskt skattesubjekt.

Det som vi i avsnitt 3.2.14 anført om utländska förvaltare gör sig gällande även vid utdelning från sådana värdepappersfonder där andelarna är kontoförda. Detsamma får enligt vår uppfattning anses gälla även vid förvaltarregistrering enligt 31 a § lagen om värdepappersfonder, trots att det i dessa fall fordras Finansinspektionens tillstånd till registrering som förvaltare. Om andelarna är förvaltarregistrerade av en utländsk förvaltare som inte är registrerad filial ankommer det således på fondbolaget att hantera innehållande, redovisning och betalning av den särskilda utdelningsskatten.

Det bör särskilt anmärkas att vårt förslag endast avser frågan om vem som skall ha det formella ansvaret beträffande skatteavdrag för särskild utdelningsskatt. Något hinder för den ansvarige att när så bedöms lämpligt låta någon annan sköta den praktiska hanteringen av skatteavdraget föreligger således inte.

4 Direktnedsättning och kontroll av skatterättsligt hemvist

4.1 Utredningsuppdraget

I våra direktiv anføres bl.a. följande i fråga om kontroll av skatterättsligt hemvist.

Nuvarande system för kupongskatt medger i den praktiska hanteringen endast en mycket begränsad kontroll av det skatterättsliga hemvistet. En hanteringsmässig samordning av inkomstskatt och kupongskatt bör möjliggöra en avstämning av bosättningen i varje enskilt fall. Det bör övervägas om intyg beträffande bosättning i utlandet generellt bör krävas från skattemyndighet i detta land. Hanteringen av sådana intyg bör vara både enkel och ge en god kontroll.

4.2 Nuvarande ordning

Kupongskattelagen och kupongskatteförordningen

Enligt 7 § KupL skall en central värdepappersförvarare vid utbetalning av utdelning i avstämningsbolag innehålla kupongskatt om det inte av tillgängliga uppgifter om den utdelningsberättigade framgår att denne inte är skattskyldig. Sådana uppgifter som avses här skall avgas skriftligen och lämnas i samband med begäran om införing i aktieboken eller i förteckning enligt 3 kap. 12 § ABL eller 3 kap. 12 § försäkringsrörelselagen samt i övrigt när en central värdepappersförvarare begär det. I 7 § KupL anges vidare att om förhållande ändras varom uppgift lämnats och som är av betydelse för bedömning av frågan om skattskyldighet enligt kupongskattelagen skall uppgiftslämnaren utan dröjs-

mål skriftligen anmäla detta till den centrala värdepappersförvararen. Bestämmelserna i 7 § är i förekommande fall även tillämpliga på förvaltare (12 § KupL).

I 3 § första stycket KupF anges att VPC vid tillämpning av 7 § första stycket KupL skall iakttä även bestämmelser enligt avtal för undvikande av dubbelbeskattning, om det av tillgänglig uppgift om den utdelningsberättigade framgår att bestämmelserna är tillämpliga på honom. Det föreskrivs vidare att detta inte gäller om den utdelningsberättigade enligt avtalet kan tillgodoses endast genom återbetalning.

Vid utdelning i avstämningsbolag tillämpar central värdepappersförvarare och förvaltare således s.k. direktnedsättning av kupongskatten om det av tillgängliga registeruppgifter framgår att den utdelningsberättigade enligt tillämpligt skatteavtal har hemvist i den andra avtalslutande staten.

I 3 § KupF föreskrivs vidare bl.a. att VPC vid utbetalning av utdelning till utländsk förvaltare som har tillstånd att införas i aktiebolsags aktiebrev och aktiebok får innehålla kupongskatt efter den högsta skattesats som gäller enligt skatteavtal med det land där förvaltaren är hemmahörande. Som förutsättning för det gäller dock att förvaltaren skriftligen förbundit sig i förhållande till VPC att

- 1) vid utbetalning till utdelningsberättigad iakttaga att avtalets bestämmelser i fråga om kupongskatt följes,
- 2) inom två månader efter det förvaltaren mottagit utdelningsbeloppet från värdepapperscentralen till centralen lämna uppgift om dels antalet utdelningsberättigade och antalet aktier beträffande vilka avtalet tillämpats, dels antalet utdelningsberättigade och antalet aktier beträffande vilka avtalet ej tillämpats,
- 3) inom samma tid till värdepapperscentralen återbetala det belopp som hänför sig till de utdelningar beträffande vilka avtalet ej tillämpats,
- 4) på värdepapperscentralens begäran tillhandahålla centralen utredning om utdelningsberättigad såvitt gäller förhållanden som är av betydelse för bedömning av skattskyldigheten eller tillämpligheten av avtalet för undvikande av dubbelbeskattning.

Om den utländske förvaltaren inte fullgör vad som åligger honom enligt bestämmelsen kan beskattningsmyndigheten besluta att VPC inte längre får tillämpa förfarandet såvitt gäller redovisning av kupongskatt som avser utbetalningar till denne förvaltare.

Som tidigare nämnts har reglerna om förvaltarregistrering numera ändrats. Bestämmelserna i 3 § KupF om VPC:s utbetalningar till utländska förvaltare med särskilt tillstånd kan således inte längre tillämpas och saknar därför aktualitet. De är ändå av intresse eftersom förvaltarna tillämpar ett motsvarande system med direktnedsättning vid utbetalningar till utländska institut som mottar utdelning för den utdelningsberättigades räkning.

I fråga om utdelning i annat aktiebolag än avstämningsbolag skall, som berörs i föregående kapitel, den som tar emot utdelningen lämna särskild uppgift enligt 3 kap. 28 § LSK. Det är den som betalar ut utdelningen som skall se till att uppgifter lämnas innan utbetalningen sker. Uppgifterna skall vara sådana att utbetalaren kan ta ställning till om kupongskatt skall innehållas och i så fall med hur mycket enligt tillämpligt skatteavtal (se 14 § KupL).

Skatteavtal

Principen om direktnedsättning av kupongskatt utgår från det begränsade beskattningsanspråk som överenskommit i skatteavtal mellan Sverige och ett flertal andra länder. I avtalen anges inte några formkrav rörande förfarandet vid direktnedsättning. Det kommer an på respektive land att internt ställa upp de villkor om exempelvis hemvistintyg eller annan utredning som man anser att det finns behov av för att skatten skall kunna sättas ned direkt. Däremot följer av vissa avtal att det uppställs krav på intyg om hemvist vid ansökan om återbetalning av kupongskatt, dvs. för det fall att direktnedsättning vid utbetalning av utdelning inte skett. Enligt skatteavtalet med Schweiz är för övrigt återbetalningsförfarandet enda möjligheten att få nedsättning av kupongskatten.

Som exempel på nu gällande krav på uppgiftslämnande vid återbetalning av kupongskatt kan nämnas 2 § förordningen (1974:70) om kupongskatt för person med hemvist i Kenya, m.m. Där föreskrivs att beträffande utdelning i avstämningsbolag tillämpas bestämmelserna i kupongskatteförordningen. I fråga om utdelning i annat aktiebolag än avstämningsbolag anges att utbetalaren skall se till att uppgifter enligt 14 § KupL lämnas jämte intyg av kenyansk myndighet eller bank i Kenya att den utdelningsberättigade har hemvist i Kenya. Ett annat exempel är artikel 44 i dubbelbeskattningsavtalet med Tyskland som föreskriver att en skattskyldig till varje ansökan om återbetalning av innehållen källskatt måste foga ett bosättningsintyg utfärdat av skattemyndigheten i den avtalsslutande stat där han har hemvist.

Om den utdelningsberättigade är obegränsat skattskyldig i Sverige men enligt tillämpligt skatteavtal har hemvist i den andra avtalsslutande staten är han inte skattskyldig enligt kupongskattelagen (jfr RÅ 1996 ref. 38). I dessa fall skall utdelningen deklarerars i Sverige och inkomstbeskattas i vanlig ordning, men med den begränsning som följer av avtalet. Har den utdelningsberättigade enligt avtalet hemvist i Sverige inkomstbeskattas utdelningen fullt ut här utan någon begränsning.

Riksskatteverkets anvisningar om direktbetsättning av kupongskatt

Riksskatteverket har meddelat anvisningar om direktbetsättning av kupongskatt med intyg om hemvist (RSV Dt 1975:8). Där anförs bl.a. följande beträffande utdelning från annat aktiebolag än avstämningsbolag till den som är deponent hos svensk förvaltare.

En förutsättning för att direktbetsättning skall medges är att svensk förvaltare får en särskild öppnandehandling (anmälan om förvaltningsuppdrag/aktieägarregistrering e.d.) från deponenten. Handlingen skall innehålla uppgift om deponentens namn, personnummer/registreringsnummer, adress och land för skattemässigt hemvist (i förekommande fall uppgift om bosättning eller medborgarskap). Deponenten skall försäkra att de lämnade uppgifterna av betydelse för beskattningen är riktiga. Deponenten skall också förbinda sig att utan dröjsmål skriftligen anmäla förändringar i detta avseende till förvaltaren. Om det är uppenbart att den utdelningsberättigade inte längre har hemvist i det uppgivna landet, skall han påminnas om skyldigheten att utan dröjsmål skriftligen anmäla förändringar av betydelse för beskattningen. Underlåter den utdelningsberättigade att göra en sådan anmälan skall förvaltaren innehålla kupongskatt enligt kupongskattelagen. Deponenten kan också lämna uppgift om sitt skatterättsliga hemvist genom att lämna ett hemvistintyg utfärdat av myndighet eller bank i deponentens hemvistland. Intyget behålls av förvaltaren.

Enligt anvisningarna gäller det som nyss sagts i tillämpliga delar även vid utdelning i avstämningsbolag.

I fråga om utdelningsberättigad i kupongbolag som inte är deponent hos svensk förvaltare anges följande i anvisningarna. Direktbetsättning får grundas på intyg om hemvist som företes för utbetalaren. Om det för utbetalaren är känt att den utdelningsberättigade skall lyfta utdelning även i andra svenska kupongbolag behöver hemvistintyget inte lämnas i original. Riksskatteverket godtar att en av utbetalaren bestyrkt kopia av hemvistintyget bifogas varje utdelningsuppgift. Originalintyget får vara daterat högst ett år före utdelningstillfället. Om den utdelningsberättigade vid utdelningstillfället äger aktier även i avstämningsbolag

får i stället för hemvistintyg en kopia av VPC:s registreringsbekräftelse eller utdelningsredovisning bifogas den avlämnade utdelningsuppgiften. Registreringsbekräftelsen/utdelningsredovisningen får vara högst ett år gammal räknat från utdelningstillfället.

4.3 Överväganden och förslag

4.3.1 Inledning

Aktier i svenska bolag som ägs av begränsat skattskyldiga kan registreras eller förvaras på olika sätt. Det kan dels vara fråga om förvaring hos ett utländskt institut som direkt eller indirekt förvarar aktierna i en depå hos en svensk eller utländsk förvaltare, dels förvaring i egen depå hos en förvaltare. Med förvaltare avses, som tidigare nämnts, en juridisk person som medgivits tillstånd att registreras som förvaltare enligt lagen om kontoföring av finansiella instrument. Vidare kan aktierna förvaras på ett eget värdepapperskonto hos en central värdepappersförvarare, s.k. direkt- eller ägarregistrering.

Det övervägande antalet svenska aktier som ägs av personer som är begränsat skattskyldiga förvaras hos utländska institut som i sin tur har depå hos en svensk förvaltare. Storleksordningen på förvaltarregistrerade innehav speglas av att förvaltarna år 1995 svarade för ca 95 procent av den inbetalade kupongskatten. Det kan också nämnas att marknadsvärdet av utlandsägda svenska aktier som ägs direkt via en egen depå hos en svensk förvaltare utgör endast en bråkdel jämfört med marknadsvärdet av de aktier som förvaltas av utländska institut med depåer hos svenska förvaltare.

I sammanhanget bör sägas att depåhanteringen vid internationella affärer är kostsam. Institutet samordnar därför sin depåhantering så långt det går. Exempelvis är det inte ekonomiskt försvarbart för ett institut som har endast ett fåtal kunder med aktier utgivna i ett visst land att ha en egen depå hos en förvaltare i det landet. I stället väljer det utländska institutet att vara kund och ha en depå hos ett större utländskt institut som i sin tur har en eller flera depåer för alla sina kunder hos en förvaltare i utgivningslandet, allt i syfte att minimera hanteringskostnaderna. En utländsk placerares innehav hanteras alltså många gånger i flera led av skilda institut i olika länder. I dessa fall har den registrerade förvaltaren inte omedelbar tillgång till uppgifter om vilka placerare som anlitar det utländska institutet.

De svenska förvaltarna tillämpar direktnedläggning av kupongskatten så snart förutsättningar finns. Förvaltarna har olika upplägg av sina

depåer för att kunna redovisa kupongskatt och deras uppgifter om de utdelningsberättigades skatterettsliga hemvist har sedan lång tid accepterats av beskattningsmyndigheten som underlag för direktbetsättning. Det kan noteras att myndigheten inte har företagit någon närmare utredning när det vid skatteredovisningen anges det utländska institutet som utdelningsberättigad för samtliga på denne registrerade aktier. Enligt uppgift från svenska förvaltare vidtas i syfte att skatteredovisningen skall skötas korrekt olika åtgärder vid avtalsskrivningen och uppläggningsen av depåerna beroende på förhållandet mellan den svenske förvaltaren och det utländska institutet.

Sedan en central värdepappersförvarare överfört bruttoutdelningsbeloppet till förvaltaren innehålls preliminär skatt med 30 procent för de i Sverige bosatta aktieägarna om de är fysiska personer eller dödsbon efter sådana personer. För aktieägare som inte är bosatta eller hemmahörande i Sverige innehålls kupongskatt med olika skattesatser beroende på vad som följer av tillämpligt skatteavtal. Till de utländska instituten skickas ett standardiserat meddelande vari anges antal aktier, aktieslag, bruttoutdelning per aktie, avdragen svensk skatt och nettoutdelning. Nettobeloppet bokförs på det konto som varje depåkund har knutet till sin depå. Det utländska institutet meddelar i sin tur sina kunder och redovisar utdelningen vidare. Med stöd av den redovisning som slutkunden, dvs. den utdelningsberättigade, får från sitt institut har han i normalfallet rätt till avräkning från den skatt som påförs honom i det land där han enligt skatteavtalet har sitt hemvist. Den utdelningsberättigade är därför beroende av att redovisningen sköts på rätt sätt.

Utländska investerare handlar dagligen med svenska aktier och det är antalsmässigt fråga om affärer av mycket stor omfattning. Dessa affärer avvecklas slutligen hos en central värdepappersförvarare. Vid affärer kring avstämningsdagen händer det, som tidigare nämnts, ofta att köp- eller säljorder i en kedja med flera institut inte hinner verkställas av den svenske förvaltaren förrän utdelningen redan lämnats. Rättelser av sådana felaktiga skattedebiteringar, som inte sällan rör flera förvaltare, sker manuellt och är tidsödande. Enligt svenska förvaltare kan dock problem av detta slag liksom behovet av att använda det resurskrävande återbetalningsförfarandet minimeras när den utländske förvaltaren håller flera depåer utifrån olika kupongskattesatser, t.ex. 5, 10 och 15 procent, och kunderna hänförs till respektive kategori med ledning av information om tillämpligt skatteavtal. Den svenske förvaltaren kan med denna metod maskinellt göra riktiga skatteavdrag.

4.3.2 Utgångspunkter

Grundläggande för en effektiv beskattning av utdelning till personer som är begränsat skattskyldiga är inte bara att skatten skall tas ut direkt vid utbetalningen utan också att rätt skatt skall tas ut. I regel kan detta åstadkommas genom systemet med direktnedsättning.

Beskattningen bör ske på ett sådant sätt att kontroller och utredningar i efterhand skall behövas så sällan som möjligt. Inte minst handlar det om att sådana insatser i regel tar stora resurser i anspråk. Men också aktualitetsfaktorn har betydelse såväl för möjligheterna att i efterhand reda ut förhållandena som för förutsättningarna att kräva in eventuell ytterligare skatt. Här gör sig bl.a. delgivningssvårigheter beträffande den som vistas i utlandet gällande och därmed svårigheter vid uppgiftslämnande och kontroll. Också indrivningen av en svensk skattefordran utomlands kan, om den ens är möjlig, vara tidsödande. Den kan vidare ofta vara en verkninglös åtgärd.

Med dessa utgångspunkter är det av grundläggande betydelse att tillförlitliga och tillräckliga uppgifter om den utdelningsberättigade och därmed skattskyldige finns redan när skatteavdrag skall göras. Endast på så sätt skapas garantier för att rätt skatt tas ut vid källan. I annat fall blir det närmast fråga om att anspråket på skatt på utdelning till begränsat skattskyldiga generellt får sättas ned. Med hänsyn till svårigheterna att i efterhand hävda skatteanspråket kan nämligen det samlade skatteutfallet antas bli lägre om inte rätt skatt kan tas ut genom skatteavdrag. Det innebär att skatt på utdelning till den som är begränsat skattskyldig bör utgå med 30 procent om inte utredningen visar att personen enligt ett skatteavtal är berättigad till avdrag med en lägre skattesats.

Grunden för ett reducerat skatteavdrag är de uppgifter om hemvist enligt tillämpligt skatteavtal som finns om den skattskyldige. I ledet mellan utbetalare och den skattskyldige är det den utredning som den enskilde presenterar som avgör hur skatteavdragsfrågan hanteras. Självfallet kan fel förekomma i detta uppgiftslämnande. Det kan vara fråga om medvetet eller omedvetet felaktiga eller bristfälliga uppgifter.

Förutsättningarna att upptäcka fel eller brister beror på bl.a. hur de uppgifter som lämnas granskas. Den centrala värdepappersförvararen liksom förvaltarna utgår i regel från att de uppgifter som den utdelningsberättigade lämnar är riktiga. Det ligger i sakens natur att man litar på sina kunder och upplever det som ett främmande inslag i verksamheten att ifrågasätta de uppgifter som kunderna lämnar. Men det bör också sägas att man från förvaltarhåll ser det som angeläget att skattefrågan hanteras smidigt och korrekt. Det uppfattas som god

kundservice om återbetalningsförfarandet kan undvikas. Dessutom är en smidig hantering arbetsbesparande för alla berörda.

Man skulle i och för sig kunna tänka sig en ordning där skattemyndigheten fick ta ställning till var den skattskyldige skall anses ha sitt hemvist redan innan skatteavdrag efter en lägre procentsats än 30 procent görs. En sådan ordning är emellertid tidskrävande med hänsyn till den masshantering som det är fråga om. Hos en central värdepappersförvarare och förvaltarna är det vidare naturligt att hantera uppgifter rörande de utdelningsberättigade medan det för skattemyndigheten skulle vara fråga om en tillkommande hantering. Risken är att skattemyndigheten inte skulle hinna ta ställning i samtliga fall innan utdelningen skulle betalas ut och att skatteavdrag därför skulle få göras med 30 procent trots att skattesatsen kanske rätteligen skulle vara lägre. Detta skulle i sin tur leda till ett ökat antal återbetalningsärenden. Fördelarna med att skattemyndigheten på detta sätt har del i förfarandet kan därför knappast anses överväga nackdelarna. Ett system med krav på att utbetalaren på grundval av utredning om den utdelningsberättigade, t.ex. hemvistintyg, tar ställning till vilket skatteavdrag som skall göras får därför anses vara att föredra. Inte minst praktiska skäl talar alltså för att det även fortsättningsvis bör ligga på den som betalar ut utdelningen att ha ansvaret för att rätt skatteavdrag görs.

Även om skattemyndigheten på det inledande stadiet inte har del i att pröva frågan om skatteavdrag är kontrollbefogenheter för myndigheten ett naturligt inslag i beskattningsförfarandet. Eftersom bl.a. tidsfaktorn gör det svårt för skattemyndigheten att agera före utdelningstillfället, är det närmast i skedet därefter som skattemyndigheten har sin huvudsakliga uppgift. Skattemyndighetens kontroller och utredningar bör självfallet ske i så nära anslutning till skatteredovisningarna som möjligt. I första hand bör då en rutinavstämning ske mot skatteregistret för kontroll av att den utdelningsberättigade inte finns registrerad som bosatt här i landet. Kontrollsystemet i den del det är fråga om en hanteringsmässig samordning av beskattningsförfarandet för inkomstskatt och särskild utdelningsskatt bör således i vart fall innefatta en tillfredsställande registeråtkomst mellan i förfarandet ingående delar. Andra inslag är riktade kontroller eller revisioner avseende exempelvis vissa förvaltare, överföringar till utländska förvaltare eller institut, specifika aktieposter eller omsättningar.

I ett sådant system måste utbetalaren se till att han har uppgifter om hemvist som är korrekta. Ett incitament härför är det betalningsansvar som bör kunna läggas på den som inte gör föreskrivet skatteavdrag eller som underlåter att betala in skatt som hållits inne. Med tydliga anvisningar om vilken utredning om var den utdelningsberättigade är bosatt eller hemmahörande som bör godtas underlättas centrala värde-

pappersförvarares, förvaltarnas och bolagens möjligheter att handha utbetalningar så att rätt skatteavdrag görs. Det innebär sannolikt i sin tur att ett betalningsansvar för utbetalaren endast undantagsvis behöver göras gällande, vilket givetvis är önskvärt.

Som angetts i det föregående utbetalas den största delen av utdelningarna inte från central värdepappersförvarare eller förvaltare direkt till de utdelningsberättigade utan förmedlas genom utländska institut i ett eller flera led. Med hänsyn härtill är det vidare väsentligt med sådana rutiner som garanterar att uppgifter om att rätt skatteavdrag gjorts kan återredovisas till utbetalaren i Sverige och därefter vidare till beskattningsmyndigheten eller alternativt, om sekretesskäl lägger hinder i vägen, direkt till beskattningsmyndigheten.

4.3.3 Vem skall förete uppgifter till ledning för bedömning av skatterättsligt hemvist

Förslag: Skattskyldig skall, liksom är fallet i dag, själv lämna uppgifter till ledning för bedömningen av det skatterättsliga hemvistet.

Enligt nuvarande ordning är det den skattskyldige själv som svarar för den utredning om sitt skatterättsliga hemvist som han vill åberopa. Däremot är det den som betalar ut utdelningen som skall se till att uppgifterna finns tillgängliga innan utbetalning sker.

Enligt vår uppfattning är det inte nödvändigt att reglera den enskildes uppgiftslämnande i lag. I likhet med vad som gäller i dag föreslår vi i stället en ordning där skatteavdrag för särskild utdelningsskatt alltid skall göras om utbetalaren saknar tillförlitliga uppgifter som visar att den utdelningsberättigade inte är skyldig att betala sådan skatt.

För de utdelningsberättigade som är begränsat skattskyldiga ligger det i en sådan ordning i eget intresse att till utbetalaren lämna erforderliga uppgifter till ledning för bedömningen av det skatterättsliga hemvistet. De är ju i regel berättigade till ett reducerat skatteavdrag.

Även när det gäller sådan utbetalning av utdelning som skall ske utan att skatteavdrag görs, t.ex. vid utdelning till svenska juridiska personer eller vid utdelning från aktiebolag som inte är avstämningsbolag till fysiska personer som är bosatta i Sverige, ligger det i den utdelningsberättigades intresse att lämna erforderliga uppgifter. I avsaknad av sådana kommer annars utbetalaren att göra skatteavdrag för särskild utdelningsskatt med 30 procent.

Eftersom utbetalarna är ansvariga för betalning av skatteavdraget är det rimligt att anta att de kommer att finna ändamålsenliga rutiner för att

få in nödvändiga uppgifter. Det ligger naturligtvis i deras intresse att hanteringen av en utdelningen fungerar så smidigt som möjligt, såväl för dem själva som för deras kunder.

4.3.4 Vilken utredning för bedömning av skatterättsligt hemvist bör godtas

Förslag: Som underlag för direktnedsättning skall godtas ett intyg (hemvistintyg) om att den skattskyldige har rätt till direktnedsättning enligt skatteavtal på grund av att han har sitt skatterättsliga hemvist i den andra avtalsslutande staten. I undantagsfall skall också annan utredning om skatterättsligt hemvist kunna godtas.

Om utbetalaren saknat anledning att ifrågasätta riktigheten i ett hemvistintyg och följt intyget när skatteavdrag gjorts, skall utbetalaren inte kunna göras ansvarig för betalning av ytterligare skatt om det visar sig att hemvistförhållandena varit andra än som framgått av intyget. I detta fall svarar den skattskyldige ensam för skatten.

Ett intyg om hemvist skall i regel utfärdas av skattemyndighet eller annat offentligt organ i hemvistlandet.

Vilken utredning om hemvist bör godtas

Den skattskyldige har i regel en klar uppfattning om sitt skatterättsliga hemvist. I fråga om fysiska personer handlar det ofta om var den skattskyldige har inrättat sitt boende eller vistas stadigvarande. Beträffande juridiska personer är frågan var styrelsen har sitt säte eller en verksamhet drivs. Att den skattskyldige anser sig ha hemvist på en viss ort eller i ett visst land är emellertid inte alltid detsamma som att det är där som han har sitt hemvist i skatterättslig mening. Att avgöra den frågan med ledning av intern rätt och tillämpligt skatteavtal är inte alltid enkelt.

Ett effektivt system för direktnedsättning förutsätter enligt vår uppfattning att de uppgifter om hemvist som lämnas normalt inte skall behöva ifrågasättas. Detta bör kunna åstadkommas i ett system med intyg som utfärdas i sådan ordning att intyget utan ytterligare utredning kan anses tillräckligt som stöd för att avgöra hemvistfrågan. Med detta menas ett intyg med tillräckliga uppgifter för att kunna bedöma en persons skatterättsliga hemvist enligt ett skatteavtal. I praktiken bör emellertid formerna för ett sådant intyg vara förenklade. Det bör alltså

inte vara nödvändigt att i intyget närmare redovisa grunderna för intygandet.

Frågan om en persons skatterättsliga hemvist är i grunden offentligrättslig. Mot den bakgrunden får det anses naturligt att intyg om hemvist utfärdas av skattemyndighet eller annat offentligrättsligt organ i hemvistlandet.

Enligt nuvarande ordning godtas i vissa fall förutom myndighetsintyg även intyg om hemvist som utfärdats av bank i hemvistlandet. Att en bank när den utdelningsberättigade begär ett hemvistintyg, dvs. i princip en underskrift på en blankett, närmare skulle pröva frågan om skatterättsligt hemvist kan knappast antas vara fallet. Ibland kan det visserligen vara så att man hos banken har personkännedom om en kund och därför har ett bättre underlag än annars för ett intyg. I allmänhet är det emellertid i stället sannolikt så att banken godtar de uppgifter om hemvist som den utdelningsberättigade lämnar. Det kan heller inte uteslutas att banken saknar den kompetens som krävs för att avgöra om personen enligt tillämpligt skatteavtal har hemvist i den aktuella staten. Värdet av bankintyg kan mot denna bakgrund sättas i fråga.

I nu aktuellt sammanhang får det även av principiella skäl anses tveksamt att ett privaträttsligt subjekt lämnar intyg om någons skatterättsliga hemvist. Vidare finns inte några sanktioner som kan göras gällande vid felaktiga eller bristfälliga intyganden. För att ett intyg om en persons skatterättsliga hemvist som utfärdas av bank eller annat privaträttsligt organ skall tillmätas samma bevisvärde som ett myndighetsintyg får det därför anses rimligt att den intygande enligt landets interna rätt har en befogenhet att utfärda hemvistintyg. Detta förhållande bör i så fall framgå av intyget. Ett intyg om skatterättsligt hemvist bör således utfärdas i offentligrättslig ordning.

Tilläggs kan att det enligt nuvarande ordning regelmässigt lämnas intyg från myndigheter i andra länder när det är fråga om återbetalning av kupongskatt liksom generellt beträffande utdelning i annat aktiebolag än avstämningsbolag. Enligt uppgifter från skattemyndigheten är det sällsynt att den skattskyldige gör gällande att det är svårt att få fram ett myndighetsintyg.

Det kan emellertid tänkas fall där den möjligheten saknas, t.ex. i ett land som saknar en fungerande myndighetsstruktur. I ett sådant fall bör den skattskyldige i stället kunna åberopa exempelvis deklarationshandlingar som visar att han är obegränsat skattskyldig i det aktuella landet eller ett tillstånd att under obegränsad tid vistas i landet (permanent uppehållstillstånd). Även medborgarskap kan vara en omständighet av betydelse. När det gäller juridiska personer kan i regel registreringsbevis företes i kombination med en utredning om var den verkliga ledningen för företaget utövas.

I det föregående har berörts frågan om utdelning till juridiska personer. Även i dessa utdelningsfall behöver utbetalaren givetvis uppgifter om var den skattskyldige skatterättsligt hör hemma. Eftersom något skatteavdrag inte skall göras om den skattskyldige skatterättsligt hör hemma i Sverige, har uppgifterna här särskild betydelse. Att beträffande i Sverige skattskyldiga ställa krav på exempelvis myndighetsintyg om hemvist får emellertid enligt vår mening anses föra för långt. Det får i stället anses tillräckligt att utbetalaren för att inte göra skatteavdrag för särskild utdelningsskatt har tillgång till andra uppgifter som visar att den utdelningsberättigade är skatterättsligt hemmahörande i Sverige vid utdelningstillfället. Som tillräckliga uppgifter i detta hänseende bör anses den utdelningsberättigades namn med beteckningen aktiebolag eller motsvarande, organisationsnummer enligt lagen (1974:174) om identitetsbeteckning för juridiska personer m.fl. och en utdelningsadress i Sverige i kombination med en uppgift om att verksamhetens verkliga ledning utövas i Sverige. Om den utdelningsberättigade lämnar uppgifter av angivet slag bör det kunna presumeras att taxering skall ske i Sverige och att varken skatteavdrag för preliminär skatt eller kupongskatt skall göras.

Vad som nu sagts gäller naturligtvis även vid utdelning från aktiebolag som inte är avstämningsbolag till personer som är obegränsat skattskyldiga i Sverige. För att utbetalaren inte skall göra skatteavdrag för särskild utdelningsskatt får det anses tillräckligt att det finns uppgifter om den utdelningsberättigades namn, adress och svenska personnummer. Om den utdelningsberättigade lämnat sådana uppgifter får det presumeras att han skall taxeras i Sverige.

Beträffande såväl intyg om skatterättsligt hemvist som annan utredning i den frågan bör sägas att de uppgifter som den skattskyldige presenterar inte är annat än ett stöd för ett ställningstagande till om skatteavdrag skall göras och i så fall enligt vilken skattesats. Uppgifterna är självfallet inte bindande om en senare utredning visar att den skattskyldiges hemvist varit ett annat än vad som framgår av exempelvis ett intyg. Vidare är det vid en aktieutdelning utbetalarens bedömning av ett företett intyg, annan utredning eller andra uppgifter som skall ligga till grund för avgörandet i skatteavdragsfrågan. Det står alltså utbetalaren fritt att inte medge direktnedsättning även om ett i och för sig korrekt intyg företes. Utbetalaren kan ju ha andra mera tillförlitliga eller aktuella uppgifter att väga in i bedömningen.

Om utbetalaren har uppgifter som motsäger det som sägs i ett hemvistintyg eller annan utredning som den skattskyldige hänvisar till skall någon direktnedsättning givetvis inte ske. Som huvudregel bör emellertid ett hemvistintyg eller i undantagsfall annan utredning om den skattskyldiges hemvistförhållanden kunna läggas till grund för en be-

dömning i skatteavdragsfrågan. Om ett hemvistintyg eller undantagsvis annan motsvarande utredning företetts bör därför utbetalaren inte kunna göras ansvarig för betalning av ett eventuellt tillkommande skattekrav som har sin grund i att det visar sig att hemvistförhållandena varit andra än som framgått av intyget. Det gäller i vart fall om utbetalaren saknat anledning att ifrågasätta riktigheten i ett företett hemvistintyg eller annan utredning och följt uppgifterna när skatteavdrag gjorts. Om så varit fallet bör ett tillkommande skattekrav i stället riktas direkt mot den skattskyldige.

Utbetalarna är skyldiga att spara underlaget för fullgörandet av deklara-tions- och uppgiftsskyldigheten under sju år efter utgången av det kalenderår underlaget avser (14 kap. 2 § SBL).

Från förvaltarhåll har anförts att skyldigheten för utbetalaren att för skattemyndigheten kunna uppvisa ett hemvistintyg som legat till grund för direktnedläggning bör begränsas i tiden. Det kommer annars enligt deras uppfattning att bli en mycket omfattande hantering att lagra hemvistintyg under hela den tid som tillkommande skattekrav kan riktas emot dem. Vidare har de anført att det kommer att bli mycket svårt att få in hemvistintyg i de fall utbetalningen betalas ut genom ett utländskt institut.

Även i denna fråga måste beaktas att det av oss föreslagna systemet inte innebär att uppgifter om hemvist måste finnas direkt tillgängliga hos utbetalaren. T.ex. står det i de fall utdelningen betalats ut till ett utländskt institut för den utdelningsberättigades räkning utbetalaren fritt att avtala att det utländska institutet skall ha tillgång till den nödvändiga utredningen. Det enskilda förvaltarna väljer således helt och hållet själva vilka rutiner som krävs för att säkerställa att de på anfordran kan uppvisa ett hemvistintyg för skattemyndigheten. De praktiska svårigheterna vid hanteringen av hemvistintygen borde därför inte bli särskilt betungande. Som vi ser det kan den av oss föreslagna ordningen inte antas medföra att hemvistintyg krävs in när utbetalaren ändå är förvissad om mottagarens hemvist, det kan vara fråga om kända kunder eller bolag med säte i visst land. Ansvarvilar på utbetalaren och han står risken för sin eventuella felbedömning.

Enligt vår uppfattning är kravet på att underlaget för beskattningen bevaras så tungt vägande att de eventuella praktiska svårigheter som uppkommer vid hanteringen av hemvistintyg inte utgör skäl för att begränsa skyldigheten att bevara dessa.

Slutligen bör här på sätt som berörts i det föregående framhållas att ett underlag rörande skatterättsligt hemvist, t.ex. i form av ett intyg, bör vara aktuellt för att godtas. I regel får aktualiteten anses ha betydelse för hur tillförlitligt underlaget skall anses vara. Det är emellertid inte möjligt att generellt ange om ett intyg eller annat underlag som är ett eller två år

gammalt har tillräcklig aktualitet. Det beror bl.a. på vilket subjekt som underlaget avser. Exempelvis bör kravet på aktualitet ställt i relation till tillförlitligheten av tidigare lämnade uppgifter väga förhållandevis lätt om frågan om hemvist rör kända utländska företag eller institutioner. Annorlunda och strängare krav i fråga om aktualiteten på uppgifter om hemvist får anses naturligt att ställa beträffande övriga placerare och särskilt placerare som kan antas ha bytt eller vara på väg att byta hemvist. Som redan sagts är det emellertid i första hand utbetalaren som har att ta ställning i dessa frågor.

4.3.5 Kontrollaspekter

En av utgångspunkterna i ett effektivt beskattningsförfarande är att minimera behovet av att i efterhand kontrollera att rätt skatt tagits ut. Samtidigt är det väsentligt för efterlevnaden av regleringen att det trots kontrollproblem och svårigheter att i efterhand hävda ett skatteanspråk finns möjligheter att vid behov kunna pröva skattefrågan.

Skattemyndighetens kontroller och utredningar bör ske i så nära anslutning till skatteredovisningarna som möjligt. Det kan vara fråga om rutinavstämningar mot skatteregistret för kontroll av att den skattskyldige inte finns registrerad som bosatt här i landet. I detta hänseende handlar det om en hanteringsmässig samordning av beskattningsförfarandet för inkomstskatt och skatt på utdelning för begränsat skattskyldiga. Självfallet bör det också löpande förekomma riktade kontroller eller revisioner avseende exempelvis vissa förvaltare, överföringen till utländska institut eller förvaltare, specifika aktieposter eller omsättningar. Ett ökat inslag av sådana riktade åtgärder bör eftersträvas.

En annan del i kontrollverksamheten är att begära att den utredning som legat till grund för en central värdepappersförvarare eller förvaltare när skatteavdrag gjorts ges in till skattemyndigheten. Kontrollåtgärder av detta slag bör förekomma regelbundet och om möjligt göras på så sätt att uppgifterna kan lämnas i samband med skatteredovisningen. När det gäller utdelning i annat aktiebolag än avstämningsbolag bör skattemyndigheten pröva i vilka fall det underlag som legat till grund inför utbetalning bör ges in löpande.

5 Sakutdelning

5.1 Utredningsuppdraget

I direktiven sägs följande i fråga om sakutdelning.

Särskilda hanteringsfrågor uppkommer då utdelning lämnas i annat än pengar, s.k. sakutdelning. Riksskatteverket har i ett brev den 16 februari 1996 till Svenska Fondhandlareföreningen förklarat att värdepappersinstituten är skyldiga att innehålla och betala in kupongskatt vid sakutdelning såväl när utdelningen består av en kontantdel och en sakdel som när utdelningen enbart sker i annat än pengar. Fondhandlareföreningen har vänt sig mot denna tillämpning i en framställning till Finansdepartementet den 19 april 1996. En lösning bör sökas som innebär att beskattningen blir neutral och likformig med de begränsningar som kan vara nödvändiga av administrativa skäl.

Regeringen har till oss överlämnat den nämnda framställningen från Svenska Fondhandlareföreningen.

5.2 Nuvarande ordning

Sedan införandet år 1971 av lagen om förenklad aktiehantering, då VPC bildades och möjligheter till förvaltarregistrering infördes, gäller som tidigare nämnts olika förfaranden för avstämningsbolag och andra aktiebolag i fråga om skatteavdrag, redovisning och betalning av kupongskatt. Föreskrifterna om sakutdelning är dock alltså gemensamma. Samma skyldigheter som tidigare låg på alla aktiebolag i fråga om sakutdelning ligger således fortfarande på såväl avstämningsbolag som andra aktiebolag.

Dessa skyldigheter kan beskrivas på följande sätt. I 21 § KupL föreskrivs att om utdelning lämnas i annat än pengar i svenskt mynt och

om det enligt 8 eller 15 § samma lag föreligger en skyldighet att betala in kupongskatt, skall aktiebolaget senast en vecka efter beslutet om utdelning till beskattningsmyndigheten lämna in en bestyrkt uppgift om de utdelade tillgångarnas värde vid utdelningstillfället. De paragrafer som det här hänvisas till, dvs. 8 och 15 §§ KupL, är de enda som reglerar skyldigheten att inbetala innehållen skatt vid utdelning i avstämningsbolag respektive annat aktiebolag än avstämningsbolag. Skyldigheten att betala in skatt grundas enbart på uppgifterna om den utdelningsberättigade. Dessa uppgifter ligger alltså till grund för att avgöra om skatt skall hållas inne när utdelning betalas ut. Saknas uppgifter eller är uppgifterna ofullständiga skall skatt innehållas med 30 procent. Något undantag från skyldigheten att betala in skatt i de fall annat än pengar delas ut finns inte föreskrivet i kupongskattelagen.

Genom bestämmelserna i 21 § KupL ges beskattningsmyndigheten möjligheter att kontrollera att rätt skatt inbetalats när utdelning gjorts av egendom till ett värde som bestämts vid utdelningen. Om den utredning som kan göras visar att för lite skatt betalats in kan det utdelande aktiebolaget och således inte en central värdepappersförvarare eller förvaltare föreläggas att betala in felande skattebelopp. Att det här talas om den skatt som felar kan inte anses innebära annat än att den ursprungliga skyldigheten att betala skatt enligt 8 eller 15 § KupL har fullgjorts men att en senare bedömning visar att värdet på det som delats ut satts för lågt och att därför ytterligare skatt skall betalas. Att samma ordning valts för utdelning genom en central värdepappersförvarare eller förvaltare och annat aktiebolag än avstämningsbolag får anses naturligt, eftersom värderingen av den egendom som delas ut är något som endast det utdelande bolaget råder över. Dessutom är en central värdepappersförvarares och förvaltares medverkan i hanteringen av utdelningen i regel avslutad när frågan om ytterligare skatt skall betalas blir föremål för prövning. Om utdelning har ägt rum när beslut meddelats om att påföra ytterligare skatt och tillräckligt belopp till skatten inte har hållits inne, skall bolaget betala det tillkommande skattebeloppet men får kräva det åter av den skattskyldige. Skulle däremot utdelning inte ha skett när beslut meddelas om att påföra ytterligare skatt får det anses rimligt att detta beslut ligger till grund när skatteavdrag skall göras vid utdelningen. I sistnämnda fall blir det beträffande avstämningsbolag central värdepappersförvarare eller förvaltare som har att göra skatteavdrag och beträffande annat aktiebolag än avstämningsbolag det utdelande bolaget som har den skyldigheten.

Det kan tilläggas att 21 § KupL endast avser fall där sakutdelning värderats för lågt och således inte sådana fall där den ursprungliga skyldigheten enligt 8 eller 15 § samma lag att betala skatt inte fullgjorts eller endast delvis fullgjorts. I de senare fallet kan nämligen beskatt-

ningsmyndigheten förelägga central värdepappersförvarare, förvaltare eller annat aktiebolag än avstämningsbolag att inom viss tid fullgöra betalningsskyldigheten. För en central värdepappersförvarare gäller härvid 22 § första stycket KupL och även 10 § samma lag och för förvaltare 12 § KupL jämförd med nyssnämnda paragrafer. Även för annat aktiebolag än avstämningsbolag är 22 § KupL tillämplig.

Såvitt avser utdelning i annat än pengar i avstämningsbolag hänvisas alltså i 21 § KupL till den grundläggande skyldigheten i 8 § KupL att betala in kupongskatt. Till sistnämnda paragraf hänvisar också 12 § KupL som reglerar förvaltares uppgifter. I 12 § KupL har i fråga om hänvisningarna till andra paragrafer enligt vilka en central värdepappersförvarare har olika uppgifter och härmed till vad som gäller för förvaltare undantag gjorts för 21 § KupL. Denna paragraf gäller ju inte för centrala värdepappersförvarare.

Sammanfattningsvis kan sägas att central värdepappersförvarare, förvaltare och annat aktiebolag än avstämningsbolag har en grundläggande skyldighet att innehålla, redovisa och betala in kupongskatt även om fråga är om utdelning i annat än pengar. Det följer beträffande central värdepappersförvarare av 7 och 8 §§ KupL. Beträffande förvaltare följer det av 12 § KupL jämförd med 7 och 8 §§ samma lag och i fråga om annat aktiebolag än avstämningsbolag av 14 och 15 §§ KupL. I 21 § KupL talas endast om felande kupongskatt som det i här avsett fall alltid är aktiebolagets skyldighet att betala in. I grunden förutsätts med detta att skatten efter det att skatteavdrag gjorts i samband med utdelningen har betalats i den tid och ordning som föreskrivs i 8 respektive 15 § KupL. Med den ovillkorliga skyldighet att göra skatteavdrag som central värdepappersförvarare och förvaltare har innebär detta att det i praktiken blir mycket svårt för dessa subjekt att åta sig att handha en sakutdelning med mindre än att uppdragsgivaren, dvs. det utdelande bolaget, ställer kontanter till förfogande som täcker skatten på värdet av det som utdelats. Om föreskrivet skatteavdrag inte görs får annars central värdepappersförvarare och förvaltare enligt 10 § KupL betala skatten för att därefter kräva den skattskyldige på skattebeloppet.

Den nu skisserade situationen har uppkommit vid flera tillfällen då utdelning skett av inköpsrätter. De utdelande bolagen, VPC och förvaltarna har vid dessa tillfällen utarbetat särskilda tekniker som gjort det möjligt att ändå genomföra utdelningen. En sådan teknik beskrivs under nästa avsnitt.

5.3 Beskattning av sakutdelning i praktiken

Det finns olika fall av sakutdelning. Dels finns den renodlade sakutdelningen, dvs. utdelning som består enbart av annat än pengar, dels finns fall med samtidig utdelning av pengar och egendom. Om sakutdelning kombineras med kontantutdelning kan det vara så att kontanterna inte räcker till för att täcka skatten på värdet av det som utdelats.

Under lång tid ställde beskattningsmyndigheten inte några krav på värdepappersinstituten att göra skatteavdrag och betala in kupongskatt vid sakutdelning då inte en kontantdel utdelades vid samma tidpunkt. I dessa fall tog i stället myndigheten på sig att kräva in skatten av de utdelningsberättigade som värdepappersinstituten lämnat uppgifter om. När fråga var om mindre utdelningsbelopp och därmed ett begränsat skatteanspråk avstod myndigheten av resursskäl från att över huvud taget rikta krav mot de skattskyldiga på betalning av kupongskatt.

Sedan 1996 har emellertid skattemyndigheten krävt att utbetalarna skall göra skatteavdrag även vid sakutdelning. Det har förekommit en omfattande skriftväxling mellan Riksskatteverket, Särskilda skattekontoret och företrädare för fondhandlarna i syfte att finna lämpliga metoder för att värdera sådan utdelning. När det gäller sådana finansiella instrument som är avsedda att noteras gäller för närvarande att skattemyndigheten godtar att det skattepliktiga värdet sätt till medianvärdet av den lägsta betalkursen under de första dagarnas handel.

Ett praktiskt fall av sakutdelning

Inför ett aktiebolags förestående utdelning av inköpsrätter som berättigade till förvärv av aktier i ett dotterbolag med viss rabatt ställde den bank som hanterade utdelningen i en förfrågan till Särskilda skattekontoret i Ludvika den 23 april 1998 vissa frågor avseende avdrag för kupongskatt i samband med utdelningen. Den aktuella utdelningen kombinerades inte med någon kontantdel. I förfrågan konstaterades att det inte var möjligt för VPC att innehålla kupongskatt från de direktregistrerade aktieägarna eftersom dessa saknade inlåningskonton hos VPC varifrån pengar till kupongskatt skulle kunna innehållas. För att VPC skulle kunna medverka vid utdelningen hade en teknik utarbetats enligt vilken VPC:s kupongskatteavdrag skulle kunna fullgöras för samtliga direktregistrerade utländska aktieägare utom för dem vilkas inköpsrätter förföll eller blev värdelösa. För de utländska direktregi-

strerade aktieägarna skulle inköpsrätterna registreras i särskild ordning hos VPC så att ägaren inte skulle kunna förfoga över dessa innan erforderligt belopp för att täcka kupongskatten tillhandahållits VPC. Inköpsrätterna skulle kunna utnyttjas eller säljas av innehavaren genom användning av en särskild anmälningsedel som skulle lämnas in till den bank som bolaget anlitat för verkställande av utdelningen. Avsikten var vidare att banken skulle redovisa och betala in kupongskatten på uppdrag av VPC och för VPC:s räkning genom en särskild lista som skulle tillhandahållas av VPC. För de utländska direktregistrerade aktieägarna som önskade utnyttja inköpsrätterna för förvärv av aktier skulle banken innehålla kupongskatt från de medel som aktieägaren betalade in tillsammans med likviden för aktierna. Aktieägarna skulle informeras om beskattningsvärdet av varje inköpsrätt från och med viss dag och banken skulle därefter ta fram erforderliga uppgifter för varje ägare. Om aktieägaren inte betalade erforderligt belopp skulle likviden för aktierna i första hand användas för att betala skatten. För de aktieägare som önskade sälja sina inköpsrätter skulle kupongskatten innehållas från försäljningslikviden. De utländska aktieägarna skulle informeras om det valda förfarandet i prospekt och även presumeras acceptera detta. I förfrågan hemställdes slutligen om svar på om skattemyndigheten kunde godta att någon kupongskatt inte innehölls för de direktregistrerade aktieägare som lät sina inköpsrätter förfalla samt om skattemyndigheten kunde godta att beskattningsvärdet för varje inköpsrätt fastställdes till medianvärdet av de lägsta noterade betal-kurserna för de tre första handelsdagarna för inköpsrätterna.

I svar den 29 april 1998 anförde Särskilda skattekontoret att det vid utdelning på direktregistrerade aktier är VPC som bär ansvaret för att avdrag för kupongskatt sker och att de överenskommelser som VPC gör med förvaltare inte frångår dem detta ansvar. Särskilda skattekontoret godtog dock att något kupongskatteavdrag inte behövde göras beträffande de inköpsrätter som förföll och åtog sig att i efterhand kräva in kupongskatten avseende dessa. Skattekontoret godtog vidare att beskattningsvärdet fastställdes i den ordning som banken föreslagit.

Det aktuella aktiebolaget beslutade därefter att erbjuda sina aktieägare att "med stöd av inköpsrätter" förvärva aktier i dotterbolaget. Varje aktie i moderbolaget som innehades på avstämningsdagen den 22 maj 1998 berättigade till erhållande av en inköpsrätt utan vederlag. Någon kontant utdelning förekom inte. Handel med inköpsrätterna skedde från och med den 26 maj till den 11 juni 1998. Den 28 maj tillställdes banken VPC och samtliga berörda förvaltare ett meddelande om att medianvärdet för de tre första noteringsdagarna avseende inköpsrätterna var 10,50 kr. I en skrivelse till Riksskatteverket den 15 juni 1998 hemställde banken, på uppdrag av aktiebolaget, att Riksskatte-

verket skyndsamt meddelade rekommendationer till ledning för inkomstskatt 1999 avseende beskattningsvärdet av den förmån som aktieägarna i bolaget erhållit genom ifrågavarande erbjudande.

Riksskatteverket meddelade i en rekommendation den 20 juli 1998 att om tidpunkten för utnyttjande av inköpsrätten inte visas bör förmånens värde beräknas med utgångspunkt i inköpsrätternas noterade betalkurser under den tid erbjudandet kunnat accepteras. Under sådan förhållanden bör värdet av en inköpsrätt beräknas till 10 kr.

5.4 Överväganden och förslag

5.4.1 En enhetlig och effektiv beskattning vid sakutdelning

Förslag: Skatteavdrag för särskild utdelningsskatt skall även fortsättningsvis göras vid utbetalning av utdelning oavsett om utdelningen utgörs av pengar eller annat.

Ansvar för att ett riktigt skatteavdrag görs skall, liksom vid utdelning i kontanter, ligga på den som enligt författning är skyldig att göra sådant avdrag.

Det interna beskattningsförfarandet, dvs. beskattningen av här i landet obegränsat skattskyldiga, bygger på att preliminär skatt skall hållas inne vid utbetalningar av lön, ränta och utdelning. En liknande ordning tillämpas beträffande kupongskatt och beskattningen i övrigt av personer som inte är bosatta eller hör hemma i Sverige. Här har emellertid valts att skatten i princip skall vara definitiv vid källan. Det är således inte fråga om något preliminärt skatteavdrag och avstämning mot slutlig skatt som påförs efter en efterföljande taxering.

Enligt den interna beskattningsordningen gäller i fråga om utdelning att skatteavdrag skall göras endast på utdelning som utgörs av kontanter.

Såvitt avser den särskilda inkomstskatten för utomlands bosatta har däremot genom bestämmelser om betalningsansvar uttryckligt angetts att utbetalaren alltid står för skatten som om skatteavdrag gjorts. Det gäller även om den aktuella ersättningen utges endast i form av annat än pengar.

För kupongskattens del finns inte någon explicit reglering av betalningsansvaret. Det finns emellertid inte heller någon inskränkning i skyldigheten att göra skatteavdrag, exempelvis vid sakutdelning. De praktiska tillämpningsproblem som detta för med sig, t.ex. i fråga om

värdering och värderingstidpunkt, gör sig sannolikt gällande i större utsträckning i dag än när lagstiftningen kom till. Förekomsten av finansiella instrument som utdelning var då inte lika vanlig som i dag (jfr prop. 1943:12 s. 46).

Ett alternativ till en generell skyldighet att göra skatteavdrag är att begränsa skyldigheten till de fall då utdelning utgörs av kontanter. Beträffande kombinerade sak- och kontantutdelningar är olika varianter tänkbara. Antingen kan den del som består av kontanter så långt den förslår tas i anspråk för att täcka skatten på värdet av all utdelning eller så kan de olika delarna ses som helt åtskilda från varandra.

Beträffande vissa specifika fall har betydelsen av en ovillkorlig skyldighet att göra skatteavdrag vid all utdelning diskuterats särskilt. I 2 § KupL sägs att med utdelning avses även utbetalning till aktieägare enligt 12 kap. 1 § ABL och 12 kap. 1 § försäkringsrörelselagen vid nedsättning av aktiekapitalet eller reservfonden eller vid bolagets likvidation. Vidare anges att till utdelning hänförs också utbetalning av fusionsvederlag till aktieägare enligt 14 kap. 20 § ABL och 15 a kap. 16 § försäkringsrörelselagen. I dessa situationer kan det uppkomma särskilda skatteadministrativa problem. Som tidigare nämnts övervägs för närvarande frågan om skattskyldigheten i här avsedda fall i särskild ordning inom regeringskansliet.

Huruvida man skall avstå från att kräva att skatteavdrag görs beträffande sakutdelningar för betalning av särskild utdelningsskatt är inte enbart en teknisk eller praktisk fråga. Det handlar i grunden om vilka möjligheter en annan ordning ger att hävda det svenska beskattningsintresset. Alternativet till att dra skatt vid källan är nämligen att i efterhand kräva betalning av skatten av den i utlandet bosatte eller hemmahörande. Noteras i sammanhanget kan att finansiella instrument kan vara så lätta att omsätta att de i det närmaste kan jämföras med kontanter. Formerna för finansiella instrument varierar också över tiden. Ytterligare en faktor att ta hänsyn till är kostnaderna för uppbördsförfarandet.

En förutsättning för en effektiv beskattning när det gäller internationella skatteförhållanden anses i regel vara att någon här i landet bosatt eller hemmahörande kan göras ansvarig för betalning av skatten (jfr t.ex. prop. 1990/91:159 s. 38 och 39). Vid bristande betalning måste staten ha en reell möjlighet att utkräva ekonomiskt ansvar. I sista hand sker det genom exekutiva åtgärder. Vid sidan av betalningsansvaret finns det straffrättsliga ansvaret som normalt aktualiseras vid grövre försummelser avseende skyldigheten att redovisa skatt.

Från principiella utgångspunkter finns skäl som talar för att i första hand den skattskyldige bör göras betalningsansvarig för ett belopp som motsvaras av ett icke verkställt skatteavdrag, t.ex. när en utdelning

utgörs enbart av annat än kontanter. Den skattskyldige har ju i ett sådant fall genom den egendom som överförts till honom fått även den del av egendomen som motsvarar skattebeloppet. När det blir aktuellt att utkräva en eventuell ansvarighet för skattebetalningen har emellertid en tid gått och tidsfaktorn har inte sällan betydelse för möjligheterna att hävda skatteanspråket. Den omständigheten att den utdelningsberättigades identitet ofta inte är känd för beskattningsmyndigheten och att ett extra utredningsarbete i detta avseende måste företas medför ytterligare tidsutdräkt. Redan det förhållandet att den skattskyldige vistas i utlandet innebär för övrigt kommunikationsproblem och därmed också svårigheter vid uppgiftslämnande och kontroll. Delgivningsproceduren i utlandet är många gånger tidskrävande och det är inte ovanligt att det helt enkelt inte går att nå den skattskyldige. Vidare är indrivning av en svensk skattefordran utomlands inte bara en mödosam och dyrbar historia utan också en ofta verkningslös åtgärd. Om endast den skattskyldige gjordes betalningsansvarig för en skattefordran i samband med en utdelning skulle det därför finnas risk för att syftet med skattskyldigheten och ansvarigheten i stor utsträckning gick förlorad. Det som nu sagts talar således för att skyldigheten för utbetalaren att göra skatteavdrag vid utdelning även fortsättningsvis bör gälla utan undantag.

Inte minst samordningsskäl gör att det är en fördel om både principer och de praktiska förfarandena så långt som möjligt är desamma vid beskattningen av obegränsat och begränsat skattskyldiga.

I sammanhanget bör emellertid beaktas att systemet för utdelning i avstämningsbolag är specifikt genom central värdepappersförvarares och förvaltares medverkan. Utdelningsförfarandet författningsregleras bl.a. så till vida att det i 3 kap. 8 § andra stycket ABL anges att det är central värdepappersförvarare som skall fullgöra uppgiften att utsända utdelning. Vidare föreskrivs i 12 kap. 3 § tredje stycket ABL att utdelning förfaller till betalning på avstämningsdagen och skall betalas utan dröjsmål. Förhållandena i övrigt mellan central värdepappersförvarare, förvaltare och utdelande bolag regleras genom avtal.

I det interna beskattningsförfarandet finns i dag bestämmelser om bl.a. betalningsansvar för den som inte gör föreskrivet skatteavdrag i samband med utbetalning av lön eller annat. I fråga om beskattningen av skattskyldiga som är bosatta eller hör hemma i utlandet anses det, som nyss nämnts, grundläggande för en effektiv ordning att skatten kan tas ut av någon här i landet bosatt eller hemmahörande. Såvitt nu är i fråga bör detta gälla all utdelning oavsett formen för denna och innebära att skatteavdrag skall göras här i landet vid i princip all utdelning till begränsat skattskyldiga.

Genom att ett avstämningsbolag i enlighet med ett bolagsstämmobeslut har ställt ett belopp för utdelning till den centrala värdepappersförvararens förfogande som täcker även skatten på utdelningsbeloppet kan bolaget sägas ha fullgjort sitt ekonomiska åtagande inom ramen för utdelningsförfarandet. De medel som tillställs den centrala värdepappersförvararen skall då täcka även skatten på förekommande sakutdelning.

Härefter sköter central värdepappersförvarare och förvaltare den administrativa hanteringen av utdelningar i avstämningsbolag. Från de medel för utdelning som överförts till värdepappersinstitutet görs skatteavdrag för inbetalning till skattemyndigheten. Skatteavdrag och inbetalning av skattebeloppet svarar alltså värdepappersinstitutet för.

I dagens praktiska hantering följs beslutet om utdelning på bolagsstämman av att medel ställs till VPC:s disposition på ett konto som endast VPC har dispositionsrätt till. Definitiva uppgifter avseende utdelningsuppdraget skall vara VPC tillhanda senast två dagar före avstämningsdagen. Det utdelande bolagets utbetalningar hanteras via Bankgirocentralen som senast på utbetalningsdagen måste ha besked om att utbetalningsmedel finns tillgängliga för att utbetalningen inte skall stoppas och därmed försenas. Bolaget skall hålla medel tillgängliga för VPC senast dagen före utbetalningsdagen.

Hanteringen av utdelning i form av finansiella instrument följer samma rutiner varvid den faktiska utdelningen sker genom registrering på den utdelningsberättigades VP-konto. Nämnas kan att någon sakutdelning avseende annat än finansiella instrument inte har administrerats av VPC.

Att gällande rätt i fråga om skatteavdrag för kupongskatt även fortsättningsvis bör ligga fast överensstämmer enligt vår mening med inriktningen att upprätthålla effektiviteten i beskattningsförfarandet.

Såvitt avser skyldigheten att vid utdelning göra skatteavdrag för preliminär skatt, dvs. beträffande här i landet bosatta eller hemmahörande, brister i dag enhetligheten i förfarandet. Det gäller bl.a. det förhållandet att sådant skatteavdrag inte skall göras från utdelning i annat än pengar. Som vi ser det skulle enhetligheten och effektiviteten i den skatteadministrativa hanteringen öka om skyldigheten att göra preliminärt skatteavdrag utvidgades till att omfatta även dessa fall. En enhetlig hantering vid utdelning med samma system oavsett vad som utdelas torde innebära förenklingar för den som administrerar utdelningen. För skattemyndigheten innebär en sådan ordning att samma regelsystem kan tillämpas genomgående. Till detta skall läggas att en generell skyldighet att göra skatteavdrag vid sakutdelning förenklar värderingsförfarandet för skattemyndigheten. Ett och samma värde bör i större utsträckning kunna användas oberoende av var den skattskyldige

är skatterättsligt bosatt eller hemmahörande. Ett enhetligt skatteadministrativt förfarande med enhetliga värderingsmetoder vid utdelning i form av bl.a. finansiella instrument skapar dessutom förutsättningar för en ökad överensstämmelse med grundläggande associationsrättsliga principer om likabehandling av aktieägare.

Emellertid får det delvis anses falla utanför vårt uppdrag att föreslå en sådan genomgripande förändring av beskattningsförfarandet som nu diskuterats. De tydligaste problemen med att innehålla skatt vid utbetalning av sakutdelning som inte kombineras med en kontantdel uppkommer vid utdelning till personer som är direktregistrerade hos en central värdepappersförvarare. Som tidigare nämnts innebär skyldigheten att innehålla skatt även vid sakutdelning att det blir mycket svårt för den centrala värdepappersförvararen att åta sig ett utdelningsuppdrag utan att det utdelande bolaget ställer kontanta medel till förfogande som täcker skatten på värdet av det som utdelas. Den teknik som tidigare redovisats kan inte självklart användas även för att innehålla preliminär skatt vid sakutdelning till svenskar. Den för närvarande enda centrala värdepappersförvararen, VPC, har ju ett mycket stort antal direktregistrerade personer som är hemmahörande i Sverige. Den volymmässiga hanteringen av ett preliminärt skatteavdrag skulle därför, till skillnad mot vad som gäller för den särskilda utdelningsskatten, bli mycket omfattande. Det finns därför en uppenbar risk för att en skyldighet att innehålla även preliminär skatt i praktiken skulle innebära en ren "stoppregel" mot sakutdelningar. Innan en ordning med preliminärt skatteavdrag vid sakutdelning till personer som är bosatta i Sverige kan genomföras krävs därför noggrannare överväganden än vad som varit möjligt att genomföra inom ramen för denna utredning. Vi lämnar därför inte något förslag i denna riktning.

Sammanfattningsvis kan sägas att kraven på ett väl fungerande skatte- och uppbördssystem får anses bäst tillgodosedda i ett system med skatteavdrag som beräknas på ett underlag bestående av den sammanlagda utdelningens värde. Skatteavdrag för särskild utdelningsskatt bör därför även fortsättningsvis göras vid varje slag av utbetalning av utdelning. Ansvar för att skatteavdrag görs bör, liksom hittills, ligga på den som enligt författning är skyldig att göra skatteavdrag, dvs. i praktiken den som betalar ut utdelningen.

Om skyldigheten att göra skatteavdrag sätts åt sidan bör, som anförts i avsnitt 3.2.6, den som betalat ut utdelningen kunna göras ansvarig för betalning av den skatt som belöper på utdelningen. Ett motsvarande ansvar bör kunna göras gällande om skatteavdrag gjorts men skatten inte betalats in i föreskriven tid och ordning. Ansvar för utbetalaren bör kombineras med en regressrätt mot den utdelningsberättigade.

Det sagda innebär att om en central värdepappersförvarare åtar sig ett utdelningsuppdrag utan att disponera medel till skatten riskerar den att göras ansvarig för skattebeloppet om än med möjlighet att utöva regressrätt mot den skattskyldige. En annan sak är att det civilrättsliga mellanhavandet mellan en central värdepappersförvarare å ena sidan och de utdelande bolagen å andra sidan innebär att nämnda subjekt sinsemellan kan reglera även ekonomiska ansvarsfrågor.

Tilläggas bör att det såvitt avser förfarandet för annat aktiebolag än avstämningsbolag är det utdelande bolaget som, i hela kedjan från utdelningsbeslut till skatteinbetalning, ansvarar för att skatt betalas i föreskriven tid och ordning.

5.4.2 Inköpsrätter

Förslag: Ett erbjudande från aktiebolag att låta dess aktieägare utan vederlag eller till underpris förvärva aktier i ett annat bolag med stöd av s.k. inköpsrätter skall såvitt gäller den särskilda utdelningsskatten likställas med utdelning. Skattskyldigheten för sådan utdelning inträder vid den tidpunkt då inköpsrätten först kunnat avyttras eller utnyttjas för förvärv av aktier.

Att en aktieägare får förvärva aktier i det egna bolaget med företrädesrätt innebär inte att han därigenom erhållit utdelning. För att utdelning skall anses föreligga krävs att det skett en förmögenhetsöverföring från aktiebolaget till ägaren. Annorlunda förhåller det sig om aktiebolaget utan vederlag eller till underpris låter aktieägaren förvärva aktier i något annat bolag. En vanligt förekommande förfarande är att aktiebolag tilldelar sina ägare inköpsrätter som berättigar dem att till underpris förvärva redan existerande aktier i ett annat bolag, oftast ett dotterbolag. Erbjudandet gäller regelmässigt under en begränsad tid, vanligen 30 dagar.

Dessa inköpsrätter medför särskilda problem för utdelningsbeskattningen. Enligt fast praxis anses de nämligen som utdelning först om de avyttras eller utnyttjas. Om aktieägaren i stället låter inköpsrätterna förfalla uppkommer inte några skattemässiga konsekvenser. K.G.A Sandström redogör i sin bok *Beskattning vid aktieutdelning*, Stockholm 1962, s. 345 ff, för de teoretiska utgångspunkterna för denna ordning. Han anför i huvudsak följande.

I vanliga fall då en utdelning verkställs föreligger en ensidig viljeförklaring från bolagets sida som medför en fordringsrätt

för aktieägarna mot bolaget. Denna fordringsrätt motsvaras inte av något krav på motprestation. När det gäller inköpsrätter så föreligger i stället endast ett, visserligen förmånligt, försäljningsanbud från bolaget och för aktieägarna endast en rätt att inom viss tid anta detta anbud. Först i det ögonblick som anbudet accepteras är bolaget bundet av detta och inköpsrätterna blir då att betrakta som skattepliktig utdelning. Denna utdelning blir tillgänglig för lyftning vid den tidpunkt då inköpsrätterna antingen avyttras eller då aktieägaren med stöd av dessa förvärvar de erbjudna aktierna.

Av Sandströms resonemang följer att värdet av utdelningen skall fastställas vid tidpunkten för försäljningen eller utnyttjandet och att detta utgörs av försäljningspriset eller skillnaden mellan de förvärvade aktiernas marknadsvärde och den erlagda köpeskillingen.

I allmänhet blir emellertid inköpsrätterna föremål för marknadsmissig omsättning och får noterade värden. Skattemyndigheten har därför i praktiken accepterat att det noterade värde som föreligger vid tidpunkten för avyttring eller utnyttjande av inköpsrätten utgör det skattepliktiga värdet av utdelningen. Kan man inte visa den exakta tidpunkten för avyttring eller utnyttjande beräknas utdelningsbeloppet schablonmässigt till medianvärdet av de noterade kurserna på inköpsrätterna under den tid erbjudandet kunnat utnyttjas. Riksskatteverket fastställer i regel detta beskattningsvärde genom rekommendationer.

Utdelning av inköpsrätter kan i allt väsentligt jämföras med aktiebolags utdelning av sådana köpoptioner som ger bolagets ägare rätt att till underpris förvärva aktier i ett dotterbolag. Sådana optioner beskattades tidigare på samma sätt som inköpsrätter. Sedan 1990 års skattereform beskattas emellertid optioner inom reavinstsystemet och det har i praktiken även kommit att gälla för köpoptioner av nu aktuellt slag.

Optioner realisationsvinstbeskattas vid avyttring. Med avyttring jämföras att optionen löpt ut och således inte utnyttjats. I det senare fallet anses avyttringspriset vara 0 kr. Om optionen i stället utnyttjas för förvärv av det underliggande finansiella instrumentet anses inte någon avyttring ha skett och någon realisationsvinstbeskattning aktualiseras inte. Kostnaden för optionen får i stället beaktas vid beräkningen av anskaffningsvärdet på det förvärvade instrumentet.

Optioner utgör således finansiella instrument som föranleder omedelbar beskattning vid utdelningstillfället på samma sätt som vid utdelning av andra värdepapper. Detta gäller oavsett om optionen senare utnyttjas för förvärv av t.ex. aktier eller om de förfaller utan att utnyttjas. Optionerna har ju vid utdelningstillfället ett värde som också tillgodogörs den utdelningsberättigade genom en inbokning på VP-

kontot. Att den skattskyldige inte utnyttjar sin rätt utan låter den förfalla kan ju inte medföra att han skall undgå beskattning. I stället finns en möjlighet att yrka avdrag för en sådan realisationsförlust vid inkomstbeskattningen. För utländska aktieägare kan hemlandets regler medföra en sådan avdragsrätt.

Inköpsrätterna har medfört stora problem för VPC och förvaltarna vid innehållandet av kupongskatt. Problemen har, som tidigare nämnts, löst på så sätt att de utdelningsberättigade antingen har ställt kontanta medel till förfogande för betalning av skatten eller gett sitt medgivande till försäljning av så stor andel av inköpsrätterna att detta räckt till skattebetalningen. Från skattemyndighetens sida har vid detta förfarande godtagits att värdet av inköpsrätterna beräknats till medianvärdet av de tre första noteringsdagarna.

Från en teoretisk utgångspunkt kan klart konstateras att ett villkorslöst erbjudande från ett aktiebolag till dess aktieägare om att teckna aktier i ett annat bolag inte kan anses medföra att utdelning erhållits. Det skulle ju från denna utgångspunkt annars bli fråga om att beskatta en eventuell utdelning, vilket strider mot den grundläggande skatterättsliga principen att beskattning bör ske endast om en förmån verkligen uppkommer. Detta synsätt upprätthålls emellertid inte när det gäller utdelning i form av optioner med rätt att till underpris förvärva aktier i dotterbolag. Det föreligger inte några principiella skillnader mellan inköpsrätter och nu nämnda köpoptioner. Tiden för utnyttjande eller avyttring av inköpsrätter är visserligen i regel kortare än vad som gäller för köpoptioner men i allt väsentligt är skillnaden en fråga om rubricering. Mot bakgrund av att inköpsrätter i praktiken i alla avseenden, utom såvitt gäller beskattningen, behandlas som andra finansiella instrument anser vi att även beskattningen av dessa bör kunna anpassas till vad som i övrigt gäller vid utdelning av finansiella instrument. Vi har emellertid funnit att det faller utanför vårt uppdrag att föreslå en sådan förändring såvitt gäller utdelning till personer som är hemmahörande i Sverige.

Vi föreslår dock att utdelning i form av inköpsrätter blir skattepliktig utdelning för begränsat skattskyldiga redan när de erhålls. Inköpsrätterna skall således åsättas ett självständigt värde när de delas ut och det ankommer på utbetalaren att innehålla särskild utdelningsskatt på denna utdelning.

I de fall inköpsrätterna inte utnyttjas medför vårt förslag i detta hänseende olika behandling av aktieägare beroende på om de är bosatta eller hör hemma i utlandet eller i Sverige. Så gäller dock redan i praktiken eftersom det inte är praktiskt möjligt att innehålla kupongskatt efter olika värden beroende på när ägaren utnyttjar eller avyttrar sin inköpsrätt.

Vidare tas i dag kupongskatt ut även på inköpsrätter som förfaller. Vi finner därför inte skäl för att avstå från att lägga fram förslaget.

5.4.3 Skattskyldighetens inträde

Förslag: Beskattningstidpunkten för utdelning till begränsat skattskyldiga skall vara när utdelningen blir tillgänglig för lyftning.

I kupongskattelagen anges inte uttryckligen när skattskyldigheten för uppbyggen utdelning inträder. Lagens systematik är dock sådan att skattskyldigheten får anses inträda vid utdelningstillfället. Med utdelningstillfälle avses, enligt 2 § KupL, dagen för avstämning vid utdelning från avstämningsbolag och den dag då utdelningen blir tillgänglig för lyftning vid utdelning från andra aktiebolag eller värdepappersfonder.

Utdelning från avstämningsbolag blir således skattepliktig enligt kupongskattelagen redan på avstämningsdagen. Detta skiljer sig från vad som gäller om utdelningen i stället betalas ut till personer som är hemmahörande i Sverige. Enligt 3 § 9 mom. SIL skall dessa personer ta upp utdelningen som en intäkt först då den blir tillgänglig för lyftning.

Det förhållandet att beskattningstidpunkten, och därmed också värderingstidpunkten, enligt kupongskattelagen inte överensstämmer med vad som gäller enligt lagen om statlig inkomstskatt medför tillämpningssvårigheter vid sakutdelning. Utdelad sakegendom är nämligen inte tillgänglig för lyftning på avstämningsdagen utan först några dagar senare. Det skattepliktiga värdet av utdelningen kan till följd härav komma att bli olika för svenska och utländska aktieägare.

Även i kupongskattehänseende inträdde tidigare skattskyldigheten först då utdelningen blev tillgänglig för lyftning. Regleringen ändrades emellertid i 1970-års kupongskattelag. Som tidigare nämnts kom den lagen till i samband med införandet av en lag om förenklad aktiehantering som innebar att VPC inrättades och att aktiebolagen gavs möjlighet att bli avstämningsbolag. I förarbetena till 1970-års kupongskattelag (prop. 1970:134) lämnas inga klara motiv för den förändrade beskattningstidpunkten. Förändringen synes dock ha sin grund i att det ansågs kunna uppstå skatterättsligt svårbedömda situationer vid utdelning från avstämningsbolag i de fall aktieägare överlät sina aktier efter avstämningsdagen men innan utdelningen betalades ut (prop. s. 19 f och 41 f). Beskattningstidpunkten i kupongskattelagen behandlas ingående av K.G.A. Sandström i Skattenytt 1971, s. 279.

Enligt vår uppfattning finns det inte några skäl för att ha en annan beskattningstidpunkt avseende utdelning till begränsat skattskyldiga än

den som gäller vid utdelning till inhemska subjekt. Vi förslår därför att skattskyldigheten enligt den nya lagen om särskild utdelningsskatt skall inträda när utdelningen blir tillgänglig för lyftningen.

5.4.4 Värderingen av utdelad egendom

Förslag: Vid sakutdelning skall liksom i dag som underlag för skatteberäkningen användas den utdelade egendomens marknadsvärde vid utdelningstillfället.

För ett noterat finansiellt instrument bör som marknadsvärde gälla noteringen vid utdelningstillfället.

För ett onoterat finansiellt instrument, som är avsett att noteras, bör i första hand värdeförändringsmetoden användas. Som marknadsvärde bör därvid anses förändringen i marknadsvärdet (kursen) på det utdelande bolagets aktie den sista dagen för notering före utdelning jämfört med marknadsvärdet (kursen) första noteringsdagen exklusive rätten till utdelning.

Om en värdering enligt värdeförändringsmetoden inte kan anses ge ett rättvisande marknadsvärde bör värdering i stället kunna få ske med ledning av värdet den första noteringsdagen, medianvärdet av de första noteringarna efter utdelningstillfället eller med tillämpning av substansvärdemetoden.

Vid utdelning av finansiella instrument i övrigt bör dessa kunna få värderas med ledning av vedertagna värderingsmodeller.

Vid utdelning av annan egendom bör en värdering av egendomen göras i varje enskilt fall.

Om en central värdepappersförvarare eller en förvaltare saknat anledning att anta att en värdering varit oriktig, skall ett betalningsansvar för ytterligare skatt som har sin grund i en omprövning av värderingen inte riktas mot den centrala värdepappersförvararen eller förvaltaren utan mot det utdelande bolaget.

Den nuvarande skyldigheten för utdelande bolag att senast en vecka efter beslutet om utdelning lämna in en bestyrkt uppgift till beskattningsmyndigheten om de utdelade tillgångarnas värde vid utdelningstillfället slopas.

En beskattning vid källan skall utgå från marknadsvärdet och förutsätter en värdering vid utdelningstillfället

En utgångspunkt för utdelningsbeskattningen av begränsat skattskyldiga är att den skatt som skall betalas skall vara definitiv redan när den tas

ut. En förutsättning härför är bl.a. att underlaget för skatteberäkningen är känt och bestämt. Vid kontantutdelningar är detta inte något problem. När fråga är om sakutdelningar däremot måste den utdelade egendomen värderas.

För det fall att fråga är om sakutdelning gäller enligt nuvarande lagstiftning en skyldighet för det utdelande bolaget att senast en vecka efter beslutet om utdelning lämna in en bestyrkt uppgift till beskattningsmyndigheten om de utdelade tillgångarnas värde vid utdelningstillfället (21 § KupL).

Det värde som skall ligga till grund för skatteberäkningen är egendomens verkliga värde, marknadsvärdet. För att beskattningsförfarandet skall fungera smidigt är det av stor vikt att en välgrundad och därmed korrekt bedömning kan göras av den utdelade egendomens marknadsvärde. Samtidigt skall värderingen relateras till utdelningstillfället.

Om det är fråga om utdelning av finansiella instrument som redan är föremål för notering är det naturligt att den aktuella noteringen vid utdelningstillfället läggs till grund för bestämningen av marknadsvärdet på utdelade tillgångar.

Beträffande värdepapper avsedda att noteras kan i och för sig ett värde bestämmas i förväg. Så snart värdepapperen noterats, dvs. i princip i omedelbar anslutning till utdelningstillfället, sätts emellertid marknadsvärdet. Det visar sig då hur väl en tidigare gjord värdering stämmer med det verkliga värdet. Det kan därför i dessa fall övervägas om det är lämpligt att avvakta några dagars noteringar innan marknadsvärdet och därmed underlaget för skatteberäkningen bestäms. Som redovisats inledningsvis har hittills som marknadsvärde använts medianvärdet av de lägsta betalkurserna under de första fem eller tre noteringsdagarna. Den värderingsmetoden har också på senare tid anvisats av Riksskatteverket i verkets rekommendationer såvitt avser inkomst- och förmögenhetstaxeringen.

En nackdel med denna metod är emellertid den tid som det tar innan medianvärdet kan bestämmas. I princip innebär detta att man får skjuta på utbetalningen av kontantutdelningen till dess att ett medianvärde beräknats. Underlaget för att beräkna storleken på skatteavdraget måste ju först fastställas. En senarelagd tidpunkt för utbetalning av den kontanta delen av en utdelning är därför nödvändig i dessa fall. Det innebär att andra utbetalningsrutiner får användas vid sakutdelning än då fråga är om enbart en kontantutdelning. Metoden förutsätter också att en omsättning av det finansiella instrumentet faktiskt sker i anslutning till utdelningstillfället, vilket inte alltid är fallet.

Värdeförändringsmetoden och andra värderingssätt

Ett annat sätt att värdera utdelning som utgörs av finansiella instrument utgår från regleringen i 27 § 2 mom. första stycket SIL. Där föreskrivs att om aktier i visst fall erhållits genom utdelning skall som anskaffningsvärde för aktierna anses så stor del av det genomsnittliga anskaffningsvärdet för aktierna i det utdelande bolaget som svarar mot förändringen i marknadsvärdet på dessa aktier till följd av utdelningen. Fråga är här om värdeförändringen, dvs. förändringen av marknadsvärdet, på det utdelande bolagets aktie den sista dagen aktien handlas inklusive rätten till utdelning respektive den första dagen aktien handlas exklusive rätten till utdelning (jfr prop. 1990/91:167 s. 21f, och 27f). Sedan eventuellt förekommande kontantutdelning frånräknats anses denna värdeförändring hänförlig till sakutdelningen.

En fördel med att utgå från värdeförändringen på moderbolagets aktier jämfört med en medianvärdeberäkning avseende det utdelade instrumentet är att ett värde i regel finns till hands i sådan tid att utbetalning kan ske utan dröjsmål (jfr 12 kap. 3 § tredje stycket ABL). Det betyder att någon senareläggning av en kontantutdelning inte behöver ske. Utdelningen kan alltså betalas ut och skatteavdrag göras i ett sammanhang och utan tidsfördröjning. Dessa faktorer talar för att denna värderingsmetod i första hand bör användas. De utdelningsfall som vi har studerat visar också att värdena vid en tillämpning av de olika metoderna normalt ligger nära varandra. Värdeförändringsmetoden har emellertid i regel gett ett något lägre värde.

I vissa fall kan värdeförändringen på moderbolagsaktien visa sig mindre väl lämpad för bestämning av ett utdelningsvärde. I de fall värdet av det utdelade är lågt i förhållande till värdet på aktierna i det utdelande bolaget, så kan t.ex. vara fallet vid utdelning av inköpsrätter, kan det nämligen förekomma att det inte sker någon förändring av värdet på moderbolagsaktien eller att värdet på moderbolagsaktien stiger. Den risken finns i och för sig även vid utdelning av större sakvärden. Att sådana effekter kan inträffa innebär emellertid i regel inte att utdelade tillgångar saknat värde eller att värdet på tillgångarna varit negativt. I stället är det i allmänhet andra faktorer i omvärlden som direkt eller indirekt påverkar aktiekursen.

Vägledning för bestämning av värdet då värdeförändringsmetoden inte kan anses ge ett rättvisande marknadsvärde kan i vissa fall fås vid en jämförelse med kursutvecklingen inom aktuell bransch (branschindex). I princip kan sägas att den inom en bransch sammanvägda kursutvecklingen kan vara lämplig att regelmässigt använda som en jämförelse vid bedömningen av värdeförändringen på ett specifikt finansiellt instrument.

Även andra avvikelser som gör att det framstår som klart att värdet förändringen av moderbolagets aktier inte speglar värdet på utdelade tillgångar kan förekomma. Det kan också vara så att det dröjer innan det sker någon omsättning av moderbolagsaktierna. Närmast till hands kan då ligga att använda värdet den första dag notering sker av det finansiella instrumentet eller att beräkna medianvärdet av de tre första dagarnas noteringar avseende instrumentet. Om inte någon av nämnda metoder kan användas kan i stället en värdering få göras enligt vedertagna värderingsmodeller. (jfr RSV Dt 1991:31).

Ibland är situationer av angivet slag kända i förväg, dvs. förhållanden som innebär att det kan antas att exempelvis värdet förändringsmetoden inte kommer att ge ett rättvisande marknadsvärde. Det är då naturligt att bolaget förbereder utdelningen med tillämpning av en annan värderingsmetod, t.ex. substansvärdemetoden. Det kan också finnas tid att före utdelningen kontakta skattemyndigheten för att i samråd med myndigheten komma fram till hur värderingen bör gå till.

Det kan i en del fall vara så att marknadens reaktioner är svåra att förutse. Det kan vara fråga om händelser i omvärlden som i varierande grad kan ha betydelse för marknadsvärdet. Att det inträffar för det utdelande bolaget oförutsedda omständigheter innebär emellertid inte att betydelsen av dessa inte leder till ett rättvisande marknadsvärde vid utdelningstillfället. Visserligen kan effekterna av händelser som inträffar omedelbart inför en utdelning vara kortvariga och marknadsvärdet snart förändras i den ena eller andra riktningen. Men vid utdelningstillfället innebär de aktuella händelserna att marknaden reagerar på ett visst sätt som får konsekvenser för marknadsvärdet. Med marknadsvärdet som utgångspunkt för värderingen och en värdering som knyts till utdelningstillfället får detta accepteras. I marknadsvärdet ligger alltid ett antal omvärldsfaktorer. Vissa kan vara säregna och tillfälliga men får trots det ses som en del av det som har betydelse för marknadsvärdet. Det är således marknaden som sätter värdet.

Riksskatteverket bör anvisa värderingsmetoder för olika fall av sakutdelning

Som angetts i det tidigare finns olika sätt att värdera en utdelning som utgörs av finansiella instrument. När det handlar om att skatteavdrag skall kunna göras är det väsentligt att det tidigt finns ett värde utifrån vilket skattebeloppet kan beräknas. Det förhållandet bör vara vägledande vid valet av värderingsmetod för att komma fram till ett marknadsvärde. Som sagts i det föregående är det i fråga om redan marknadsnoterade värdepapper naturligt att vid värderingen följa den officiella noteringen.

I övriga fall gör tidsaspekten att det ligger närmast till hands att värdeförändringen av moderbolagets aktie styr värderingen. Om den metoden bedöms som mindre lämplig kan i stället den första noteringsdagens värde eller en medianvärdeberäkning grundad på de första noteringarna i anslutning till utdelningstillfället användas. Slutligen finns också möjligheten att ta till substansvärdemetoden. Sistnämnda metod får för övrigt i princip genomgående användas vid utdelning av finansiella instrument för vilka marknadsnotering saknas. Vad slutligen beträffar annan sakutdelning får en värdering av den utdelade egendomen göras i varje enskilt fall.

Att i lag precisera formerna för hur en marknadsvärdering skall gå till, t.ex. genom en hänvisning till 27 § 2 mom. första stycket SIL eller att det anges vilket antal noteringsdagar som skall ligga till grund för beräkning av ett medianvärde, kan enligt vår mening knappast anses vara sig lämpligt eller behövt. Att marknadsvärdet vid utdelningstillfället skall vara avgörande får anses som en tillräcklig anvisning för det utdelande bolaget. Utgångspunkten bör vara att den metod som i det enskilda fallet bäst speglar marknadsvärdet används.

Att generellt säga att den ena eller andra metoden bättre visar marknadsvärdet är knappast möjligt. Däremot kan det på grund av utdelningssituationen vara lämpligare att välja en viss metod. I vissa situationer kan det dessutom finnas behov av ytterligare hjälpmedel för att komma fram till ett marknadsvärde. Om det exempelvis finns skäl att anta att otillbörlig kurspåverkan förekommit, kan det vara lämpligt att jämföra värdeförändringen på moderbolagsaktien med kursutvecklingen inom den aktuella branschen (branschindex). Sistnämnda faktor kan då användas som motvikt i förhållande till individuella fluktuationer eller avvikelser vid utdelningstillfället.

Hittills har Riksskatteverket löpande meddelat rekommendationer om förmånsvärde och anskaffningsvärde att tillämpas vid taxeringen av här i landet bosatta eller hemmahörande. De värderingsprinciper som Riksskatteverket har tillämpat har accepterats av marknaden. Som vi ser det bör det även fortsättningsvis ankomma på Riksskatteverket att anvisa hur utdelningar bör värderas i olika fall. Såvitt avser sakutdelning bör lämpligen Riksskatteverket, med utgångspunkt i det som sagts i det föregående, i verkställighetsföreskrifter ange vilka värderingsmetoder som bör användas och de närmare förutsättningarna för metodernas tillämpning. När dessa föreskrifter tas fram bör Riksskatteverket samråda med branschföreträdare på värdepappersmarknaden.

Det får slutligen anses naturligt att i fråga om sakutdelning tillämpa samma värderingsprinciper vid inkomst- och förmögenhetstaxeringen som vid utdelningsbeskattningen av begränsat skattskyldiga. En sådan ordning gör det möjligt att tidigt bestämma ett utdelningsvärde som kan

användas beträffande samtliga aktieägare vilket förenklar och gör beskattningsförfarandet mera enhetligt.

En värdering enligt en värderingsmetod som anvisats av Riksskatteverket bör omprövas endast undantagsvis

Om sakutdelning värderats i enlighet med vad som anvisats av Riksskatteverket bör det i princip inte behöva förekomma att avvika från den gjorda värderingen. Det kan nämligen, som nyss påpekats, knappast sägas att den ena metoden är bättre än den andra när det gäller att komma fram till ett marknadsvärde. Har således de värderingsmetoder som anvisats av Riksskatteverket följts finns i princip inte grund för ändring i efterhand av värderingen och skatteredovisningen.

I undantagsfall kan det emellertid förekomma att en eftersyn leder till ett påtagligt annat resultat. Det kan visa sig att marknadsvärdet vid utdelningstillfället uppenbarligen var ett annat än det som legat till grund för skatteredovisningen. Det kan ha förekommit felaktigheter i underlaget för en värdering eller misstag vid värderingen. Det kan också ha varit fråga om medvetna avvikelser avseende redovisat underlag eller otillbörlig kurspåverkan.

Liksom i beskattningsförfarandet i övrigt bör det finnas förutsättningar att justera felaktigheter av angivet slag. Ett reformerat system för beskattning av utdelning till personer som hör hemma i utlandet bör därför innefatta sedvanliga omprövningsmöjligheter. Att en rätt till omprövning finns när för mycket skatt tagits ut är naturligt. Om det i stället i efterhand kommer fram att för lite skatt påförts är det däremot inte alltid meningsfullt att vidta åtgärder för att få en rättelse till stånd. Av betydelse i detta hänseende är bl.a. skattebeloppets storlek och vilka resurser som skattemyndigheten måste sätta in. På sätt som är fallet i andra beskattnings- och skattebetalningssammanhang bör det överlämnas åt beskattningsmyndigheten att ta ställning till i vilka fall en omprövning bör ske.

Omprövningar som har sin grund i värderingen vid sakutdelning i avstämningsbolag motiverar enligt vår mening att ansvarsfrågan i vissa fall hanteras på särskilt sätt. Som redan sagts bör som huvudregel den som skall göra skatteavdrag svara för att rätt skatteavdrag görs. Detta gäller generellt. Också vid värderingen i samband med sakutdelning bör misstag, förbiseenden eller annat som lett till ett för lågt skatteuttag och som kan hänföras till utbetalaren innebära att utbetalaren görs ansvarig för betalning av det tillkommande skattebeloppet med regressrätt mot den skattskyldige.

I andra fall kan det vara så att utbetalaren har saknat anledning att anta att det har förekommit brister avseende en värdering och därmed inte heller kunnat råda över de förhållanden som inneburit att ett för lågt skatteavdrag gjorts. Exempelvis kan den värdering av utdelningen, som tillhandahållits av det utdelande bolaget, ha varit felaktigt. Det kan också ha varit fråga om fall av otillbörlig kurspåverkan som inneburit att ett rättvisande marknadsvärde inte funnits vid utdelningstillfället. Det kan i regel sägas att utbetalaren får anses ha saknat anledning att anta att ett för lågt skatteavdrag gjorts om värderingen skett enligt vad Riksskatteverket anvisat. I praktiken kommer dessutom, liksom hittills, samråd att ske med Särskilda skattekontoret om värderingsmodell. I sådana fall kan det inte anses rimligt att utbetalaren med sin ställning som mellanman görs betalningsansvarig för ett tillkommande skattekrav. Av skatteadministrativa skäl bör i dessa fall i stället det utdelande bolaget göras ansvarigt för den ytterligare skatt som skall betalas. Bolaget bör härefter regressvis kunna kräva skattebeloppet av den utdelningsberättigade.

Det nuvarande kravet på uppgiftslämnande inom en vecka efter utdelningsbeslutet slopas

Det kan visserligen i enstaka fall vara en fördel för skattemyndigheten att kunna bedöma en värderingsuppgift i nära anslutning till att den lämnats. I allmänhet finns emellertid inte ett sådant behov. Skattemyndighetens prövning kan därför sannolikt anstå och ske i anslutning till att skatten redovisas och betalas. Det nuvarande kravet på uppgiftslämnande inom en vecka efter utdelningsbeslutet bör därför kunna slopas.

Vidare kan det sättas i fråga om det över huvud taget bör finnas ett generellt krav på särredovisning med bestyrkta värderingsuppgifter. Både för det utdelande bolaget, den som i förekommande fall svarar för utbetalningen och skattemyndigheten får det snarare anses rimligt att uppgifter om värderingen lämnas respektive begärs vid behov. Givetvis skall emellertid alltid lämnas de uppgifter som behövs för en riktig beskattning. Det kan därför många gånger anses lämpligt att utbetalaren i samband med redovisningen av innehållen särskild utdelningsskatt lämnar uppgift om hur värderingen av utdelade tillgångar skett, dvs. uppgift bl.a. om vilken värderingsmetod som har använts.

6 Kringgående av skyldigheten att betala särskild utdelningsskatt

6.1 Utredningsuppdraget

I våra direktiv sägs bl.a. följande under rubriken skatteflykt.

Under senare tid har uppmärksamhet riktats mot transaktioner som synes syfta till ett kringgående i större skala av kupongskattereglerna. Transaktionerna, som benämns kupongaffärer, aktualiserar bl.a. en fråga om räckvidden av skatteflyktsregeln i 4 § tredje stycket KupL. Frågan berör även inkomstskattebestämmelserna för skattegynnade subjekt, som allmännyttiga stiftelser m.fl. Behovet av förändringar i nyssnämnda kupongskatteregel för att förhindra kringgåenden bör undersökas. På denna punkt skall utredaren följa beredningen av förslaget till ny skatteflyktslag (delbetänkande av 1995 års skatteflyktskommitté, SOU 1996:44) och förslaget till spärregel i nya inkomstskatteregler för skattebefriade subjekt (slutbetänkande av Stiftelse- och föreningsskatteskommittén, SOU 1995:63).

Vårt uppdrag är alltså att bedöma tillämpningsområdet för nu gällande bestämmelser om kringgående av kupongskattereglerna. Vi skall också se om tillämpningsområdet behöver ändras. I nämnda sammanhang finns anledning att diskutera bl.a. om skatteflyktslagen bör göras tillämplig på den särskilda utdelningsskatten.

Stiftelse- och föreningsskatteskommitténs i juni 1995 presenterade förslag om en spärregel för skattebefriade subjekt syftar till att förhindra missbruk av rätten till skattebefrielse. I kommitténs betänkande sägs att det har förekommit att stiftelser, ideella föreningar och andra skattebefriade subjekt tillsammans med utomstående företag har deltagit i förfaranden som syftat till att bereda den utomstående skattelättnader (se SOU 1995:63 s. 114–118). Samtidigt har dessa förfaranden i viss mån byggt på att avkastningen på vissa tillgångar i ett sluske skall

uppbäras av någon som inte behöver betala skatt på avkastningen. En regel har därför föreslagits som innebär att rätten till skattebefrielse görs beroende av att det skattebefriade subjektet inte under beskattningsåret deltagit i ett förfarande av detta slag. Den skattebefriade föreslås förlora all rätt till skattebefrielse vid den taxering då intäkten av det aktuella förfarandet skall redovisas till beskattning. I betänkandet pekas vidare på att konsekvenserna av att delta i missbruksförfaranden kan bli än mer vittgående för subjekt vilkas skattebefrielse är beroende av att de uppfyller det för skattebefrielse gällande särskilda kravet på verksamhetsinriktning.

Stiftelse- och föreningsskattekommitténs förslag har ännu inte lett till lagstiftning utan bereds fortfarande inom regeringskansliet.

6.2 Vad är en kupongaffär?

I direktiven talas om transaktioner som synes syfta till ett kringgående i större skala av kupongskattereglerna. Denna typ av transaktioner har vid olika tillfällen tagits upp i bl.a. massmedia och brukar då benämnas kupongaffärer.

Vad som egentligen kännetecknar en kupongaffär kan inte anses stå helt klart. Det som diskuteras är emellertid aktieaffärer kring avstämningsdagen som syftar till att eliminera kupongskatten. Som ett typfall av en kupongaffär kan följande exempel ges.

Strax före en utdelning säljer en utländsk ägare sina svenska aktier till en svensk fondkommissionär. Han köper sedan tillbaka dem till en lägre kurs efter utdelningstillfället. Aktieägaren som är skattebefriad för kapitalinkomster i hemlandet har på detta sätt bytt aktieutdelningen mot en realisationsvinst och slipper betala kupongskatt för utdelningen i Sverige.

Vinsten för den svenska fondkommissionären består dels av aktieutdelningen, och dels av möjligheten att kvitta bort förlusten som uppkommer då aktierna säljs tillbaka till en lägre kurs.

6.3 Nuvarande ordning

6.3.1 Regleringen i kupongskattelagen

I 4 § tredje stycket KupL föreskrivs att skattskyldighet till kupongskatt föreligger för utdelningsberättigad som innehar aktie under sådana förhållanden att annan därigenom obehörigen bereds förmån vid taxering till inkomstskatt eller vinner befrielse från kupongskatt.

I förordningen (1943:44) där man hittar motsvarande paragrafs ursprungliga lydelse föreskrevs följande.

Skyldighet att utgöra kupongskatt skall ock åligga utdelningsberättigad, som uppträder såsom bulvan för annan, i det att han huvudsakligen för dennes räkning framträder såsom ägare till aktie, å vilken utdelningen belöper, försåvitt bulvanförhållandet är i strid med ett enligt lag gällande förbud eller det avser att bereda obehörig förmån vid taxering till statlig inkomst- och förmögenhetsskatt eller kommunal inkomstskatt.

I motiven till 1943 års reglering anges följande (prop. 1943:12 s. 36–37).

Stadgandet i fråga får uppenbarligen icke uppfattas som om förbjudna bulvanförhållanden legaliserades. För att förekomma en sådan missuppfattning synes bulvanförhållandet kunna beskrivas så att vederbörande 'uppträder såsom' bulvan för annan. Mot stadgandet i övrigt kunna helt visst resas invändningar. Ett stadgande med angivet syfte synes emellertid ofrånkomligt för att förhindra möjliga missbruk. Sådana torde kunna befaras även där den verkliga ägaren av aktien icke är ett i utlandet domicilierat rättssubjekt. En godtagbar lösning synes emellertid vara den att såsom villkor för stadgandets tillämpning uppställas att bulvanförhållandet är i strid med ett enligt lag gällande förbud eller det avser att bereda obehörig förmån vid taxering till statlig inkomst- och förmögenhetsskatt eller kommunal inkomstskatt... Det är ej osannolikt att stadgandet kommer att i sin mån motverka tillkomsten av bulvanförhållanden och att sålunda dess direkta tillämpningsområde skall bli relativt inskränkt. En sådan verkan måste givetvis betecknas såsom önskvärd.

Regleringen om bulvanförhållanden justerades härefter till sin nuvarande lydelse vid tillkomsten av 1970 års lag. I det sammanhanget anfördes följande (prop. 1970:134 s. 54).

Trots att utdelning skall beskattas i vanlig ordning vid den statliga inkomstbeskattningen föreligger enligt förslaget skattskyldighet för kupongskatt, om den utdelningsberättigade innehar aktie under sådana förhållanden att annan bereds obehörig förmån vid taxering till inkomstskatt eller att befrielse från kupongskatt erhålles. Det i 1 § andra stycket KupF använda uttryckssättet 'uppträder såsom bulvan för annan' är inte lätt att bestämma till sin innebörd. Något praktiskt fall från tillämpningen av bestämmelsen finns veterligen inte. Bestämmelsen torde främst ha prohibitivt värde. Om ett bulvanförhållande kommit till i syfte att kringgå annan författning än skatteförfattning, t.ex. näringsfrihetsförordningen, är skatterättsliga åtgärder inte den riktiga metoden att förebygga missbruk. Har däremot bulvanförhållandet kommit till stånd i syfte att bereda någon frihet från skatt, är det motiverat med skattepåföljd. Jag anser att den angivna förutsättningen för skattskyldighet, nämligen att annan obehörigen bereds förmån vid taxeringen eller vinner befrielse från kupongskatt, är tillräcklig för att nå den önskade effekten i skattehänseende.

6.3.2 Skatteflyktslagen (1995:575)

Regleringen

Enligt 1 § lagen (1995:575) mot skatteflykt (skatteflyktslagen) gäller lagen i fråga om taxering till kommunal inkomstskatt, statlig inkomstskatt och statlig förmögenhetsskatt.

Med ledning av det i direktiven nämnda förslaget till ny skatteflyktslag har under hösten 1997 lagändringar beslutats som innebär att generalklausulen i lagens 2 § getts en ny utformning (prop. 1996/97:170, bet. 1997/98:SkU3, SFS 1997:777). Den nya regleringen tillämpas fr.o.m. årsskiftet 1997/98.

Enligt 2 § skatteflyktslagen skall vid taxeringen hänsyn inte tas till rättshandling om

1. rättshandlingen, ensam eller tillsammans med annan rättshandling ingår i ett förfarande som medför en väsentlig skatteförmån för den skattskyldige,
2. den skattskyldige direkt eller indirekt medverkat i rättshandlingen eller rättshandlingarna,
3. skatteförmånen med hänsyn till omständigheterna kan antas ha utgjort det övervägande skälet för förfarandet, och
4. en taxering på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens syfte som det framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåtts genom förfarandet.

I de fall 2 § skatteflyktslagen tillämpas skall enligt 3 § samma lag taxeringsbeslut fattas som om rättshandlingen inte hade företagits. Vidare anges att om förfarandet med hänsyn till det ekonomiska resultatet – bortsett från skatteförmånen – framstår som en omväg i förhållande till det närmast till hands liggande förfarandet, skall taxeringsbeslutet i stället fattas som om den skattskyldige valt det förfarandet.

Tillämpningsområdet

Tillämpningsområdet för skatteflyktslagen har diskuterats under lång tid och i olika utredningssammanhang. Exempelvis föreslogs i betänkandet Allmän skatteflyktsklausul (SOU 1975:77) att en generalklausul skulle omfatta samtliga skatter och avgifter. Därefter togs frågan upp i departementspromemorian Lag mot skatteflykt (Ds B 1978:6). Det konstaterades där att det saknades underlag för att bedöma om det var lämpligt att låta utvidga klausulens tillämpningsområde. Det ansågs att bl.a. kupongskatten borde lämnas utanför. Som skäl härför angavs att lagstiftningen på det området inte omfattades av reglerna om förhandsbesked och att där redan fanns en allmänt hållen skatteflyktsbestämmelse (s. 100).

I prop. 1980/81:17 med förslag till lag mot skatteflykt, m.m. anslöt sig föredraganden till vad som sagts i promemorian om att inte utvidga regleringens tillämpningsområde och uttalade att möjligheten att få förhandsbesked är ett viktigt komplement till skatteflyktslagen (s. 17). Även vid riksdagsbehandlingen ansågs att man skulle avvakta med en eventuell utvidgning till dess att praktisk erfarenhet vunnits av den då beslutade lagen (bet. 1980/81:SkU8 s. 15 f). I prop. 1982/83:84 med förslag till ändringar i lagen mot skatteflykt, m.m. framhölls att en utvidgning av lagens tillämpningsområde i linje med vad som angetts i

SOU 1975:77 i princip borde komma till stånd, men något sådant förslag presenterades inte (s. 13). Vid riksdagsbehandlingen anfördes att bl.a. den frågan fick anstå tills att skatteflyktslagens tillämpning utvärderats (bet. 1982/83:SkU20 s. 13 f).

I prop. 1996/97:170 Reformerad skatteflyktslag, som lett fram till ändringar i skatteflyktslagens generalklausul, diskuteras en utvidgning av lagens tillämpningsområde. Särskilt nämns arvs- och gåvoskatterna, mervärdesskatten, punktskatterna och kupongskatten men också en utvidgning omfattande övriga skatter och avgifter har övervägts. I huvudsak anføres följande (s. 47 och 48).

Till grund för bedömningen av frågan om generalklausulen skall utvidgas till att omfatta ytterligare skatter bör läggas en behovsprövning. I den delen anför skatteflyktskommittén följande. Den fråga som bör besvaras är om det även på andra skatteområden än de som för närvarande omfattas av klausulen förekommer skatteflyktstransaktioner av sådan karaktär att de bör motverkas med en allmän generalklausul. Enbart det förhållandet att skatteundandragande förekommer på andra skatteområden innebär dock inte med automatik att skatteflyktslagen bör utvidgas till dessa skatter. Bl.a. kan skattens konstruktion eller andra omständigheter tala för att skatteflyktsförfarandena bör motverkas på andra sätt än genom att utvidga generalklausulens tillämpningsområde. Det bör erinras om att möjligheten att få förhandsbesked utgör ett viktigt komplement till generalklausulen.

Regeringen fann dock inte skäl för att utvidga tillämpningsområdet för generalklausulen. Beträffande kupongskatten hänvisades därvid till att en översyn av kupongskattereglerna skulle göras av oss.

Närmare om rekvisiten för generalklausulens tillämplighet

En första förutsättning för att skatteflyktsklausulen skall kunna tillämpas är att förfarandet medför en skatteförmån som inte är oväsentlig. Vid prövningen om en skatteförmån föreligger skall tillämpningen i första hand grundas på en bedömning av aktuella förhållanden. En tillämpning av klausulen bör inte kunna undgås genom påståenden om tänkbara framtida skatteolägenheter av det ifrågasatta avtalet (prop. 1980/81:17 s. 28).

Vid utvidgningen av klausulens tillämpningsområde uttalades att med skatteförmån avses inte bara de skattefordelar som kan utläsas vid en

jämförelse mellan det valda förfarandet och det närmast till hands liggande förfarandet utan även i princip allt som innebär en lättnad eller fördel vid beskattningen (prop. 1982/83:84 s. 17).

Det är tillräckligt att en skatteförmån uppkommer genom rättshandlingen tillsammans med annan rättshandling i vilken den skattskyldige eller den juridiska personen indirekt medverkar. Vad gäller kravet på bevisning för att indirekt medverkan skall anses föreligga i de rättshandlingar som kompletterar den skattskyldiges egna anfördes att det bör vara tillräckligt att rättshandlingarna för en utomstående betraktare framstår som en enhet (prop. 1982/83:84 s. 17).

Enligt 2 § 2 skatteflyktslagen skall skatteförmånen antas ha utgjort det huvudsakliga skälet för den skattskyldiges förfarande (jfr prop. 1996/97:170 s. 43 f). Rekvisitetet har utformats så att omständigheter av objektiv natur blir avgörande för bedömningen av den skattskyldiges avsikter. Det avgörande är enligt förarbetena inte vad den skattskyldige innerst inne avsett utan vad som vid en objektiv bedömning av samtliga omständigheter framstår som det huvudsakliga skälet för förfarandet. Regeringen och riksdagen anslöt sig till Lagrådets uttalande att förfarandet helt eller i viktiga delar skall framstå som praktiskt taget meningslöst, om man bortser från skatteförmånen.

För att generalklausulen skall kunna tillämpas på ett förfarande krävs vidare enligt 2 § 3 skatteflyktslagen att förfarandet strider mot lagstiftningens grunder.

Vad avser s.k. kringgåendeförfaranden framgår av förarbetena till 1980 års lagstiftning att prövningen i första hand skall inrikta sig på om beskattningsresultatet strider mot grunderna för de regler som skulle ha varit tillämpliga om den skattskyldige, som företagit en kringgåendehandling, i stället valt det "normala" förfarandesättet. Klausulen syftar till att möjliggöra en analog tillämpning av de regler som kringgåetts. Prövningen skall även göras mot bakgrund av grunderna för de regler som utnyttjats vid kringgåendet. Det kan således tänkas fall där det av grunderna för de utnyttjade reglerna – men inte av grunderna för de regler som gäller det närmast till hands liggande förfarandet – framgår att de utnyttjade reglerna inte är avsedda att tillämpas på det förfarande som den skattskyldige har valt utan i stället de regler som gäller för det närmast till hands liggande förfarandet. Hur den egentliga prövningen skall gå till för att fastställa lagstiftningens grunder utvecklades på följande sätt (prop. 1980/81:17 s. 26).

Som jag tidigare har påpekat ligger det i sakens natur att det ofta saknas uttryckliga uttalanden i förarbetena rörande de transaktioner som det här är fråga om. Lagstiftaren har sålunda normalt inte gått in på dessa vid de aktuella reglernas tillkomst.

Bedömningen av lagstiftarens intentioner måste därför i första hand göras med hänsyn till reglernas allmänna uppbyggnad och med beaktande av deras ändamål såsom det har kommit till uttryck i lagtext och förarbeten. Däremot föreligger genom anknytningen till lagstiftningens grunder en begränsning så till vida att nya åsikter och värderingar som med tiden växer fram om hur lagstiftningen borde se ut inte skall läggas till grund för bedömningen.

I propositionen framhölls att prövningen av frågan om ett visst förfarande strider mot lagstiftningens grunder givetvis bör ske enligt den metodik som gäller för rättstillämpning i allmänhet. Av betydelse är här framför allt själva lagstiftningens utformning samt sådana uttalanden i det aktuella lagstiftningsärendet som riksdagen gjort eller ställt sig bakom. Visar det sig att grunderna för de regler som formellt är tillämpliga och de regler som kringgått är motstridiga får man pröva vilka grunder som skall ha försteg i den aktuella situationen (prop. 1982/83:84 s. 19).

Med anledning av att skatteflyktsklausulen genom 1983 års lagstiftning även kom att omfatta andra förfaranden än kringgående-förfaranden uttalade den dåvarande departementschefen att om skatteflykten består i att den skattskyldige utnyttjar t.ex. en avdragsregel är det givetvis i första hand grunderna för denna regel som skall beaktas vid prövningen, men att man även i de fallen inte sällan måste beakta grunderna för andra bestämmelser, t.ex. bestämmelser som generellt begränsar rätten till olika slags avdrag (prop. 1982/83:84 s. 19). I övrigt anslöt sig departementschefen till vad som uttalats i motiven till 1980 års lagstiftning. Skatteutskottet anförde avseende tillämpningen av rekvisitet lagstiftningens grunder bl.a. följande (bet. 1982/83:SkU20 s. 12).

Som ett ytterligare villkor för tillämpningen av klausulen krävs att en taxering på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens grunder. Detta innebär att det förmånliga skatteresultatet skall ha uppnåtts genom ett förfarande som står i strid antingen med uttryckliga uttalanden av de lagstiftande instanserna eller med uppläggnings- och utformningen av ett visst i det enskilda fallet aktuellt avsnitt av skattelagstiftningen. I kringgåendefallen kommer prövningen – liksom hittills – att göras med ledning av grunderna för inte bara de regler som formellt sett är tillämpliga utan också de regler som har kringgått. I de fall en skatteförmån inte varit avsedd av lagstiftaren utan tvärtom måste anses strida mot vad denne

förutsatt eller menat kan man enligt utskottets mening inte resa några befogade invändningar mot att skatteförmånen vägras.

I enlighet med prop. 1996/97:170 har rekvisitet lagstiftningens grunder ändrats på så sätt att det föreskrivs att förfarandet skall strida mot lagstiftningens syfte som det framgår av bestämmelsernas allmänna utformning och av de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåtts genom förfarandet (s. 38).

Genom dessa uttryck framhävs att det i första hand är lagbestämmelsernas utformning och inte lagmotiven som skall tjäna som underlag vid prövningen om förfarandet är oförenligt med lagstiftningens syfte (s. 39).

I nyssnämnda proposition sägs vidare beträffande den skattskyldiges avsikt att skatteförmånen skall kunna antas ha utgjort det övervägande skälet för förfarandet (s. 43 f). För att skatteflyktsklausulen skall kunna tillämpas bör således krävas att skatteförmånen vid en objektiv betraktelse väger tyngre än samtliga övriga skäl tillsammans som den skattskyldige har för sitt handlande. Har den skattskyldige således affärsmässiga, organisatoriska eller andra skäl för sitt handlande som var för sig eller tillsammans väger tyngre än syftet att erhålla skatteförmånen i fråga avses generalklausulen inte vara tillämplig. Som hittills blir vad som vid en objektiv bedömning av samtliga omständigheter framkommer i ärendet avgörande för tolkningen av den skattskyldiges avsikt med förfarandet.

I propositionen anförs också att det för regleringens tillämplighet skall vara fråga om en väsentlig skatteförmån (prop. s. 44 f). Enligt regeringen talar bl.a. processekonomiska skäl för att det bör krävas att förfarandet ger upphov till en betydligt större skatteförmån än något tusental kronor för att klausulen skall kunna tillämpas. Med hänsyn bl.a. till förändringar av penningvärdet bör vad som avses med "väsentlig skatteförmån" inte uttryckas i ett bestämt belopp. Det är inte heller lämpligt att relatera förmånens storlek till den taxerade inkomsten e.d. i det enskilda fallet. Däremot bör naturligtvis beaktas om förfarandet medför skatteförmåner vid mer än en taxering. En närmare beloppsmässig precisering av rekvisitet bör enligt regeringen överlåtas till praxis. Utgångspunkten bör dock vara att skatteflyktslagen endast skall användas som korrektiv om den undandragna skatten uppgår till belopp som påtagligt överstiger de belopp som hittills betraktas som inte oväsentliga.

Skatteflykt och skattefusk

I detta sammanhang finns anledning att något beröra förhållandet mellan skatteflykt och vad som brukar kallas skattefusk.

Till skattefusk hänförs i första hand förfaranden som kan föranleda straff enligt skattebrottslagen eller skattetillägg enligt taxeringslagen eller annan författning. Gemensamt för dessa förfaranden är att den skatt- eller avgiftsskyldige har lämnat en oriktig uppgift. Men det förekommer också att oriktiga uppgifter inte leder till någon sanktion. Det kan röra sig om felräkningar eller så kan omständigheterna i ett enskilt fall vara ursäktliga. Även i sådana fall rättas givetvis skatteberäkningen.

På gränsen mellan skattefusk och skatteflykt i egentlig bemärkelse ligger skenransaktionerna. Det rör sig här om avtal eller andra rättshandlingar som kommit till för skens skull och som parterna inte har för avsikt att fullgöra. Sådana rättshandlingar är civilrättsligt ogiltiga parterna emellan. Den skatterättsliga bedömningen följer i princip den civilrättsliga. Skenrättshandlingar beaktas alltså inte. Visar det sig att ett avtal eller annan rättshandling, som åberopas i ett skattemål, kommit till för skens skull betraktas avtalet i regel som en nullitet. Ofta nog är situationen den att åberopandet av en skenrättshandling också innebär att den skattskyldige har lämnat en oriktig uppgift. Straff eller skattetillägg kan då komma i fråga.

Mera närstående skatteflykten är att avtal och andra rättshandlingar påstås ha en annan innebörd än de i verkligheten har eller att de ges en annan juridisk beteckning än som motsvarar deras reella innehåll. Sådana fall utgör varken före eller efter skatteflyktslagens tillkomst i regel något problem. Det gäller i vart fall om rättshandlingarna förekommer i enkel och någorlunda renodlad form. Det är nämligen i rättskipningen sedan lång tid tillbaka en vedertagen grundsats – både inom civilrätten och skatterätten – att avtal och andra rättshandlingar skall bedömas efter sitt reella innehåll och inte efter den juridiska beteckning som parterna åsatt desamma. Man tillämpar här en s.k. genomsyn. Frågan om genomsyn har behandlats i prop. 1996/97:170 där följande anfördes.

En rättstillämpning som innebär genomsyn intar en central roll när olika metoder att motverka skatteflykt förs på tal. Genomsynsmetoden har huvudsakligen tillämpats på kapitalbeskattningsområdet och på utbetalda ersättningar eller förmå-

ner till anställda eller deras närstående. Också på företagsbeskattningsområdet har frågan om genomsyn aktualiserats.

Bortsett från den osäkerhet som råder angående metodens räckvidd tycks en tämligen väl förankrad uppfattning vara att genomsyn i skatterätten i allmänhet innebär att man vid den skatterättsliga prövningen av en transaktion eller ett förfarande bortser från rättshandlingarnas formella innebörd och i stället lägger rättshandlingarnas reella innebörd till grund för taxeringen. I bedömningen läggs ofta stor vikt vid om rättshandlingen eller rättshandlingarna saknar betydelse om man skulle bortse från skatteförmånen.

Till skillnad från fall av skenrättshandlingar, som saknar rättsverkningar, innebär genomsyn definitionsmässigt att ett förfarande eller en transaktion ges en annan innebörd än som följer av dess formella lydelse. En genomsyn kan således inte utmynna i att man helt bortser från vidtagna rättshandlingar. Rättshandlingarna skall i stället ges den eller de rättsverkningar de i realiteten ger upphov till.

Om en skattskyldig sålunda för att minska sin skatt betecknar en rättshandling på annat sätt än som motsvarar dess verkliga innebörd och detta kan styrkas, torde således rättshandlingen bedömas efter sin verkliga innebörd.

Vad som inte sällan utmärker skatteflyktstransaktioner är att den skattskyldige företar en serie rättshandlingar som var för sig är civilrättsligt hållbara men som sammantagna ger skatteförmåner som framstår som klart oberättigade. Medverkan av utomstående – med eller utan kontant eller annan kompensation för medverkandet – utmärker också många skatteflyktsåtgärder. Så långt sådana transaktioner eller kombinationer av åtgärder kan överblickas finns emellertid i och för sig inte något som utesluter att man bör kunna tillämpa genomsyn även i fråga om en serie rättshandlingar och alltså se dem som en helhet.

Det finns i sammanhanget anledning att framhålla att enbart den omständigheten att den skattskyldige vidtar en åtgärd som minskar skatten inte innebär att det är fråga om skatteflykt. Det är givetvis upp till var och en att sköta sin ekonomi på bästa sätt och i det ingår att se till att skatterna inte blir högre än de behöver vara. Exempelvis måste en näringsidkare eller en placerare inför en investering eller annan affärstransaktion granska skattekonsekvenserna av olika alternativ och välja det alternativ som ger det bästa utbytet. För att underlätta sådana bedömningar finns – om än inte på kupongskatteområdet – möjligheten att få bindande förhandsbesked i skattefrågor.

6.3.3 Bestämmelser om skattekontroll

Bestämmelser inriktade på förutsättningarna för skattekontroll finns i olika lagar, t.ex. i lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter. Här regleras skyldigheten för de skattskyldiga liksom arbetsgivare m.fl. att lämna uppgifter för att åstadkomma riktiga taxeringar och som underlag för kontroll.

På det egentliga kontrollstadiet aktualiseras regleringen i taxeringslagen men också i andra lagar på skatteområdet. Såvitt avser redovisning och betalning av skatter och avgifter är det i första hand skattebetalningslagens bestämmelser om utredning i skatteärenden som är tillämpliga. Dessa följer – vilket är fallet också i andra skattelagar – i väsentliga hänseenden taxeringslagens reglering om utredning i taxeringsärenden.

Centralt på utredningsstadiet är möjligheterna till kontroll genom revision. Revisioner kan företas med stöd av ett flertal lagar och däribland kupongskattelagen.

I 24 § KupL föreskrivs att beskattningsmyndigheten eller Riksskatteverket för kontroll av kupongskatten kan meddela beslut om skatterevision hos aktiebolag. Därvid gäller i tillämpliga delar bestämmelserna i taxeringslagen om taxeringsrevision.

I 3 kap. 8 § första stycket TL anges att skattemyndigheten får besluta om taxeringsrevision för att kontrollera att deklara- och annan uppgiftsskyldighet enligt lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter fullgjorts riktigt och fullständigt eller att förutsättningar finns att fullgöra uppgiftsskyldighet som kan antas uppkomma. I andra stycket sägs vidare att skattemyndigheten får besluta om taxeringsrevision också för att inhämta uppgifter av betydelse för kontroll enligt första stycket av någon annan än den som revideras. Taxeringsrevision får göras hos den som är eller kan antas vara bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1976:125) eller skyldig att föra räkenskaper enligt jordbruksbokföringslagen (1979:141) och hos annan juridisk person än dödsbo.

Bestämmelserna om skattekontroll har nyligen setts över (se prop. 1996/97:100). I det sammanhanget har nyss angivna möjligheter till revision av tredjeman återinförts. Revision får alltså nu göras även för att inhämta uppgifter av betydelse för kontroll av någon annan än den som revideras. Vidare ges skattemyndigheten möjlighet att i revisionsbeslutet utsluta uppgift om vem eller vilken rättshandling granskningen avser om det finns särskilda skäl för detta. Som skäl för de nya reglerna anfördes bl.a. följande.

Den främsta grunden för att möjligheten till tredjemansrevision tidigare togs bort var att man ansåg att de uppgifter som skattemyndigheterna kan behöva inhämta från tredjeman regelmässigt kan erhållas

genom föreläggande. Det har också visat sig att det så kallade tredjemansföreläggandet är ett användbart kontrollmedel och att ett stort antal av tredjemanskontrollerna med fördel kan utföras med hjälp av förelägganden. Emellertid finns situationer då förelägganden inte är lämpliga kontrollinstrument. Det kan t.ex. i vissa fall vara svårt för skattemyndigheten att i ett föreläggande precisera alla de uppgifter och handlingar som har samband med den granskade rättshandlingen, exempelvis då granskningen sker i form av en branschkontroll eller då skattemyndigheten vill ha uppgifter om invecklade transaktioner som förefaller syfta till skatteundandraganden. Denna svårighet att definiera vilka uppgifter man skall begära in kan innebära att myndigheten går miste om viktig information. Vidare kan den leda till att föreläggandena måste göras i flera omgångar, vilket är tungrott och tidsödande. Föreläggandena kan därför i vissa fall innebära betydande merarbete för såväl skattemyndigheten som den förelagde. Till detta kommer att det finns en risk för att kvaliteten på uppgifterna försämras, eftersom den förelagde kanske inte lämnar fullständig information eller felaktig information. Den möjlighet som finns att göra en efterföljande kontroll av att uppgiftsskyldigheten har uppfyllts används i praktiken bara då det finns någon särskild anledning att anta att de lämnade uppgifterna inte är riktiga. Det bör också beaktas att ett föreläggande ofta innebär en tidsfördröjning eftersom den förelagde måste ha rimlig tid på sig att inkomma med den begärda informationen. Från skatteförvaltningen har påpekats att denna fördröjning är olycklig bl.a. i så kallade handräkningsutredningar, dvs. då utländska skattemyndigheter har begärt hjälp med att få uppgifter. Det har också hävdats att de utländska myndigheterna oftast anser att deras utredning äventyras av att den förelagde underrättas om vilken uppgift som efterfrågas. Det finns därför en risk för att informationsutbytet mellan Sverige och andra länder hämmas på ett oönskat sätt.

Eftersom föreläggandeformen i vissa situationer således minskar utsikterna att snabbt få fram det önskade materialet samtidigt som det i många fall finns risk för att kontrollvärdet av de lämnade uppgifterna är sämre än vad som skulle vara fallet om revisorerna själva fick granska handlingarna, framstår möjligheten att företa tredjemansrevisioner som ett nödvändigt komplement till tredjemansföreläggandena. En tredjemansrevision bör kunna utgöra ett naturligt inslag i en skatteutredning. Utgångspunkten bör vara att också denna typ av revisioner normalt sker i samverkan mellan den reviderade och skattemyndigheten.

En tredjemansrevision blir genom att den avser skattekontroll av annan än den som revideras målinriktad även om man inte kan kräva att myndigheten skall veta att den sökta informationen verkligen finns hos den man vill revidera. Det måste vara tillräckligt att det bedöms troligt

att relevant information finns hos den som revideras. En reviderad kan dock lika lite här som i andra situationer motsätta sig att en revision görs med återopande av ändamåls- eller behovsprincipen. En annan sak är att de nämnda principerna, i enlighet med vad som generellt gäller vid revisioner, kan återopas av den reviderade under samverkansförfarandet i fråga om de åtgärder som kan vidtas under revisionen, exempelvis platsen för revisionen. Ytterst kan de nämnda principerna bedömas av domstol vid prövning av om tvångsåtgärder skall vidtas eller inte. Det kan givetvis sägas att tredjemansrevisioner kan komma att utföras mer eller mindre slumpmässigt. Att en kontroll sker slumpmässigt är dock inte något negativt i sig. Även urvalsrevisioner kan i viss mån sägas vara slumpmässiga. Huvudsaken är att myndigheten har ett godtagbart ändamål med revisionen.

Nämnas bör vidare möjligheten för skattemyndigheten att underlåta att underrätta tredjeman om vem eller vilken rättshandling revisionen avser. Det kommer härvid i första hand an på skattemyndigheten att göra avvägningen mellan myndighetens intresse av att kunna använda den insamlade informationen på ett relevant sätt, den reviderades intresse av att få reda på vem eller vad informationen avser och intresset av att detta hemlighålls.

För att betona att huvudregeln vid tredjemansrevisioner är att ifrågavarande uppgifter skall anges i revisionsbeslutet anges i lagtexten att skattemyndigheten får utesluta uppgift om vilken person eller rättshandling granskningen avser endast om det finns särskilda skäl.

Förutom för kontroll av att uppgiftsskyldighet fullgjorts riktigt och fullständigt får revision beslutas för att kontrollera att förutsättningar finns för den reviderade att fullgöra deklarationsskyldighet och annan uppgiftsskyldighet som kan antas uppkomma. En sådan möjlighet till revision avseende löpande period anses i vissa fall som nödvändig för att skattekontrollen skall kunna bedrivas effektivt och ändamålsenligt. Syftet med kontrollen bör vara att kontrollera att förutsättningar finns att fullgöra uppgiftsskyldighet, som kan antas uppkomma, på ett tillförlitligt sätt.

6.3.4 Sanktionsbestämmelser

Kupongskattelagen innehöll tidigare särskilda straffbestämmelser. Dels reglerades brott mot lagens föreskrifter om uppgiftsskyldighet, dels fanns regler om brott mot bestämmelserna om att göra skatteavdrag. Dessa straffrättsliga sanktioner utmönstrades ur kupongskattelagen i samband med ändringar i skattebrottslagen (prop. 1995/96:170). Gärningar av det slag som innefattar brott mot uppgiftsskyldigheten i kupongskattelagen

omfattas numera av bestämmelserna om ansvar för skattebrott av olika grad i 2–4 §§ skattebrottslagen och om skatteredovisningsbrott i 7 och 8 §§ samma lag. Beträffande brott mot föreskrifterna om att göra skatteavdrag finns nu straffbestämmelser i 6 § skattebrottslagen.

I samband med nämnda lagändringar infördes en bestämmelse i kupongskattelagen som innebär att en uppgift som enligt 7 § andra stycket KupL skall lämnas till en central värdepappersförvarare vid tillämpningen av skattebrottslagen skall likställas med uppgift som skall lämnas till myndighet. Regleringen motiveras av att det inte finns skäl att undanta de allvarligaste brottsrubriceringarna från kupongskatteområdet i de fall då uppgiftsskyldigheten skall fullgöras genom uppgiftslämnande till central värdepappersförvarare. För tillämpning av dessa brottsrubriceringar (se t.ex. 2 och 4 §§ skattebrottslagen) krävs nämligen att uppgifter skall lämnas till myndighet.

Några föreskrifter om administrativa sanktioner av det slag som kan påföras enligt exempelvis taxeringslagen, dvs. särskilda avgifter i form av skattetillägg och förseningsavgift, finns inte i kupongskattelagen.

6.4 Överväganden och förslag

6.4.1 Inledning

Först bör sägas något om vårt underlag i denna del av utredningsarbetet. Inom skatteförvaltningen är den närmare kännedomen om olika upplägg som syftar till kringgående av kupongskatteskyldigheten begränsad. Det beror bl.a. på att det inte före hösten 1998 har förekommit någon skattekontroll inriktad specifikt på aktieaffärer kring avstämningsdagen. Utfallet av de skatterevisioner som har skett på kupongskatteområdet har därför ännu inte kunnat analyseras av oss. Emellertid har vi självfallet tagit till vara den kunskap som finns inom skatteförvaltningen och vi har även fått allmän information om det resultat som hittills uppnåtts genom de kontrollåtgärder som genomförts.

Av naturliga skäl har någon skattekontrollliknande utredning inte heller kunnat göras inom ramen för vårt utredningsarbete. Däremot har vi, förutom med skatteförvaltningen, löpande haft kontakter med branschföreträdare inom Svenska Fondhandlareföreningen. Från branschen har upplysts att de transaktioner som tidigare nämnts ganska väl beskriver sådana upplägg som kan förekomma. Men man har från branschens sida inte kunnat bidra med mera ingående redogörelser för olika former av kupongaffärer eller för de villkor som tillämpas i affärerna.

Det kan mot bakgrund härav sägas att vårt underlag i denna del inte har varit så detaljerat som hade varit önskvärt. Svårigheter att följa verksamhet i gränslandet mellan tillåten och otillåten skatteplanering är emellertid inte ett nytt fenomen. Kartläggningen av nya företeelser får ske efter hand och det är i regel inte möjligt att förutse utvecklingen. Samma förhållanden gäller på kupongskatteområdet. Bedömningen av hur uppmärksammade problem bör hanteras kan därför inte sägas vara avhängig av att det finns tillgång till ett uttömmande underlag avseende nu förekommande aktieaffärer kring avstämningsdagen. Självfallet har emellertid bristen på information kring kupongaffärerna påverkat våra överväganden och förslag.

Kringgående av skatteregler inom olika skatteområden är något som mer eller mindre ständigt diskuteras. Sådana beteenden anses i allmänhet till en del ha sin grund i dels skattetrycket, dels bristande enhetlighet inom skattesystemet. Ju högre skattetrycket är eller ju fler olikheter som skattesystemet innehåller, desto starkare gör sig sådana tendenser gällande. Det gäller inte bara nationellt utan även när den nationella skattelagstiftningen jämförs med omvärldens. Skatteundandraganden genom internationella transaktioner har således till stor del sin grund i skillnader mellan länders interna rätt. Exempelvis är skillnader i beskattningen av utdelning och realisationsvinster i olika länder ett incitament till handel med aktier i anslutning till utdelningstillfället. På grund av olikheter mellan länders skattesystem finns mer eller mindre givna möjligheter för investerare att reducera sina skattekostnader. De varierande kupongskattesatserna enligt skatteavtalen med andra länder är ett exempel som gör detta uppenbart.

Som sagts nyss finns i skattesystemet som sådant och i skillnaderna mellan beskattningen i olika länder en grogrund för skatteundandraganden. Svårigheterna att forma de interna beskattningsreglerna så att de hindrar vissa skattskyldiga från att genom olika transaktioner komma undan eller reducera den avsedda beskattningen är betydande. Framför allt är de kontrollerande åtgärderna av betydelse. Upptäcktsrisken måste vara påtaglig. Den som ägnar sig åt aktieaffärer som syftar till skatteundandraganden måste vara beredd på samhällets motåtgärder. Det är härvid skattemyndigheternas uppgift att använda tillgängliga medel för att beskattningen skall vara effektiv och bli rättvis.

De aktieaffärer som aktualiserar särskild utdelningsskatt innefattar transaktioner mellan länder. Det finns därför anledning att framhålla betydelsen av goda förutsättningar för internationellt samarbete på skattekontrollområdet. Formellt finns beträffande flera länder möjligheter till kontroll i olika hänseenden. Handräckning för skattekontroll gentemot andra länder bygger på internationella överenskommelser och omfattar bl.a. utbyte av information för skatteutredningar och delgivning

av handlingar. Både internt och vid kontakterna med andra länders skatteförvaltningar gäller emellertid särskilda rutiner i handräckningsärenden. Proceduren tar många gånger lång tid och förutsättningarna för snabba och verkningsfulla åtgärder är på det sättet i praktiken begränsade. Av resursskäl avstår man därför inte sällan från att initiera ett internationellt handräckningsärende. I vart fall gäller det om man inte är säker på resultatet och det inte är fråga om betydande skattebelopp. Man kan därför utan vidare säga att det internationella samarbetet i fråga om handräckning i skatteutredningar kan göras effektivare. Det är naturligt att Riksskatteverket verkar för det.

6.4.2 Aktieaffärer som syftar till att eliminera skatten för den utdelningsberättigade

Det finns olika slag av kupongaffärer. Gemensamt för transaktionerna är att de eliminerar eller i vart fall minskar kupongskatten för den utdelningsberättigade. Olika metoder eller tillvägagångssätt finns för detta. I det tidigare har några varianter belysts.

I vissa affärer är den minskade skattebelastningen närmast att se som en bieffekt eller en följd av ett ändrat aktieäggande som i allt väsentligt har sin grund i företagsöverlåtelser, en strävan att öka avkastningen på investerat kapital eller andra affärsmässiga överväganden av liknande slag. Det är emellertid inte sådana transaktioner som tilldrar sig intresse när frågan om kringgående av skatteregleringen diskuteras. Av intresse i sammanhanget är i princip inte heller det förhållandet att en aktieägare avyttrar ett aktieinnehav inför ett utdelningstillfälle uteslutande i syfte antingen att minska sin skattekostnad eller att inte belastas med någon skattekostnad alls. Det krävs mer för att det skall bli aktuellt att tala om otillåtna skatteundraganden. I sådana fall handlar det i regel om överenskommelser vid sidan av en transaktion som ger denna en annan innebörd än vad som redovisas utåt, t.ex. sidoavtal om återköp till en viss kurs. Det kan också förekomma andra sätt att minimera eller eliminera det risktagande som i regel följer av en affär som sker på marknadsmässiga villkor.

Inte sällan är det fråga om transaktioner eller kombinationer av transaktioner mellan ett flertal parter eller med mellanhänder där de inblandade inte vet vem den egentliga motparten är. Avsikten kan då vara bl.a. att de olika aktörerna inte skall känna till transaktionskedjan och på vilket sätt den önskade skatteeffekten nås. Meningen kan dessutom vara att försvåra insyn i affärsuppgörelsen. Några påvisbara andra skäl för sättet att genomföra affären än att en viss skatteeffekt skall nås finns i regel inte.

Av betydelse beträffande hur affärerna skall bedömas är givetvis parternas syfte. Av särskild vikt är vidare hur detta syfte konkretiseras. Om inriktningen uteslutande är att minimera skattekostnaden är i allmänhet det marknadsmissiga inslaget begränsat. Den affärsrisk som normalt följer med en aktieaffär av det slag som är aktuell här, dvs. exempelvis risken för oförutsedda kursfluktuationer, värderas och regleras i dessa fall i förväg i sidoavtal. Överenskommelser ingås på förhand om att aktierna skall återköpas om det i realiteten över huvud taget är fråga om en överlåtelse. Med i bilden kan samtidigt finnas en kompensation för köparen.

I detta sammanhang kan noteras att Svenska Fondhandlareföreningen den 7 januari 1997 har lämnat rekommendationer om skatteetik i fondhandeln. Föreningen har härvid sagt att det är en viktig fråga för branschen att det skattemässiga uppträdandet i branschen är sådant att det kan försvaras och har uttalat bl.a. följande.

Vid värdepappersaffärer som har inslag av skatteplanering bör medlemsföretagen fråga sig om det finns möjligheter till vinst eller risk för förlust med affärerna eller om dessa förutsättningar har låsts in så att effekten enbart blir själva skatteutfallet. Skulle det senare vara fallet bör försiktighet iakttas.

Vid bedömningen av om det är fråga om ett kringgående av skattelagstiftningen är det naturligt att se till skatteutfallet av en affärssuppgörelse. Ju mer som är knutet till att en viss skatteeffekt skall nås, desto större anledning finns att sätta affären i fråga.

Redan valet av motpart kan ge en indikation på vad syftet med en aktieaffär är. Det kan vara köpare i länder där utdelningsskattesatsen enligt tillämpligt skatteavtal antingen är låg eller där någon utdelningsskatt över huvud taget inte skall tas ut. Men transaktionerna kan också involvera skattebefriade subjekt i Sverige eller andra subjekt i Sverige med skatteförhållanden som innebär att den förlust som uppkommer när aktier säljs tillbaka eller överläts vidare efter att utdelningen avskiljts kan kvittas mot rörelsevinster.

Det kan vidare vara så att den utländske ägaren är skattebefriad i sitt hemland vilket självfallet kan göra vinsten i att reducera skatten stor. Om överlåtaren är en skattebefriad stiftelse eller institution kan det således också finnas skäl att närmare pröva på vilket sätt en transaktion genomförts. Detsamma kan gälla beträffande aktieaffärer i vilka förvaltare agerar som köpare eller säljare.

En annan faktor av betydelse i kringgåendefall är tidpunkten för när en affär genomförs. Transaktioner som genomförs i omedelbar anslutning till avstämningsdagen är härvid av intresse. Också den tidsperiod

under vilken en affär, dvs. försäljning och återköp, löper kan tyda på att skatteeffekten spelar en framträdande roll.

6.4.3 Olika sätt att motverka kringgående av skyldigheten att betala särskild utdelningsskatt

Som redan sagts är det förenat med svårigheter att kartlägga och därmed hindra verksamhet som syftar till kringgående av skattereglerna. Utvecklingen kan i allmänhet inte förutses utan i regel uppmärksammas nya företeelser efter hand.

Vad gäller beskattningen av utdelning till begränsat skattskyldiga kompliceras förhållandena av att de transaktioner som är i fråga rör flera länder och aktörer i olika länder. Det försvårar ytterligare skattemyndighetens förutsättningar att följa affärerna. Likartade problem gör sig emellertid gällande i andra sammanhang där det är fråga om att bedöma skattekonsekvenserna av internationella transaktioner. Problemen beträffande den särskilda utdelningsskatten är därför inte unika.

Olika sätt att försöka motverka kringgående av skattereglerna kan övervägas. Man kan exempelvis låta vissa transaktioner som typiskt sett kan antas innefatta ett skatteundandragande få skattekonsekvenser för de inblandade parterna. En annan metod kan vara att införa en anmälningsplikt avseende vissa aktieaffärer. Det kan vidare övervägas om skatteflyktslagens tillämpningsområde bör omfatta även den särskilda utdelningsskatten. Det är också naturligt att pröva vad som kan vinnas med en utökad skattekontroll. Även behovet av den nuvarande skatteflyktsregeln i kupongskattelagen bör övervägas (se avsnitt 6.4.4).

Särregler för vissa transaktioner

Ett sätt att motverka kringgåendefall kan vara att införa särskilda skatteregler för vissa aktieaffärer som sker i anslutning till avstämningsdagen. Om exempelvis aktier säljs och återköps före respektive efter avstämningsdagen och den ursprunglige säljaren reducerar sin skatt med mer än 10 procent kan man tänka sig att skatt tas ut utan hänsyn till överlåtelserna. Beträffande skattebefriade subjekt som förvärvar aktier för att sedan överlåta dem vidare kan man överväga att ta ut skatt som om den skattebefriade varit skattskyldig. För institut som handlar med aktier eller andra finansiella instrument vid avstämningsdagen skulle avdragsrätten för förluster hänförliga till affärerna kunna begränsas. En reducerad avdragsrätt kan eventuellt avse aktier som innehas under en

viss kortare tid. De nu nämnda exemplen överensstämmer i princip med vad som gäller i Storbritannien.

Ett problem med angivna beskattningsmetoder är svårigheterna att i tillämpningen väga in syftet med en affär. Om så inte kan ske träffar nämligen regleringen även transaktioner som inte syftat till skatteundandragande utan varit led i normala aktieaffärer. Alla omsättningar kring avstämningsdagen syftar självfallet inte till skatteundandragande. Tvärtom bör sägas att det inte finns belägg för annat än att aktieaffärerna i allt väsentligt är förenliga med skattelagstiftningen.

En reglering som bygger på objektiva kriterier, t.ex. att en viss skatteeffekt nåtts eller att en aktieaffär har genomförts under en viss tidsperiod, får således anses mindre lämplig i här avsedda fall. Regleringen skulle sannolikt behöva kompletteras med särskilda presumtions- eller bevisregler.

Ett alternativ är att införa en presumtion för att affärer i anslutning till avstämningsdagen eller som lett till en viss bestämd reduktion av skatten har gjorts i syfte att otillbörligt undgå skatt. Den skattskyldige skulle då vara skyldig att visa affärens syfte och att fråga inte varit om ett kringgående av beskattningen för att få en skattelindring.

Att införa bestämmelser av angivet slag är som vi ser det en möjlighet som allvarligt kan övervägas. Konsekvenserna av sådana regler är emellertid svåra att bedöma. Det är också så att nya tillämpningsproblem skapas. Framför allt bör det först kunna konstateras att det finns ett behov av en ny och skarpare reglering. Det underlag som nu finns kan inte anses tillräckligt för att dra den slutsatsen. Med hänsyn härtill är enligt vår mening en utbyggd skattereglering inriktad enbart på här avsedda kringgåendefall inte ett alternativ som bör väljas i första hand.

Såvitt avser den skattemässiga behandlingen av skattebefriade subjekt som medverkar i ett kringgående av skattereglerna kan tilläggas att Stiftelse- och föreningsskattekommitténs slutbetänkande (SOU 1995:63) för närvarande bereds inom regeringskansliet.

Anmälningsskyldighet

Ett alternativ som kan diskuteras i syfte att lättare uppmärksamma förekommande kringgåendefall och som skulle kunna skapa förutsättningar för en effektivare skattekontroll är att införa en anmälningsskyldighet avseende vissa transaktioner. Anmälningsskyldigheten skulle kunna gälla för exempelvis aktieaffärer som görs mellan ägare vars aktier är förvaltarregistrerade hos samme förvaltare, dvs. enbart genom ett registreringsförfarande hos förvaltaren. Skyldigheten att göra anmälan till skatte-

myndigheten skulle ligga på förvaltaren. Skyldigheten för förvaltare att göra anmälan skulle kunna omfatta även andra omsättningar i anslutning till avstämningsdagen. I syfte att få grepp om förekomsten av kupongaffärer och arten av dessa skulle det kunna vara lämpligt att låta förvaltarens anmälningsskyldighet gälla omsättningar under månaden före och efter avstämningsdagen. Eventuellt kan man tänka sig en skyldighet att anmäla alla aktieöverlåtelser i anslutning till avstämningsdagen som innebär att avdrag för kupongskatt skall göras med ett lägre belopp än om överlåtelserna inte hade skett. En anmälningsskyldighet av angivet slag skulle få kombineras med sanktioner för det fall att förvaltaren inte gör föreskriven anmälan.

Den nu skisserade ordningen skulle emellertid leda till ett omfattande uppgiftsflöde och överskottsinformationen skulle med all säkerhet bli betydande. Effektiviteten i en sådan ordning kan därför sättas i fråga.

Syftet med ett uppgiftslämnande är just att fånga de fall där ett ytterligare skattekrav kan aktualiseras. Av resursskäl bör givetvis kontrollinsatserna begränsas så långt detta är möjligt. Med hänsyn härtill är det ett effektivare förfarande att skattemyndigheten förelägger de skattskyldiga eller förvaltare att komma in med uppgifter om de aktieaffärer som är av intresse. Sådana förelägganden kan i förekommande fall göras generella. Beroende på syftet med kontrollen kan de riktas mot vissa förvaltare, vissa omsättningar, omregistreringar inom förvaltardepåer, specifika tidsperioder e.d. Mot bakgrund härav anser vi att någon generell anmälningsplikt inte bör införas.

Skatteflyktslagen

Skatteflyktslagens utformning och tillämpningsområde har nyligen övervägts (prop. 1996/97:170). I fråga om lagens tillämplighet på kupongskatten hänvisades i det sammanhanget till vårt utredningsarbete.

Frågan om skatteflyktsregleringen skall omfatta kupongskatten är något som tagits upp i tidigare sammanhang (se bl.a. Ds B 1978:6, prop. 1980/81:17 och prop. 1996/97:170). Som skäl för att kupongskatten lämnats utanför har anförts två skäl, dels omfattas kupongskatten inte av förhandsbeskedsinstitutet, dels finns i kupongskattelagen redan en allmänt hållen skatteflyktsbestämmelse. Vidare har hänvisats till att erfarenheter av skatteflyktslagen borde vinnas innan dess tillämpningsområde utvidgades. Men samtidigt har framhållits att en utvidgning av lagens tillämpningsområde i princip borde komma till stånd (se prop. 1982/83:84). Så har emellertid inte blivit fallet.

Skatteflyktslagen är tillämplig i fråga om kommunal och statlig inkomstskatt samt statlig förmögenhetsskatt. Den särskilda utdelnings-

skatten är en statlig inkomstskatt och ersätter den statliga inkomst- och förmögenhetsskatten för den som har hemvist i utlandet. Med hänsyn härtill finns inte några principiella hinder mot att skatteflyktslagen skulle kunna omfatta även denna skatt. Tvärtom skulle det kunna anses naturligt om så vore fallet.

Avsaknaden av ett förhandsbeskedsinstitut har beträffande andra skatter ansetts hindra en utvidgning av skatteflyktslagens tillämpningsområde. Detsamma har sagts beträffande kupongskatten. Några hinder mot att införa en möjlighet att ge förhandsbesked avseende särskild utdelningsskatt kan emellertid inte anses finnas. En sådan ordning skulle sannolikt kunna fylla en praktisk funktion. Från principiella utgångspunkter finns således inte något som gör att skatteflyktslagen inte skulle kunna omfatta även den särskilda utdelningsskatten.

Om man ser till de praktiska erfarenheter som vunnits av skatteflyktslagen kan sägas att den tillämpats sparsamt. Med nödvändighet har regleringen fått en vid utformning och den anses i allmänhet svår att tillämpa. Den praxis som vuxit fram kan knappast sägas ge någon närmare vägledning när det gäller att bedöma det lämpliga i att ge lagen ett utvidgat tillämpningsområde. Möjligen kan sägas att lagens existens har en viss preventiv effekt i fråga om transaktioner som syftar till skatteflykt.

Såväl om man ser till den särskilda utdelningsskatten som till övriga inkomstskatter kan transaktioner inriktade på att otillbörligt undandra skatt i princip bedömas som skattefusk exempelvis om den skattskyldige lämnat oriktiga uppgifter. Skattetillägg eller straff kan då aktualiseras. Vissa affärsuppgörelser kan vidare bygga på skenavtal som vid en skatterättslig bedömning kan fränkännas verkan. Det är också möjligt att tillämpa genomsyn av affärstransaktioner vars rätta syfte getts en felaktig innebörd eller betecknats på ett oriktigt sätt. De aktuella rättshandlingarnas verkliga innebörd får då styra den skatterättsliga prövningen.

Det finns således olika metoder att angripa kringgåenden av skatte regler. Men först och främst gäller det att få grepp om vilka fall av kringgående som bör motverkas. Genom en utökad skattekontroll som ger ett underlag beträffande förekomsten av kringgående ges också förutsättningar att ta ställning till på vilket sätt som motåtgärder bör sättas in. Därefter kan frågor ställas bl.a. om det finns ett behov av att göra skatteflyktslagen tillämplig på den särskilda utdelningsskatten. Som vi ser det får det anses rimligt att man först bör kunna säga att skatteflyktslagens bestämmelser sannolikt skulle kunna hindra skatteundandraganden och att det därför är lämpligt att utvidga lagens tillämpningsområde. Det underlag som nu finns kan inte anses tillräckligt för att dra den slutsatsen. Erfarenheterna av en utökad skattekontroll bör

därför avvaktas innan ställning tas till om skatteflyktsregleringen bör göras tillämplig också på den särskilda utdelningsskatten.

6.4.4 Skatteflyktsregeln

Förslag: En skatteflyktsregel motsvarande den i 4 § tredje stycket KupL införs i den nya lagen om särskild utdelningsskatt.

Skattskyldig till särskild utdelningsskatt är således även den som mottar utdelning på aktie eller andel i värdepappersfond under sådana förhållanden, att den utdelningsberättigade obehörigen skulle ha vunnit hel eller delvis befrielse från särskild utdelningsskatt om förhållandet inte uppmärksammats.

Tillämpningen av den s.k. bulvanregeln

Enligt 4 § tredje stycket KupL föreligger skattskyldighet till kupongskatt för utdelningsberättigad som innehar en aktie under sådana förhållanden att annan därigenom obehörigen bereds förmån vid taxeringen till inkomstskatt eller vinner befrielse från kupongskatt. Bestämmelsen hade ursprungligen en delvis annan lydelse och var då inriktad även på kringgående av förbudet för utländska subjekt att äga svenska aktier. Redan då tog den emellertid sikte på att fråga skulle varit om ett bulvanförhållande som berett annan en obehörig skatteförmån.

I samband med tillkomsten av 1970 års lag anfördes att det inte fanns något fall där bestämmelsen tillämpats, utan att den i första hand torde ha haft ett prohibitivt syfte. Såvitt vi känner till har det inte heller sedan dess förekommit något sådant fall i rättspraxis.

Om man ser till verksamheten på skattemyndighetsnivå är förhållandet detsamma. Bestämmelsen har såvitt känt inte tillämpats. Däremot förekommer det att skattskyldiga och förvaltare ställer frågor till beskattningsmyndigheten om i vilka fall bestämmelsen skulle kunna tillämpas. Möjligtvis kan med detta sägas att bestämmelsen har en preventiv funktion.

Enligt vår uppfattning måste bestämmelsen betraktas som oklar till sin lydelse. Det är således inte helt enkelt att beskriva vilka fall av kringgående som den kan tänkas träffa. Avsikten med bestämmelsen är dock, som tidigare nämnts, att den som tagit emot en utdelning skall beskattas enligt kupongskattelagen om han agerat som bulvan för någon annan. I första hand får man väl då tänka sig en situation där ett svenskt skattesubjekt tagit emot en utdelning som bulvan för någon som är begränsat skattskyldig i Sverige. Det svenska skattesubjektet skulle

därvid bli skyldig att förutom eventuell svensk inkomstskatt även erlägga kupongskatt.

Användningen av begreppet *utdelningsberättigad* i bestämmelsen ger upphov till en del tolkningssvårigheter. I fråga om utdelning från avstämningsbolag får det för att bestämmelsen inte skall bli meningslös förutsättas att lagstiftaren med utdelningsberättigad inte avsett någon annan än den som varit registrerad som ägare av aktien vid utdelningstillfället, oavsett om denne haft rätt till utdelningen eller inte.

Begreppet utdelningsberättigad definieras i kupongskattelagen som den som har rätt att lyfta utdelning för egen del vid utdelningstillfället. Enligt förarbetena till lagen (prop. 1970:134 s. 41 f) avses därmed den som på avstämningsdagen är införd i aktieboken eller förteckningen över andra utdelningsberättigade än aktieägare. Samtidigt talas det emellertid om att denna ordning är av civilrättslig karaktär och att det förhållandet att någon är införd i aktieboken endast utgör en presumtion när det gäller skattskyldigheten till kupongskatt.

Å ena sidan avses således med den utdelningsberättigade den som är införd i aktieboken på avstämningsdagen. Å andra sidan kan någon som inte är införd i aktieboken vara skattskyldig till kupongskatt och således utdelningsberättigad i den mening som avses i 4 § första stycket KupL. Som synes tycks det här vara fråga om att begreppet utdelningsberättigad har delvis olika betydelser beroende på vilket stycke i 4 § KupL som skall tillämpas. Det är naturligtvis inte en bra ordning.

En införing i aktieboken kan enligt vår mening aldrig i sig skapa vare sig äganderätt till en aktie eller rätt till en utdelning. Med ett sådant synsätt blir kupongskattelagens bulvanregel meningslös. Om man med den utdelningsberättigade menar den som äger rätten till utdelningen oavsett om han är registrerad som ägare av aktien eller inte (the beneficial owner), kan det förhållandet att han även tar emot utdelningen inte medföra någon obehörig förmån för någon annan.

Även rekvisitet att någon annan skall beredas förmån vid taxering till inkomstskatt eller vinna befrielse från kupongskatt kan ge upphov till tolkningsfrågor. Vad gäller t.ex. om det uppmärksammas att någon som innehar aktier och mottar utdelning gör det som bulvan för en annan person och denna andra person därför beskattas för utdelningen? Ett möjligt synsätt i detta fall är att den rätte ägaren av utdelningen inte beretts någon skatteförmån eftersom han faktiskt har beskattats för utdelningen. Någon skattskyldighet till kupongskatt för bulvanen skulle i så fall inte kunna aktualiseras. Detta synsätt förutsätter förstås att bulvanen inte är att anse som utdelningsberättigad.

Ytterligare tillämpningsproblem finns i användningen av rekvisitet *obehörigen*. Svårigheterna att precisera vad som kan anses som obehörigt liknar de problem som det innebär att tillämpa skatteflyktslagens

rekvisit om att ett förfarande skall anses strida mot lagstiftningens syfte. Vi återkommer till detta längre fram.

Behövs en skatteflyktsregel?

Som tidigare sagts kan vissa affärer kring avstämningsdagen komma att underkännas t.ex. därför att det kontroll visat sig vara fråga om skenrättshandlingar eller att anledning till genomsyn finns. En fråga som kan ställas är hur den nuvarande skatteflyktsregeln i kupongskattelagen, bortsett från skatteeffekten, förhåller sig till ett genomsynsförfarande. I en mening är den nuvarande regeln mer inskränkt genom att den tar sikte på ett bulvanförhållande. Samtidigt anvisas i bestämmelsen ett visst tillämpningsområde och det kan inte uteslutas att bulvanregeln skulle kunna tillämpas även om en genomsyn av en affär inte är möjlig. Tillämpningsområdena för de olika vägarna att angripa otillåtna skatteundandraganden kan emellertid synas vara tämligen lika. Det kan därför finnas anledning att fråga sig om det behövs en bulvanbestämmelse vid sidan av de möjligheter till genomsyn som rättstillämpningen medger. Lagfästa och tydliga anvisningar om vad som gäller på områden där det finns möjligheter till skatteundandraganden anses emellertid vara värdefulla. Inte minst blir det därigenom möjligt att förutse vilka transaktioner som är tillåtna enligt skattelagstiftningen.

I det föregående har föreslagits att skattemyndigheten bör öka kontrollinsatserna på kupongskatteområdet. Kontrollarbetet bör riktas in på att kartlägga bl.a. förekomsten av transaktioner som syftar till kringgående av skattereglerna. Som nyss sagts har någon tillämpning av bulvanregeln i kupongskattelagen inte aktualiserats hos skattemyndigheten. Ett huvudskäl härtill har varit att myndighetens resurser har varit begränsade och använts i andra delar av verksamheten. Samtidigt hävdas från Särskilda skattekontoret i Ludvika att regleringen har en preventiv funktion. De uppger att de ofta får förfrågningar om lagligheten i olika förfaranden som syftar till att minska kupongskatten och att de i många fall kunnat avstyra sådana förfaranden som skulle kunna träffas av bulvanregeln. Man bör inte heller bortse från att en skatteflyktsregel kan ha en allmänpreventiv funktion.

Mot den bakgrund av det nu anförda anser vi att det är lämpligt att även fortsättningsvis ha en skatteflyktsregel i den nya lagen om särskild utdelningsskatt. I vart fall bör man avvakta erfarenheterna av den skattekontroll som nyligen påbörjats av skatteförvaltningen innan ställning tas till om regeln helt kan avskaffas.

En ny skatteflyktsregel

I det föregående har vi diskuterat en del tolkningssvårigheter med den nuvarande bulvanregeln. Vi har för vår del svårt att klart se vilka fall som träffas av regelns nuvarande utformning och föreslår därför att den modifieras något.

I den nya lagen om särskild utdelningsskatt definieras *den utdelningsberättigade* som den som äger rätten till utdelningen. Begreppet är avsett att ha samma betydelse som begreppet *the beneficial owner* har i skatteavtalen. Med denna definition av begreppet utdelningsberättigade är det nödvändigt att ändra ordalydelsen i den nuvarande regleringen så att det står klart att även någon annan än den utdelningsberättigade kan bli skattskyldig till särskild utdelningsskatt. Bestämmelsen är således tänkt att i vissa fall träffa den som medverkar i en transaktion som medför en skatteförmån för den utdelningsberättigade.

Endast det förhållandet att transaktionen medför en skatteförmån för den utdelningsberättigade kan emellertid inte utgöra skäl för att tillämpa en skatteflyktsregel. Även en aktieförsäljning som sker helt på marknadsmässiga villkor kan ju medföra en skatteförmån för säljaren. Det kan till och med vara så att huvudsyftet med försäljningen varit just att undvika den särskilda utdelningsskatten. Det finns emellertid inte några skäl för att motverka denna typ av marknadsmässiga transaktioner. En tillämpning av skatteflyktsregeln bör således komma i fråga endast i de fall där den utdelningsberättigade obehörigen har beretts en skatteförmån.

Som redan sagts är det svårt att bestämma innebörden av rekvisitet *obehörigen*. Vad som inte sällan utmärker skatteflyktstransaktioner är att den skattskyldige företar en serie rättshandlingar. Sedda var för sig kan de vara civilrättsligt hållbara. Men sammantagna ger de skatteförmåner som framstår som klart obehöriga. Styrande för de transaktioner som företagits eller det övervägande skälet för dem har vidare varit skatteförmånen. De yttre faktorer som i övrigt kan påverka en affär kan ha avtalats bort. Det kan betyda att det i princip är skatteeffekten som är den enda effekt som affären ger. Medverkan av utomstående, inte sällan med kompensation för medverkandet, utmärker också många skatteflyktsåtgärder. Att bedöma vad som är en obehörig skatteförmån är självklart inte enkelt. Beträffande kringgående av särskild utdelningsskatt är en skatteförmån emellertid typiskt sett att anse som obehörig om den är ett resultatet av på förhand uppgjorda transaktioner där den affärmässiga risken avtalats bort. Vi anser därför att rekvisitet *obehörigen* bör användas även i den nya skatteflyktsbestämmelsen.

Den nuvarande skatteflyktsregeln är tillämplig även i de fall där den som egentligen har rätt till utdelningen bereds en förmån vid taxeringen till statlig inkomstskatt. Även här uppstår tolkningssvårigheter till följd av användningen av begreppet utdelningsberättigad. Bestämmelsen torde dock vara avsedd att träffa även ett utländskt subjekt som bistår någon som är obegränsat skattskyldig i Sverige med att undvika inkomstbeskattning. I dessa fall är emellertid även skatteflyktslagen tillämplig på den svenska utdelningsberättigade. I de fall där kringgåendet upptäckts kan det svenska skattesubjektet även påföras skattetillägg. Mot bakgrund härav och med hänsyn till att det är principiellt tveksamt att motverka svenska skattesubjekts skatteflykt genom en reglering i en lag som avser beskattning av begränsat skattskyldiga anser vi att den nya skatteflyktsregeln endast bör avse fall där skyldigheten att betala särskild utdelningsskatt kringgås.

En annan sak är de fall där svenska skattesubjekt bistår någon som är skyldig att betala särskild utdelningsskatt att kringgå denna skyldighet. I de fallen bör regleringen kunna tillämpas. En kupongaffär går ju ofta till på så sätt att ett svenskt skattesubjekt tillfälligt köper aktier av en begränsat skattskyldig för att sedan sälja tillbaka dem efter utdelningstillfället.

Sammanfattningsvis bör den nya skatteflyktsregeln innebära att förutom den utdelningsberättigade skall även den som mottar utdelning under sådana förhållanden att den utdelningsberättigade obehörigen skulle ha vunnit hel eller delvis befrielse från särskild utdelningsskatt om förhållandet inte uppmärksammas vara skattskyldig till särskild utdelningsskatt.

I fall av skatteundandragande blir det således fråga om att såväl den utdelningsberättigade som dennes bulvan blir skyldiga att betala skatt för utdelningen. Denna dubbla skattskyldighet är avsedd att motverka uppkomsten av sådana bulvanförhållanden som det talats om i det föregående.

7 Utländska diplomater m.m.

7.1 Utredningsuppdraget

Av direktiven framgår att vi är oförhindrad att ta upp även andra frågor än de som hittills behandlats i betänkandet. I direktiven lämnas följande exempel på sådana frågor.

Det gäller bl.a. frågan om skattskyldighet för utländsk stat skall inskränkas till fall då staten agerar utanför sin egentliga statsfunktion. Det finns också anledning att överväga ett slopande av kupongskattebefrielsen för utländska diplomater.

7.2 Utländska diplomater

7.2.1 Inledning

En utgångspunkt vid beskattningen av personal som tillhör främmande makts beskickningar eller lönade konsulat här i landet är den immunitet och de privilegier som de åtnjuter enligt 1961 och 1963 års Wienkonventioner om diplomatiska respektive konsulära förbindelser. Reglerna i dessa konventioner, som tar upp bl.a. beskattningsfrågor, har införlivats i svensk rätt genom lagen (1976:661) om immunitet och privilegier i vissa fall. I den lagen anges att konventionsreglerna gäller utan hinder av bestämmelser i andra författningar.

Enligt artikel 34 i 1961 års Wienkonvention skall diplomatiska företrädare vara befriade från alla statliga och kommunala skatter och pålagor, vare sig de avser person eller egendom. Denna skattebefrielse är emellertid inte total utan ett flertal skatter har undantagits från befrielse. Bland de skatter som undantagits finns bl.a. skatter och andra pålagor på privata inkomster från en källa i den mottagande staten samt förmögenhetsskatt på investeringar i affärsföretag i den mottagande staten.

Konventionens bestämmelser om skattebefrielse och undantag från skattebefrielse gäller inte endast den diplomatiska företrädaren utan i vissa fall även medlemmar av hans familj, familjens privata tjänare och viss beskickningspersonal.

På samma sätt är, enligt artikel 49 i 1963 års Wienkonvention, konsuler, konsulattjänstemän och de familjemedlemmar som tillhör deras hushåll skattebefriade. Även beträffande dessa har undantag från skattebefrielsen gjorts för bl.a. skatter och andra pålagor på privata inkomster, inbegripet realisationsvinster, från källa i den mottagande staten och förmögenhetsskatt på investeringar i affärsföretag i den mottagande staten.

Enligt de svenska skattereglerna är viss personal på främmande maktens beskickningar och lönade konsulat här i landet endast begränsat skattskyldiga i Sverige. I 18 § 1 mom. SIL (som motsvaras av 70 § 1 mom. KL) anges följande.

En person, som har tillhört främmande makts beskickning eller lönade konsulat här i riket eller beskickningens eller konsulatets betjäning, som inte har varit svensk medborgare och som inte var bosatt här i riket när han kom att tillhöra beskickningen eller konsulatet eller beskickningens eller konsulatets betjäning anses i beskattningshänseende inte ha varit bosatt här i riket. En sådan person åtnjuter, förutom den inskränkning i skattskyldigheten som följer av vad som nu sagts, frikallelse från skattskyldighet för inkomst genom utdelning på andelar i svenska ekonomiska föreningar. Skatt skall av person, varom nu är fråga, utgöras i den kommun här i riket där han under beskattningsåret först haft sitt egentliga bo och hemvist eller, utan att sådant fall förelegat, stadigvarande vistats.

Vad ovan sagts gäller också sådan persons make, barn under 18 år och enskilda tjänare om de har bott hos honom och inte har varit svenska medborgare.

De i bestämmelsen uppräknade personerna anses således i beskattningshänseende inte vara bosatta här i Sverige, oavsett om de har sitt egentliga bo och hemvist eller stadigvarande vistas här i landet. Innebörden av detta är att de i allt väsentligt skall beskattas som andra begränsat skattskyldiga.

Vilka inkomster som skulle beskattas i Sverige reglerades tidigare genom uppräknningar i kommunalskattelagen och lagen om statlig inkomstskatt. Numera finns i stället flertalet bestämmelser härom i lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta. Denna särskilda inkomstskatt tas ut som en källskatt och träffar olika inkomster av tjänst.

Beträffande inkomster av näringsverksamhet eller kapital varierar de skattskyldigas kostnader på ett helt annat sätt än när det gäller tjänsteinkomster och en källskatt har därför bedömts som mindre lämplig i de fallen. I det nuvarande systemet beskattas därför de som inte är bosatta eller hemmahörande i Sverige enligt kommunalskattelagen och lagen om statlig inkomstskatt för bl.a. inkomster av näringsverksamhet som hänför sig till fast driftsställe och vissa realisationsvinster (6 § 1 mom. SIL och 53 § 1 mom. KL). Detta gäller således även för de i 18 § 1 mom. SIL uppräknade personerna

I fråga om tjänsteinkomster gäller, som nyss sagts, i stället bestämmelserna i lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta. För de personer som räknas upp i 18 § 1 mom. SIL innebär detta att de enligt den lagen i viss omfattning är skattskyldiga för bl.a. viss avlöning (den lön som diplomater och konsuler etc. uppbär från beskickningen respektive konsulatet är dock inte skattepliktig), svensk pension, arbetsskadeersättning och A-kassa. I 5 § SINK ges en uttömmande uppräknade av vilka inkomster som är skattepliktiga enligt lagen.

De i 18 § 1 mom. SIL uppräknade personerna skall således normalt beskattas på samma sätt som andra begränsat skattskyldiga. En väsentlig skillnad är emellertid att de genom en uttrycklig bestämmelse i 4 § fjärde stycket KupL har undantagits från skyldigheten att betala kupongskatt.

Regleringen i några andra länder

I de av oss undersökta länderna varierar beskattningen av utdelning till utländska diplomater och konsuler. I Danmark, Luxemburg och Nederländerna beskattas dessa personer för utdelning på samma sätt som andra personer som inte är bosatta i det aktuella landet. I Finland och Storbritannien är de däremot skattebefriade för utdelning. Norge har särskilda bestämmelser för utländska diplomater m.fl. Såvitt gäller aktieutdelning innebär dessa bestämmelser att de utländska diplomaterna beskattas såsom bosatta i Norge. Det norska gottgörelsesystemet medför att någon beskattning av aktieutdelning normalt inte sker för i landet bosatta och således inte heller för utländska diplomater etc.

7.2.2 Överväganden och förslag

Förslag: Den nuvarande kupongskattebefrielsen för utländska diplomater m.fl. slopas. De i 18 § 1 mom. SIL uppräknade personer skall således vara skyldiga att betala särskild utdelningsskatt.

De svenska bestämmelserna om beskattning av personer som tillhör en främmande makts beskickning eller lönade konsulat härrör i stor utsträckning från tiden före tillkomsten av 1961 och 1963 års Wienkonventioner. Redan år 1928 infördes bestämmelser i kommunal-skattelagen och förordningen (1928:373) om statlig inkomst- och förmögenhetsskatt med innebörden att de nu nämnda personerna inte var att betrakta som bosatta här i landet och att de således endast var inskränkt skattskyldiga här. Dessa bestämmelser hade i sin tur sin utgångspunkt i lagstiftning från 1880-talet.

De svenska skattereglerna innebär i flera avseenden en mera vidsträckt skattebefrielse än som följer av 1961 och 1963 års Wienkonventioner. Det har i skilda sammanhang gjorts gällande att en översyn av berörda interna skatteregler bör komma till stånd (jfr prop. 1984/85:55 s. 8). Några större förändringar av skattskyldigheten för diplomater och konsuler etc. har emellertid inte skett sedan år 1928. Vid införandet av den särskilda inkomstskatten för utomlands bosatta gjordes inte heller några särskilda överväganden beträffande dessa personer (jfr prop. 1990/91:54 och prop. 1990/91:107).

När det gäller beskattningen av utdelning infördes redan år 1928 i den ovannämnda förordningen om statlig inkomst- och förmögenhetsskatt ett undantag med innebörden att utländska diplomater och konsuler etc. skulle vara befriade från skatt på utdelning på bl.a. aktier i svenska aktiebolag och andelar i svenska ekonomiska föreningar. Som skäl för detta angavs att sådana personer i regel inte beskattades för utdelning på aktier och likartade värdepapper i den stat där de var ackrediterade.

När reglerna om beskattning av utdelning till inskränkt skattskyldiga fördes över till kupongskattelagen gjordes ursprungligen inte något motsvarande undantag beträffande diplomater och konsuler. Kupongskattelagen kompletterades dock år 1947 med den nuvarande regleringen i 4 § femte stycket KupL, enligt vilken dessa personer undantas från skattskyldighet enligt lagen.

De uppgifter vi fått från andra länder ger inte vid handen att det fortfarande är internationell kutym att i källstaten undanta personal vid främmande makts beskickning eller lönade konsulat från beskattning för

mottagen utdelning. Någon sådan skattebefrielse följer heller inte av 1961 och 1963 års Wienkonventioner. Enligt vår uppfattning föreligger det inte heller i övrigt några skäl för att låta de personer som räknas upp i 18 § 1 mom. SIL vara skattebefriade för utdelning på svenska aktier och andelar i svenska värdepappersfonder. Dessa inkomster är ju helt privata. Med hänsyn härtill föreslår vi att det nuvarande undantaget i 4 § femte stycket KupL slopas.

7.3 Främmande stater

7.3.1 Inledning

I 16 § 2 mom. första och andra styckena SIL anges följande.

Med utländsk juridisk person avses i denna lag association, som enligt lagstiftningen i den stat där den är hemmahörande kan förvärva rättigheter, ikläda sig skyldigheter och föra talan inför domstolar och andra myndigheter och över vilkens förmögenhetsmassa de enskilda delägarna inte fritt kan förfoga.

Med utländskt bolag avses i denna lag utländsk juridisk person som i den stat där den är hemmahörande är föremål för beskattning som är likartad den som svenska aktiebolag är underkastade.

I bestämmelsens fjärde stycke anges följande.

Med utländskt bolag likställs, där ej annat uttryckligen stadgas, främmande stat samt utländsk menighet liksom dödsbo efter person, som vid sitt frånfälle inte var bosatt eller stadigvarande vistades här i riket.

Främmande stater skall alltså vid tillämpning av lagen om statlig inkomstskatt behandlas som utländska bolag. Sådana bolag är endast begränsat skattskyldiga i Sverige. Skyldigheten att betala svensk inkomstskatt är därvid i första hand begränsad till inkomst av näringsverksamhet som hänför sig till fastighet eller fast driftställe här i landet (6 § 1 mom. SIL).

Någon skyldighet att ta upp erhållen utdelning till beskattning enligt lagen om statlig inkomstskatt föreligger således inte. Frågan är om det i stället finns en skyldighet att betala kupongskatt på utdelningen.

Enligt 4 § första stycket KupL är bl.a. utdelningsberättigad utländsk juridisk person skattskyldig. Vem som är att anse som utländsk juridisk person får avgöras utifrån de nyss nämnda bestämmelserna i 16 § 2 mom. SIL.

Lydelsen av 4 § första stycket KupL ändrades i nu aktuell del i samband med att begreppen utländsk juridisk person och utländskt bolag definierades i 16 § 2 mom. SIL (SFS 1989:1040 och SFS 1989:1041). Dessa begrepp hade tidigare inte varit definierade i den svenska skattelagstiftningen. Före ändringen hade 4 § första stycket KupL följande lydelse.

Skattskyldighet föreligger för utdelningsberättigad, om denne är /.../ utländskt bolag eller juridisk person, som enligt 16 § 2 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt skall likställas med utländskt bolag /.../

Enligt den dåvarande lydelsen av 16 § 2 mom. SIL skulle med utländskt bolag likställas bl.a. främmande stat. Detsamma gäller även enligt den nuvarande lydelsen av bestämmelsen.

Så sent som i lagrådsremissen beträffande nu beskrivna ändringar i kupongskattelagen (prop. 1989/90:47 bil. 5) användes begreppet "utländskt bolag eller annan utländsk juridisk person" i lagens 4 §. Lagrådet ändrade dock utan motivering lydelsen till det nuvarande "utländsk juridisk person".

En främmande stat kan enligt vår uppfattning inte betraktas som en utländsk juridisk person. Det förhållandet att främmande stater enligt lagen om statlig inkomstskatt är likställda med utländska bolag medför inte att de är att anse som utländska juridiska personer i skatterättslig mening. Den förändring av lydelsen av 4 § KupL som gjordes på Lagrådets inrådan har därför medfört att främmande stater inte träffas av kupongskattelagens bestämmelser. De är alltså skattebefriade för utdelning som erhållits på aktie i svenskt aktiebolag eller andel i svensk värdepappersfond. Denna förändring har knappast varit avsedd.

Regleringen i några andra länder

I de av oss undersökta länderna varierar beskattningen av utdelning som tas emot av andra stater. Luxemburg och Norge drar källskatt för andra stater oavsett om dessa agerar inom eller utanför sin egentliga statsfunktion. I Danmark och Finland är andra stater däremot skattebefriade för utdelning. England beskattar andra stater endast om dessa agerar utanför sin egentliga statsfunktion. I Nederländerna har skatte-

myndigheten möjlighet att beträffande bl.a. andra länders statliga institutioner föreskriva hel eller delvis nedsättning av källskatten på utdelning. Förutsättningen för detta är att den andra staten i skatteavtal åtagit sig att meddela samma nedsättning för motsvarande nederländska institutioner. USA, slutligen, beskattar inte främmande stater för sådan utdelning som hänför sig till investeringar som utgör ett led i utövandet av den främmande statens finans- eller penningpolitik. I övrigt omfattas även främmande stater av källskatten på utdelning.

7.3.2 Överväganden och förslag

Bedömning: Främmande stater skall inte vara skattebefriade för utdelning på svenska aktier och andelar i svenska värdepappersfonder. I de fall en sådan skattebefrielse anses befogad bör detta i stället regleras i skatteavtal med den andra staten.

Enligt direktiven skall vi, som tidigare nämnts, utreda om det föreligger förutsättningar för att inskränka skattskyldigheten för främmande stater till de fall då staten agerar utanför sin egentliga statsfunktion. I det föregående har vi dock ifrågasatt om främmande stater över huvud taget är skattskyldiga till kupongskatt.

Vårt förslag till en ny lag om särskild utdelningsskatt innebär att alla de som är att anse som begränsat skattskyldiga enligt inkomstskattelagen med vissa undantag kommer att bli skyldiga att betala särskild utdelningsskatt. Det saknar således i fortsättningen betydelse om den utdelningsberättigade är en utländsk juridisk person eller inte. Det som avgör skattskyldigheten är i stället för det första om det ifrågavarande subjektet äger rätten till utdelningen och för det andra om detta är begränsat skattskyldigt i Sverige.

Av de uppgifter vi inhämtat från andra länder framgår att det inte finns någon internationell samsyn beträffande hur utländska stater skall beskattas för mottagen utdelning. I några fall är andra stater helt skattebefriade och i andra är de skattskyldiga för all utdelning. Det finns enligt vår uppfattning inte några skäl för att Sverige skall avstå denna beskattningsrätt genom att införa undantag i den interna skattelagstiftningen. Denna fråga bör i stället lämpligen regleras i skatteavtal. Vi föreslår därför inte någon inskränkning i andra staters skattskyldighet till särskild utdelningsskatt.

8 Royaltybetalningar till utlandet

8.1 Utredningsuppdraget

I direktiven anges att vi skall föreslå regler för att ta ut källskatt på royaltybetalningar till utlandet. Därvid anføres bl.a. följande.

Ett mottagande av royaltybetalningar från Sverige anses normalt konstituera skattepliktig näringsverksamhet här i landet.

I departementspromemorian *Beskattning av royalty från Sverige* (Ds 1988:62) föreslogs en definitiv källskatt på royaltyutbetalningar till utlandet inom ramen för kupongskatte-reglerna. Önskemålet om en helhetslösning för moderniseringen och ändringarna i övrigt i reglerna har försenat denna utvidgning av kupongskatten. En modernisering av kupongskatten bör underlätta en inarbetning av reglerna om källskatt på royalty i den lagen. Denna inarbetning skall utredas med det tidigare promemorieförslaget som utgångspunkt.

Enligt direktiven är det således inte fråga om att vi skall överväga huruvida en källskatt på royaltybetalningar bör införas eller inte. Uppdraget är i stället att på lämpligt sätt arbeta in de i Ds 1988:62 (fortsättningsvis kallad promemorian) föreslagna reglerna om källskatt på royalty i den moderniserade kupongskattelagen. Vi har ändå funnit skäl att diskutera en del av de problem som är förenade med att införa en källskatt på royalty och har därvid även tagit fasta på några av de synpunkter som lämnades i de remissvar och andra yttranden som inkom med anledning av promemorian. Utgångspunkten för vår diskussion är likväl att en källskatt på royalty skall föreslås och att reglerna skall utformas med utgångspunkt i förslagen i promemorian.

Under arbetets gång har vi haft kontakter med och inhämtat synpunkter från bl.a. Industriförbundet, Svenska Förläggareföreningen och STIM.

8.2 Nuvarande ordning

8.2.1 Royaltybegreppet

Det är svårt att finna någon entydig definition av begreppet royalty. Någon intern skatterättslig definition av begreppet finns inte. I punkt 1 av anvisningarna till 21 § KL anges emellertid följande.

Näringsverksamhet anses föreligga om en skattskyldig erhåller ersättning i form av royalty eller periodiskt utgående avgift för utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar, såvida inte royaltyn eller avgiften är av beskaffenhet att böra hänföras till intäkt av tjänst.

Materiella tillgångar kan bestå av både fast och lös egendom medan immateriella tillgångar endast kan vara lös egendom. Som immateriella tillgångar räknas bl.a. upphovsrätt, mönster, varumärke, firma och patent.

För att en ersättning skall betraktas som royalty fordras i princip att den utgår med varierande belopp, t.ex. per producerad enhet eller i förhållande till en verksamhets omsättning (jfr RÅ 1958 ref. 48). Ett engångsbelopp som betalas ut i förskott kan inte utgöra royalty eftersom ersättningens totala belopp inte får vara känt på förhand. Detta utesluter dock inte att en i efterhand reglerad royalty utgörs av ett engångsbelopp. Om förskottsbetalningar går i avräkning mot i efterhand bestämd rörlig licensavgift har ersättningen ansetts utgöra royalty (RÅ 1947 ref. 34). Den omständigheten att det i royaltyavtal stipuleras fasta minimi- eller maximibelopp påverkar inte ersättningens karaktär av royalty. Fasta ersättningar anses inte utgöra royalty men likställs med royalty om de utgår periodvis (se även prop. 1981/82:10 s. 59 f).

Sammanfattningsvis anses således i skatterättslig mening royalty utgöra en periodiskt utgående ersättning som nyttjaren av en rättighet betalar till den som upplåter rättigheten och vars storlek varierar med hänsyn till nyttjandegraden.

Royalty anses i princip hänförlig till den förvärvskälla från vilken den utgått. För att royalty skall anses hänförlig till näringsverksamhet krävs således bl.a. att verksamheten är yrkesmässigt bedriven. Royalty som avser tillfälligt bedriven vetenskaplig, litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig verksamhet hänförs i stället till inkomst av tjänst (RÅ 1977 ref. 27 och prop. 1981/82:10 s. 56).

Bestämmelsen i punkt 1 av anvisningarna till 21 § KL avser upplåtelse och inte överlåtelse av en rättighet. Gränsdragningsproblem

kan därför uppkomma vid exempelvis finansiell leasing och avbetalningsköp.

Från skattepliktig royalty medges avdrag för till denna hänförliga kostnader.

8.2.2 Royaltybetalningar till utlandet

Skattskyldighet

Personer som är inte är bosatta eller hemmahörande i Sverige är som tidigare nämnts skyldiga att betala svensk inkomstskatt endast för sådana inkomster som är uppräknade i 53 § 1 mom. KL och 6 § 1 mom. SIL. De är alltså endast begränsat skattskyldiga i Sverige. Denna begränsade skattskyldighet inträder bland annat beträffande inkomst av näringsverksamhet som hänför sig till fastighet eller fast driftställe i Sverige.

Utländska mottagare av royalty har som regel inte något fast driftställe i Sverige. I punkt 3 femte stycket av anvisningarna till 53 § KL, till vilken hänvisas i 6 § 1 mom. andra stycket SIL, finns emellertid en särskild definition som innebär att den som mottagit royaltyn ändå skall anses ha ett fast driftställe här. Bestämmelsen lyder.

Ersättning i form av royalty eller periodvis utgående avgift för utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar skall anses som intäkt av näringsverksamhet som här bedrivits från fast driftställe, om ersättningen skall hänföras till intäkt av näringsverksamhet och om den härrör från en här i riket från fast driftställe bedriven näringsverksamhet.

Sverige beskattar således royalty eller periodvis utgående avgifter som avser rätten att utnyttja materiella eller immateriella tillgångar hos begränsat skattskyldiga under förutsättning att

1. ersättningen skall hänföras till inkomst av näringsverksamhet, och
2. ersättning härrör från en näringsverksamhet som bedrivits från ett fast driftställe i Sverige.

Bakgrunden till denna ordning är att den utländske mottagaren har ansetts vara på sätt och vis delaktig i den svenska näringsverksamheten (jfr prop. 1928:213 s. 261). Denna s.k. delaktighetstanke har utförligt behandlats och kritiserats av Bertil Wiman i uppsatsen *Beskattning av royalties m m till utlandet* (Studier i skatterätt tillägnade Nils Mattsson på femtioårsdagen, s. 206 f). Enligt vår uppfattning kan delaktighets-

tanken inte motivera att en skattskyldighet för begränsat skattskyldiga mottagare av royalty upprätthålls och den kommer därför inte att ytterligare behandlas i detta betänkande.

Även för mottagare i utlandet medges avdrag från skattepliktig royalty för till denna hänförliga kostnader som uppkommit i såväl Sverige som utlandet. Avdrag medges inte endast för direkta kostnader utan även för den del av mottagarens allmänna administrationskostnader som kan anses belöpa på royaltyn (jfr RÅ 1940 ref. 45 och RÅ 1944 Fi 1125-1126).

Självdeklaration och kontrolluppgifter

Personer som är begränsat skattskyldiga i Sverige och som är skattskyldiga för royalty som de uppburit härifrån är skyldiga att lämna självdeklaration om bruttointäkten överstiger 100 kr. Skyldigheten att lämna självdeklaration gäller även om inkomsten är undantagen från beskattning på grund av bestämmelser i skatteavtal (2 kap. 4 och 8 §§ LSK).

Enligt 3 kap. 19 § LSK skall den som betalat ut royalty eller liknade ersättning lämna kontrolluppgift. Bestämmelsen lyder i sin helhet.

Kontrolluppgift om royalty eller liknade avgift skall lämnas av den som betalt ut royalty eller periodiskt utgående avgift för rättighet av goodwillnatur, exempelvis varumärke, firmanamn och dylikt, eller för att utnyttja patent, mönster och dylikt.

Kontrolluppgiften skall lämnas för den till vilken royaltyn eller avgiften betalats ut. Kontrolluppgiften skall ta upp utbetalt belopp och avdragen preliminär A-skatt.

Kontrolluppgifter lämnas per definition till ledning för taxering. Såvitt gäller royaltybetalningar till utländska subjekt innebär detta således att kontrolluppgift skall lämnas endast om mottagarna skall taxeras för ersättningen i Sverige. Det kan därvid diskuteras om någon kontrolluppgift skall lämnas i de fall där royaltyn helt undantagits från beskattning i Sverige till följd av bestämmelser i ett skatteavtal. I praktiken tycks dock bestämmelsen ha tolkats så att någon kontrolluppgift inte behöver lämnas i dessa fall.

Det bör anmärkas att kontrolluppgiftsskyldigheten enligt 3 kap. 19 § LSK inte omfattar alla typer av utbetald skattepliktig royalty. Således omfattas inte ersättningar för nyttjande av materiella tillgångar och inte heller, enligt ordalydelsen, ersättningar för nyttjande av upphovsrätter.

En utvidgad uppgiftsskyldighet gäller för royaltybetalningar från bl.a. fåmansföretag. I 2 kap. 21 § LSK anges följande.

Om ett fåmansföretag, ett företag, som enligt 3 § 12 a mom. tredje stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt skall behandlas som fåmansföretag, en delägare i ett fåmansägt handelsbolag eller en näringsidkare som är fysisk person gjort avdrag vid inkomstbeskattningen för något av följande slag av ersättningar vilka har tillgodoförts mottagare i utlandet, skall i självdeklarationen lämnas uppgift om ersättningarnas sammanlagda belopp för varje land. Skyldigheten gäller ersättningar som avser

1. ränta, utom sådan som utgår därför att betalning inte erlagts i rätt tid,
2. royalty eller annan ersättning för upphovsrätt eller någon annan liknande rättighet såsom rätt till patent, varumärke, mönster samt litterärt och konstnärligt verk.

Bestämmelsen träffar således fler typer av royaltyersättningar än 3 kap. 19 § LSK. Ersättning för utnyttjande av materiella rättigheter omfattas emellertid inte.

En mer långtgående kontrolluppgiftsskyldighet kan slutligen föreskrivas enligt 3 kap. 63 § första stycket LSK. Den bestämmelsen lyder.

Har en person som är bosatt i Sverige eller ett företag som är verksamt här till någon i utlandet gottgjort belopp eller förmån som skulle ha föranlett skyldighet att lämna kontrolluppgift om den utgivits till en mottagare i Sverige, skall den som utgett beloppet eller förmånen på sätt och i den omfattning Riksskatteverket föreskriver lämna kontrolluppgift till ledning vid beloppets eller förmånens beskattning utomlands.

Med stöd av denna bestämmelse har Riksskatteverket i RSFS 1992:4, 1 § första stycket, föreskrivit att kontrolluppgift beträffande royalty skall lämnas för mottagare i de nordiska länderna, Japan, Nederländerna, Nya Zeeland samt Storbritannien och Nordirland. Enligt andra stycket samma bestämmelse gäller uppgiftsskyldigheten endast om sådan skyldighet inte redan följer av lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter.

Taxering

En begränsat skattskyldig mottagare av royalty taxeras för kommunal inkomstskatt i det för landet gemensamma distriktet (GD). Detta gäller dock endast om royaltymottagaren inte varit bosatt eller stadigvarande vistats i Sverige under någon del av beskattningsåret. I annat fall sker beskattning i hemortskommunen (56 § KL). Den kommunala skattesatsen i GD är för närvarande 25 procent enligt lagen (1972:78) om skatt för gemensamt kommunalt ändamål. Beträffande den statliga inkomstskatten gäller samma skatteskalor som för obegränsat skattskyldiga. De som är skattskyldiga enligt lagen om statlig inkomstskatt och som saknar hemortskommun i Sverige skall taxeras i Stockholm (14 § 1 mom. SIL).

Beslut om taxering av personer som är begränsat skattskyldiga fattas normalt av Skattemyndigheten i Stockholm (2 kap. 2 § TL och 2 kap. 1 och 2 §§ SBL).

8.2.3 Skatteavtal

Den rätt som Sverige enligt den interna skattelagstiftningen har att beskatta royalty som betalas till personer som är begränsat skattskyldiga begränsas normalt helt eller delvis på grund av bestämmelser i skatteavtal. De flesta skatteavtal som Sverige ingått bygger på OECD:s modellavtal. Till skillnad mot vad som gäller i den interna skattelagstiftningen finns det i detta avtal (och således i de flesta skatteavtalen) en definition av begreppet royalty. Modellavtalets artikel 12 har således (i den översättning som används i Riksskatteverkets Handledning för internationell beskattning, 1998) följande innebörd.

1. Royalty, som härrör från en avtalsslutande stat och vilkens verkliga innehavare har hemvist i den andra staten, beskattas endast i denna andra stat.
2. Med uttrycket "royalty" förstås i denna artikel varje slags betalning som tas emot såsom ersättning för nyttjandet av eller för rätten att nyttja upphovsrätt till litterärt, konstnärligt eller vetenskapligt verk (häri inbegripet biograffilm), patent, varumärke, mönster eller modell, ritning, hemligt recept eller hemlig tillverkningsmetod eller för upplysning om erfarenhetsrön av industriell, kommersiell eller vetenskaplig natur.

3. Bestämmelserna i punkt 1 tillämpas inte, om den som har rätt till royaltyn har hemvist i en avtalsslutande stat och bedriver rörelse i den andra avtalsslutande staten, från vilken royaltyn härrör, från där beläget fast driftställe eller utövar självständig yrkesverksamhet i denna andra stat från där belägen stadigvarande anordning, samt den rättighet eller egendom i fråga om vilken royaltyn betalas äger verkligt samband med det fasta driftstället eller den stadigvarande anordningen. I sådant fall tillämpas bestämmelserna i artikel 7 respektive artikel 14.

4. Då på grund av särskilda förbindelser mellan utbetalaren och den som har rätt till royaltyn eller mellan dem båda och annan person royaltybeloppet, med hänsyn till det nyttjande, den rättighet eller den upplysning för vilken royaltyn betalas, överstiger det belopp som skulle ha avtalats mellan utbetalaren och den som har rätt till royaltyn om sådana förbindelser inte förelegat, tillämpas bestämmelserna i denna artikel endast på sistnämnda belopp. I sådant fall beskattas överskjutande belopp enligt lagstiftningen i vardera avtalsslutande staten med iakttagande av övriga bestämmelser i detta avtal.

Artikel 12 omfattar sådan royalty som betalas från en avtalsslutande stat till en person med hemvist i en annan avtalsslutande stat. Innebörden av artikeln är att royaltyn endast får beskattas i mottagarens hemviststat. Som framgår av punkt 3 i artikel 12 är artikeln emellertid inte tillämplig om royaltyn är hänförlig till rörelse som mottagaren bedriver från ett fast driftställe i källstaten.

För att källstaten skall tillämpa den i avtalet föreskrivna exemptregeln fordras att betalningsmottagaren verkligen är den som äger rätten till royaltyn (the beneficial owner).

Det förtjänar att anmärkas att i tidigare versioner av modellavtalet omfattades även leasingavgifter av royaltydefinitionen. Sedan 1992 års version av avtalet har dock uthyrning av industriella tillgångar uteslutits ur definitionen.

8.2.4 Allmänt om ersättning för utnyttjande av materiella tillgångar (leasingavgifter)

Den definition av näringsverksamhet som ges i punkt 3 femte stycket av anvisningarna till 53 § KL medför att även leasingavgifter som härrör från en verksamhet som bedrivits från fast driftställe här i landet skall beskattas här oavsett om leasegivaren själv bedrivit verksamheten eller

inte. Leasegivaren kommer alltså i dessa fall att beskattas för leasingavgiften med avdrag för de kostnader som hänför sig till denna.

I enlighet med den nuvarande utformningen av artikel 12 i OECD:s modellavtal avstår Sverige i skatteavtal ofta från att ta ut skatt på leasingavgifter. I de modernare skatteavtal som är utformade i enlighet med modellavtalet är leasingavgifter således inte klassificerade som royalty. Därmed kan beskattning i Sverige enligt avtalen endast ske om leasegivaren själv har ett fast driftställe här. Uppburna leasingavgifter hänförs i dessa fall i regel till inkomst av rörelse (artikel 7 i modellavtalet). Vid tillämpningen av Sveriges äldre skatteavtal beskattas dock alltså leasingavgifter ofta som royalty.

8.3 Regleringen i några andra länder

Av de länder vi undersökt är det endast Norge och Nederländerna som inte beskattar royalty som betalas till mottagare i utlandet. Övriga länder, dvs. Danmark, Finland, Luxemburg, Storbritannien och USA har däremot en källskatt på dessa betalningar.

Danmark

Den danska källskatten på royalty (royaltyskat) utgår efter en skattesats om 30 procent av bruttobetalingen. Som royalty anses varje slags betalning av ersättning för rätten att nyttja patent, varumärke, mönster eller modell, ritning, hemligt recept eller hemlig tillverkningsmetod eller för upplysningar om erfarenhetsrön av industriell, kommersiell eller vetenskaplig natur.

Som synes överensstämmer den danska royaltydefinitionen i huvudsak med den i OECD:s modellavtal. Leasingavgifter är således inte inkluderade. En avgörande skillnad är dock att ersättning som avser upphovsrätter inte träffas av definitionen och således inte heller beskattas i Danmark.

Det är utbetalaren som är ansvarig för att göra skatteavdrag. Skatteavdraget får därvid underlåtas eller ske efter en lägre skattesats än 30 procent om detta följer av bestämmelser i skatteavtal. En förutsättning för detta är dock att mottagaren lämnat utredning om att han har sitt skatterättsliga hemvist i det aktuella avtalslandet. Sådan utredning behöver endast lämnas första gången som en royalty tas emot. Mottagaren är dock skyldig att informera danska skattemyndigheten om det sker en förändring i hemvistet.

Finland

Den finska källskatten på royalty utgår efter en skattesats om 28 procent på bruttoutbetalningen. Källskatten träffar ersättningar för nyttjande av immateriella rättigheter. Leasingavgifter inkluderas således inte.

Det är den som betalar ut utdelningen som är ansvarig för att skatteavdrag görs. Skatteavdrag får underlätas eller ske efter en lägre skattesats om det följer av bestämmelser i ett tillämpligt skatteavtal. För att direktnedläggning skall kunna ske måste dock mottagaren lämna utbetalaren uppgift om namn, adress och födelsedatum eller, om så finns, person- eller organisationsnummer. Förfarandet vid redovisning och betalning av skatten är delvis samordnat med det som gäller för övriga källskatter.

Luxemburg

Luxemburg beskattar industriell royalty som betalas till utländska mottagare med en källskatt om 12 procent på bruttoutbetalningen inklusive moms. Leasingavgifter omfattas inte av källskatten. Beträffande upphovsrätter utgår källskatten efter en skattesats om 10 procent på bruttoutbetalningen.

Det ankommer på den som betalat ut royaltyn att göra skatteavdrag. Om detta blivit felaktigt ansvarar emellertid den skattskyldige för det resterande beloppet. Skatteavdrag får underlätas eller ske efter en reducerad skattesats om detta följer av bestämmelser i ett skatteavtal.

Storbritannien

Från en royalty som betalas till en person som inte är bosatt eller hemmahörande i Storbritannien, gör utbetalaren skatteavdrag efter en skattesats om 20 procent av bruttoutbetalningen. Efter medgivande av den brittiska skattemyndigheten får emellertid skatteavdrag underlätas eller ske efter en lägre skattesats om detta följer av bestämmelser i ett skatteavtal.

Skatteavdraget får i förekommande fall räknas av mot sådan bolagskatt som mottagaren betalat i Storbritannien. Om skatteavdraget därvid överstiger den slutliga skatten får royaltymottagaren ansöka om återbetalning av den skatt som innehållits för mycket.

USA

Royalty till personer som är begränsat skattskyldiga i USA träffas av en källskatt om 30 procent på bruttoutbetalningen. Om bestämmelserna i ett skatteavtal är tillämpliga tas källskatten ut efter en reducerad skattesats. Innan direktnedläggning kan ske måste den royaltyberättigade gentemot utbetalaren intyga att han är berättigad till sådan nedsättning. Det är den som betalar ut royaltyn som är ansvarig för innehållande och redovisning av källskatten. Förfarandet är till stora delar gemensamt med det som gäller för innehållna källskatt på utdelning.

Som royalty anses de flesta typer av ersättning för rätten att nyttja materiella eller immateriella tillgångar. I de skatteavtal som USA ingått görs ofta skillnad på olika typer av royalty såtillvida att olika skattesatser tillämpas för industriell royalty och upphovsrättslig royalty. När det gäller den senare typen av ersättningar görs ofta även skillnad på sådan royalty som avser film och television respektive andra typer av upphovsrättslig royalty.

8.4 Omfattningen av royaltybetalningar till utlandet

Enligt Riksbankens officiella statistik betalades drygt 7,5 miljarder kr ut i royalty avseende immateriella rättigheter från Sverige till mottagare i utlandet under 1998. Detta belopp grundar sig dock delvis på en uppskattning. Det är nämligen endast utbetalningar som överstiger 75 000 kr som inrapporteras till Riksbanken.

Någon officiell statistik om hur det angivna beloppet fördelar sig på mottagare i olika länder finns inte. Från Skattemyndigheten i Stockholm har vi emellertid fått en del uppgifter om hur denna fördelning ser ut beträffande sådana utbetalningar som överstiger 75 000 kr. Det rör sig om drygt 4 000 inrapporterade utbetalningar och dessa uppgår sammanlagt till drygt 6,2 miljarder kr.

Som tidigare nämnts har Sverige i de flesta skatteavtal med andra industriländer avstått från beskattningsrätten till royalty. Dessa skatteavtal är alltså utformade i enlighet med riktlinjerna i OECD:s modellavtal. Mer än 93 procent av det totala beloppet royalty om drygt 6,2 miljarder kr går just till mottagare i dessa industriländer. De största royaltymottagarna finns i USA. De tar emot ca 40 procent av det totala beloppet.

Gentemot några industriländer, bl.a. Australien, Italien, Spanien, Japan och Österrike, ger skatteavtalen Sverige rätt att beskatta royaltybetalningar efter en reducerad skattesats om 10 procent (Italien 5 procent) av bruttoutbetalningen. I dessa fall måste kontrolleras att det skattebelopp som blir resultatet av en nettobeskattnings av royaltyn enligt svenska interna regler inte överstiger det enligt avtalet tillåtna skattebeloppet som anges som en viss procent av royaltyns bruttobelopp. Till mottagare i dessa länder betalas ungefär 330 miljoner kr, vilket motsvarar drygt 5 procent av det totala beloppet royaltybetalningar. Av beloppet 330 miljoner kr går mer än 90 procent till mottagare i Japan.

Även i de flesta skatteavtal som Sverige ingått med utvecklingsländer har källstaten getts en begränsad rätt att ta ut skatt på royaltybetalningar till den andra staten. Royaltybetalningar till sådana länder sker dock endast i mycket begränsad omfattning.

Slutligen betalas det även ut en del royalty till mottagare i länder med vilka Sverige inte ingått skatteavtal, bl.a. Gibraltar, Hongkong, Liechtenstein och Portugal. Till mottagare i sådana länder betalas det ut ca 50 miljoner kr i royalty.

De nu återgivna beloppen avser som nyss nämnts endast sådana utbetalningar som inrapporteras. Om även mindre utbetalningar hade beaktats får beloppen förutsättas ha blivit högre. Det är emellertid inte möjligt att säga något om hur dessa mindre betalningar fördelar sig på mottagare i olika länder. Det framstår därför inte som meningsfullt att i detta sammanhang försöka räkna upp de angivna beloppen för att få en bättre överensstämmelse med det belopp som enligt den officiella statistiken betalas ut i royalty till utlandet.

8.5 Överväganden och förslag

8.5.1 Inledning

Som tidigare nämnts skall vi föreslå regler för att ta ut källskatt på royaltybetalningar med utgångspunkt i de förslag som lämnades i promemorian.

I promemorian föreslogs att royalty som betalas ut från Sverige i vissa fall skulle beläggas med en definitiv källskatt om 30 procent av royaltyns bruttobelopp. Den föreslagna källskatten skulle tas ut om mottagaren av royaltyn var en fysisk person som inte var bosatt eller stadigvarande vistades i Sverige, dödsbo efter sådan person samt utländskt bolag eller därmed likställd juridisk person. För det fall mottagaren bedrev rörelse i Sverige från ett här beläget fast driftställe

skulle någon källskatt inte tas ut. I stället skulle den erhållna royaltyn bli föremål för inkomstbeskattning i Sverige.

Vidare föreslogs att begreppet royalty skulle definieras i enlighet med vissa rekommendationer från OECD, vilket bl.a. skulle medföra att leasingavgifter skulle undantas från källskatten. Den föreslagna definitionen var densamma som numera gäller enligt artikel 12 punkt 2 i OECD:s modellavtal.

I promemorian föreslogs slutligen att reglerna om källskatt på royalty skulle föras samman med reglerna om källskatt på utdelning i en ny källskattelag. Den nya lagen utarbetades med utgångspunkt i kupongskattelagen och kan i princip sägas ha utgjort en påbyggnad på den lagen.

Som skäl för den föreslagna ordningen anfördes bl.a. följande (promemorian s. 6).

Förslaget att införa en källskatt på royaltyutbetalningar till utlandet har tillkommit då den beskattningsrätt som Sverige f.n. har enligt intern skattelagstiftning inte synes fungera på ett tillfredsställande sätt. Vidare har det befunnits angeläget att effektiva kontroll- och styrinstrument finns för att förhindra att royaltybetalningar används för att i skatteundandragande syfte överföra vinster från i Sverige bedrivna verksamheter till lågskatteländer. Även valet av skattesats (30 %) har gjorts bl.a. med tanke på att otillbörliga vinstöverföringar skall förhindras samt med beaktande av vad som internationellt sett är brukligt. Införandet av en definitiv källskatt skulle också förenkla samordningen mellan intern svensk rätt och dubbelbeskattningsavtal samt ge Sverige ökade möjligheter att utnyttja den beskattningsrätt som Sverige tillerkänns i vissa dubbelbeskattningsavtal. Härtill kommer att det föreslagna systemet framstår som en förenkling såväl för den skattskyldige som för beskattningsmyndigheterna. Införandet av en källskatt på royalty, sett i förhållande till det idag tillämpade systemet, ligger också väl i linje med vad som är brukligt internationellt sett.

8.5.2 Utgångspunkter

Självdeklaration och kontroll

Det nuvarande systemet för beskattning av royaltybetalningar från Sverige till personer som är inte är bosatta eller hemmahörande i Sverige är ålderdomligt och behäftat med stora tillämpnings- och kontrollproblem.

I den interna skattelagstiftningen har Sverige möjligheter att beskatta royaltybetalningar som härrör från näringsverksamhet som bedrivits från fast driftställe här i landet. I praktiken utnyttjas dock dessa möjligheter i mycket liten omfattning.

De utländska subjekt som får royalty som härrör från näringsverksamhet som bedrivs från fast driftställe här i landet är skyldiga att lämna självdeklaration. Detta förhållande är antagligen okänt för de flesta av dessa mottagare. Den royaltymottagare som till äventyrs känner till deklarationsskyldigheten får väl normalt även antas ha betydande svårigheter med att upprätta en svensk självdeklaration. Till detta kommer att möjligheterna att kontrollera att de utländska mottagarna fullgör sin deklarationsskyldighet är mycket små.

Ett tydligt tecken på att systemet med deklarationsskyldighet för de utländska mottagarna inte fungerar är att skattemyndigheten varje år får in mycket få självdeklarationer från sådana mottagare. Det rör sig om en handfull deklarerade från fysiska personer och ca tio stycken deklarerade från juridiska personer. De deklarerade beloppen är mycket låga. Beträffande de juridiska personerna uppgår t.ex. det deklarerade beloppet sammanlagt till tio miljoner kronor. I flera av fallen är det den svenska utbetalaren som har upprättat deklarationen och betalat in skatten. Skatteintäkterna uppgår endast till ca en miljon kr. Mot bakgrund av att det enligt Riksbankens statistik enbart avseende immateriella rättigheter betalas ut mer än 7,5 miljarder kr i royalty från Sverige under år 1998 måste detta belopp betecknas som uppseendeväckande lågt.

Att deklarationsskyldigheten fullgörs i endast obetydlig omfattning är en sak. Till detta kommer emellertid att det inte heller lämnas kontrolluppgifter beträffande royaltybetalningar i mer än mycket begränsad omfattning. Den nu gällande kontrolluppgiftsskyldigheten är svåröverskådlig. Som tidigare nämnts omfattar uppgiftsskyldigheten enligt 3 kap. 19 § LSK inte alla skattepliktiga royaltybetalningar utan endast sådana som hänför sig till rättigheter av ”goodwillnatur”. Vidare

synes royaltyutbetalarna i praktiken vara av uppfattningen att någon kontrolluppgift inte behöver lämnas i de fall royaltyn inte skall beskattas i Sverige till följd av bestämmelser i ett skatteavtal. I vart fall har vi fått uppgift om att kontrolluppgifter enligt 3 kap. 19 § LSK lämnas i endast mycket få fall.

Även när det gäller sådana uppgifter om royaltybetalningar som fåmansföretag m.fl., enligt 2 kap. 21 § LSK, skall lämna i självdeklarationen har vi fått uppgift om att dessa lämnas i mycket liten omfattning. Det är emellertid inte möjligt att säga något närmare om hur många uppgifter som ändå lämnas. Anledningen till detta är att det inte finns någon särskild plats i deklarationen för att lämna uppgifterna och att dessa därför inte registreras.

När det slutligen gäller sådana kontrolluppgifter till ledning för royaltyns beskattning utomlands som avses i 3 kap. 63 § LSK så vidarebefordras dessa löpande till de utländska skattemyndigheterna. Det är inte möjligt att ange mer exakt hur många sådana uppgifter som kommer in till Riksskatteverket men även i detta fall tycks de vara mycket få.

Skattemyndighetens kontrollåtgärder

Enligt uppgift från skattemyndigheten har det efter de skattekontroller som gjorts visat sig vara mycket svårt att få royaltymottagare som inte är bosatta eller hemmahörande i Sverige att betala skatt för de royaltyintäkter de fått från utbetalare i Sverige. Det får anses ligga i sakens natur att skattemyndighetens möjligheter att vidta verksamma åtgärder för att få dessa royaltymottagare att fullgöra sina skyldigheter enligt svensk skattelagstiftning i praktiken är begränsade.

Beskattning av nettoinkomsten

Ett ytterligare problem med den nuvarande ordningen där utländska mottagare av royalty under de förutsättningar som tidigare nämnts anses bedriva näringsverksamhet här i landet är att beskattningen skall ske av nettoinkomsten. Från den skattepliktiga royaltyn medges således avdrag för till den hänförliga kostnader som uppkommit i såväl Sverige som utlandet. Till sådana kostnader hör i första hand årliga löpande kostnader som uppkommer med avseende på upplåtelsen, t.ex. för resor och andra utgifter i samband med förhandlingar med nyttjaren och utlägg för att vidmakthålla en immateriell rättighet. Vidare medges

avdrag för andra direkta kostnader såsom avskrivningar och finansiella kostnader.

Mer problematiskt är att även kostnader för forskning och utveckling av den upplåtta rättigheten torde vara avdragsgilla. Detsamma gäller beträffande allmänna administrationskostnader. I de fall en rättighet upplåtits till nyttjare i flera länder är det rimligen mycket svårt att visa hur stor del av dessa kostnader som hänför sig till den svenska royaltyintäkten.

Frågan om vilka kostnader som är avdragsgilla och hur en fördelning av dessa kostnader bör ske mellan royaltyintäkter från olika länder behandlas inte ytterligare i detta betänkande. Här skall endast konstateras att det i praktiken saknas möjligheter för skattemyndigheten att kontrollera riktigheten av uppgivna kostnader. Mot bakgrund av det obetydliga antalet självdeklarationer som lämnas av utländska royaltymottagare kan väl i och för sig hävdas att svårigheterna att beräkna nu nämnda kostnader framstår som sekundära till de bristande kontrollmöjligheterna.

Ett nytt system är nödvändigt

Som framgår av det nu sagda fungerar det nuvarande systemet för beskattning av royalty till utländska mottagare otillfredsställande och är behäftat med stora tillämpningsproblem.

Av självklara skäl kan den nu beskrivna ordningen inte anses befärja möjligheterna att hävda svenska skatteanspråk på royaltybetalningar till utländska subjekt. I promemorian (s. 47) sägs följande om det nu gällande systemet.

[Det torde] finnas uppenbara möjligheter för den mindre nogräknade att genom royaltybetalningar till utländska subjekt, för vilka avdrag medges för utbetalaren vid taxeringen såsom kostnad, genomföra vinstöverföringar som inte kan kontrolleras eller upptäckas av svenska skattemyndigheter med mindre än att mycket omfattande utredningar först genomförs.

Utifrån det begränsade underlag som finns beträffande royaltybetalningar till utlandet går det inte utan vidare att dra slutsatsen att dessa medvetet används för att göra obehöriga vinstöverföringar. Att så skulle vara fallet framstår dock inte som osannolikt. En annan sak är att systemet är så utformat att de utländska mottagarna svårligen kan veta vad som åligger dem enligt svensk skattelagstiftning. Systemet är krångligt och kontrollmöjligheterna små. Även i de fall där de utländska

royaltymottagarna tagit reda på vad som åligger dem ligger det därför nära till hands att de helt enkelt struntar i att fullgöra sina skyldigheter.

Det finns således ett behov av förändring av systemet. Ett avgörande problem med den nuvarande beskattningen är att de royaltymottagare som inte är bosatta eller hemmahörande i Sverige i dag ändå skall taxeras här i landet. Enligt vår mening finns det inte möjlighet att utforma ett praktiskt och smidigt system för att beskatta dessa utbetalningar inom ramen för det svenska taxeringsförfarandet. Som vi ser det är därför de alternativa lösningar som ligger närmast till hands att i stället antingen helt avskaffa beskattningen på royaltybetalningar till utlandet eller införa en definitiv källskatt på dessa utbetalningar.

8.5.3 Skäl för och emot en slopad beskattning av royaltybetalningar till utlandet

Sverige har utan reservationer godtagit utformningen av artikel 12 i OECD:s modellavtal där rätten att beskatta royalty uteslutande tillkommer hemviststaten under förutsättning att mottagaren inte driver rörelse från fast driftställe i källstaten. Det skulle således kunna anses ligga i linje med den svenska ståndpunkten att helt avstå från att ha interna regler om beskattning av royaltybetalningar till utländska subjekt. Enligt uppgift är det också svensk policy i förhandlingar om skatteavtal att beskattningsrätten endast skall tillkomma hemviststaten. Det är emellertid inte fråga om att Sverige i sådant sammanhang skulle ensidigt avstå från att beskatta royaltybetalningar. I stället förutsätter den svenska förhandlingsinställningen, enligt vad som upplysts, ett ömsesidigt avstående från beskattning i källstaten.

Ett skäl för att slopa skattskyldigheten är att Sverige, som tidigare nämnts, i de flesta skatteavtal med andra industriländer redan avstått från beskattningsrätten till royalty. Dessa skatteavtal är alltså utformade i enlighet med riktlinjerna i OECD:s modellavtal. Uppskattningsvis går mer än 93 procent av det totala beloppet royalty som betalas ut från Sverige just till mottagare i dessa industriländer. Ett slopande av skattskyldigheten kan därför förutsättas inte medföra något större skattebortfall.

Ett slopande av skattskyldigheten skulle medföra förenklingar för utbetalare, mottagare och skattemyndigheten samtidigt som det kan antas att skatteintäkterna inte skulle komma att minska särskilt mycket. Detta talar för ett slopande av skattskyldigheten.

I detta sammanhang bör påpekas att vår diskussion utgår från att beskattning sker i ett fungerande system. Man får emellertid inte glömma bort det faktum att skatteintäkterna i dagens system är helt försumbara

och att självdeklarationer och kontrolluppgifter endast lämnas i mycket liten omfattning. I praktiken finns det således inte några beaktansvärda skatteintäkter som kan minska och systemet är knappast särskilt betungande vare sig för utbetalarna och mottagarna eller för skattemyndigheten.

I promemorian anförs emellertid flera skäl för att upprätthålla en skattskyldighet för begränsat skattskyldiga royaltymottagare. Ett sådant skäl är att Sverige annars skulle förlora möjligheten att utnyttja den beskattningsrätt som tillkommer källstaten enligt vissa skatteavtal. Som tidigare nämnts kan emellertid detta skattebortfall antas vara lågt.

Ett enligt vår mening tyngre skäl för att upprätthålla en skattskyldighet är emellertid att ett slopande av denna skulle kunna öppna för skatteflyktsmotiverade royaltybetalningar till lågskatteländer eller sådana länder som Sverige inte ingått skatteavtal med. I promemorian (s. 52) sägs följande.

Ett slopande av royaltybeskattningen skulle också innebära att betalningar av detta slags ersättningar skulle kunna ske direkt till lågskatteländer utan att skatt tas ut och med avdragsrätt för utbetalaren. Vidare skulle ett slopande av royaltybeskattningen öppna vägen för utnyttjande av dubbelbeskattningsavtal och den däri vanligen överenskomna nedsättningen av skatten på royalty till 0 % genom s.k. ”stepping-stone arrangements”. Vid denna typ av arrangemang har t.ex. royalty utbetalts från svenska bolag till bolag i Danmark och därifrån vidare till ett lågskatteland /.../. Konsekvensen härav är att royaltybetalningar kunnat överföras till ett lågskatteland utan att bli beskattade någonstans ”på vägen”.

Vi saknar anledning att ifrågasätta den i promemorian framförda uppfattningen att det föreligger risk för att en slopad skattskyldighet beträffande royalty som betalas till utländska mottagare kan komma att utnyttjas i skatteundandragande syfte. Sådana försök till skatteundandraganden skulle visserligen i en del fall kunna angripas med den s.k. armlängdsregeln i 43 § 1 mom. KL. Denna regel ger ju möjlighet att korrigera felaktig prissättning mellan en näringsidkare i Sverige och en utländsk kontrahent om det föreligger ekonomisk intressegemenskap dem emellan. Regeln måste dock betraktas som svårtillämpad och särskilt beträffande immateriella rättigheter torde det vara mycket svårt att fastställa vad som är marknadsmässiga priser.

Sammanfattningsvis finns det således även skäl för att upprätthålla skattskyldigheten för royaltybetalningar från Sverige.

Som redan nämnts ligger det inte i vårt uppdrag att överväga om skattskyldigheten för dessa utbetalningar kan slopas.

8.5.4 Källskatt på royaltybetalningar till utlandet

Förslag: Det nuvarande systemet för beskattning av royaltybetalningar till personer som inte är bosatta eller hemmahörande i Sverige slopas och ersätts av en definitiv källskatt.

Underlaget för den nya källskatten skall utgöras av bruttointäkten av royalty som mottagits från utbetalare i Sverige.

Källskatten skall utgå med en skattesats om 20 procent.

I enlighet med direktiven och promemorian föreslår vi att en källskatt på royaltybetalningar till utlandet införs.

I förhållande till dagens system medför införandet av en källskatt förenklingar i förfarandet såväl för de skattskyldiga som för skattemyndigheten. En källskatt förenklar också samordningen mellan intern svensk rätt och skatteavtalen. För dem som betalar ut royaltyn kommer dock ett system med källskatt att medföra ett visst merarbete och ett ansvar för att innehålla och betala in skatten. Dessa negativa effekter dämpas i viss mån av att vi i det följande föreslår att underlaget för vad som skall anses som skattepliktig royalty inskränks samtidigt som kontrolluppgiftsskyldigheten förenklas.

Som tidigare nämnts sammanhänger flera av problemen i dagens system med att det är nettointäkten som skall beskattas. En rimlig ambition beträffande den föreslagna källskatten är att den nya regleringen blir enkel att tillämpa. Enligt vår mening kan det således inte komma i fråga att införa ett källskattesystem för royaltybetalningar där även avdrag för intäktens förvärvande medges. Underlaget för skatten bör därför utgöras av bruttointäkten av royaltyn. Detta föreslogs även i promemorian.

I promemorian föreslogs att skattesatsen för källskatten borde vara 30 procent. Sedan promemorian skrevs har emellertid skattesatserna inom företagsbeskattningen generellt reducerats såväl i Sverige som internationellt. Vi har därför för vår del stannat för en skattesats om 20 procent på bruttoersättningen. Det är en nivå som ligger inom ramen för de skattesatser som gäller i andra industriländer. Samtidigt är den så pass hög att det blir mindre intressant att betala royaltyn via lågskatteländer som saknar skatteavtal med Sverige.

I detta sammanhang bör anmärkas att valet av metod för att ta ut skatt på royaltybetalningar inte alltid kommer att påverka mottagarens

skattebörda. Mottagarens hemviststat undanröjer normalt dubbelbeskattningen av en royalty antingen genom att undanta den från beskattning eller genom att avräkna den svenska inkomstskatt. Det är dock rimligt att utgå från att det kommer att finnas fall där mottagare i länder med låga interna skattesatser inte betalar så mycket skatt i hemlandet att hela den svenska källskatten kan räknas av.

Det är således sannolikt att en källskatt om 20 procent i en del fall kan komma att innebära en högre beskattning än vad som gäller i dag när beskattningen sker med 28 procent på nettointäkten. Även i detta sammanhang måste dock hänsyn tas till att skatten i de flesta skatteavtal är nedsatt till 0 eller utgår efter en reducerad skattesats. I de senare fallen medges ju, som nyss nämnts, i regel avräkning av den skatt som betalats i Sverige vid beskattningen i mottagarens hemviststat. Den av oss föreslagna nivån på skatten kommer således normalt sett inte att medföra någon ökad skattebörda för den absoluta huvuddelen (uppskattningsvis mer än 98 procent) av de utländska royaltymottagarna.

För en grupp royaltymottagare kan emellertid förslaget komma att innebära en reell höjning. Det gäller mottagare med hemvist i länder som inte ingått skatteavtal med Sverige och där skatteuttaget på royaltyinkomster från utlandet är mycket lågt. Ett viktigt skäl för att införa källskatt på royaltybetalningar är ju dock just att motverka otillbörlig vinstöverföring till lågskatteländer. En höjd skatt på royaltybetalningar till sådana länder får anses utgöra ett viktigt led i att motverka sådana otillbörliga förfaranden.

8.5.5 En samordnad reglering

Förslag: Den nya källskatten på royaltybetalningar till begränsat skattskyldiga benämns särskild royaltyskatt.

De materiella bestämmelserna om särskild royaltyskatt förs samman med de materiella bestämmelserna om särskild utdelningsskatt i en ny lag. Den nya lagen benämns lag om särskild inkomstskatt på utdelning och royalty för begränsat skattskyldiga.

Enligt direktiven bör reglerna om källskatt på royalty inarbetas i en moderniserad kupongskattelag. Även i promemorian föreslogs en sådan ordning. För att detta skall vara att föredra framför att reglera källskatten på royalty i en egen lag fordras emellertid att beskattningen och beskattningsförfarandet i stor utsträckning samordnas med vad som gäller för källskatten på utdelning.

Enligt vår uppfattning skulle en samordning av de båda källskatterna medföra en effektivare beskattning och samtidigt skapa förutsättningar för ett enkelt och smidigt fungerande system. Vi föreslår därför att de båda källskatterna regleras i en gemensam lag. Den nya lagen benämns lag om särskild inkomstskatt på utdelning och royalty för begränsat skattskyldiga. Benämningen anknyter till lagarna om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta.

Även skattebetalningsförfarandet bör så långt som möjligt vara gemensamt för de båda skatterna. Vi återkommer till den frågan i avsnitt 8.5.7.

På samma sätt som källskatten på utdelning benämns särskild utdelningsskatt bör källskatten på royalty benämnas särskild royaltyskatt.

8.5.6 Vilka royaltybetalningar skall beskattas?

Slopad beskattning av leasingavgifter

Förslag: Skattskyldigheten beträffande sådan royalty som betalas till personer som inte är bosatta eller hemmahörande i Sverige och som hänför sig till utnyttjande av materiella tillgångar slopas för mottagare som inte har ett fast driftställe här i landet.

Som framgått i det tidigare innefattar royaltydefinitionen i OECD:s modellavtal inte ersättning för nyttjande av materiella tillgångar. Leasingavgifter träffas i stället normalt av avtalets artikel 7 som avser inkomst av rörelse. Enligt den artikeln beskattas en leasegivare i källstaten endast om han har ett fast driftställe där.

Den tidigare återgivna bestämmelsen i punkt 1 av anvisningarna till 21 § KL innebär att den som tar emot ersättning för upplåtelse av materiella eller immateriella tillgångar normalt anses bedriva näringsverksamhet. Bestämmelsen fick sin nuvarande lydelse år 1982 (SFS 1981:1150, dåvarande 28 § KL). I sin tidigare lydelse omfattade den endast upplåtelse av immateriella tillgångar.

I promemorian anfördes att det var tveksamt om den ändring av lydelsen som skedde år 1982 varit avsedd att medföra någon utvidgning av skatteplikten för royalty och andra periodiskt utgående avgifter. Det konstaterades dock att den förändrade lydelsen inte lämnade utrymme för annan bedömning än att även leasingavgifter och hyror etc. omfattades av bestämmelsen. I promemorian föreslogs att bestämmelsen skulle

göras om så att den bringades i överensstämmelse med OECD:s modellavtal och således endast avse immateriella rättigheter.

Vi delar den i promemorian framförda uppfattningen.

Definition av royalty

Förslag: Royalty definieras i enlighet med de riktlinjer som ges i OECD:s modellavtal.

Som skattepliktig royalty skall således anses varje slags betalning som tas emot såsom ersättning för nyttjandet av eller för rätten att nyttja upphovsrätt till litterärt, konstnärligt eller vetenskapligt verk (häri inbegripet biograffilm), patent, varumärke, mönster eller modell, ritning, hemligt recept eller hemlig tillverkningsmetod eller för upplysning om erfarenhetsrön av industriell, kommersiell eller vetenskaplig natur.

I promemorian föreslogs att en definition av begreppet royalty skulle införas i kommunalskattelagen. Royalty definierades därvid på samma sätt som i OECD:s modellavtal.

Enligt vår uppfattning är det en rimlig inställning att frågan om vilka royaltybetalningar som skall träffas av den nya källskatten får avgöras med utgångspunkt i OECD:s modellavtal. På det sättet underlättas samordningen mellan den interna rätten och skatteavtalen. Samtidigt skapas förutsättningar för ett regelverk som lätt kan förstås och tillämpas av utländska royaltymottagare. Innan frågan om vilka ersättningar som skall träffas av källskatten avgörs bör emellertid kunna konstateras att det inte finns bestämmelser i den interna lagstiftningen på skatteområdet eller på andra områden som på ett eller annat sätt står i strid med modellavtalets royaltydefinition och därför skulle kunna ge upphov till svårigheter att tillämpa den nya lagen beträffande vissa ersättningar. Vi har här vår del inte funnit att så är fallet och föreslår därför, i likhet med vad som föreslogs i promemorian, att det i den nya lagen införs en definition av royalty som begränsas till att avse ersättning för de rättigheter som omnämns i artikel 12 i modellavtalet. Som tidigare nämnts är det ju också denna royaltydefinition som numera används i de svenska skatteavtalen.

Enligt artikel 12 i OECD:s modellavtal skall med royalty förstås varje slags betalning som tas emot såsom ersättning för nyttjandet av eller för rätten att nyttja upphovsrätt till litterärt, konstnärligt eller vetenskapligt verk (häri inbegripet biograffilm), patent, varumärke, mönster eller modell, ritning, hemligt recept eller hemlig tillverknings-

metod eller för upplysning om erfarenhetsrön av industriell, kommersiell eller vetenskaplig natur.

I detta sammanhang kan noteras att OECD:s royaltydefinition medför att varje slags betalning för nyttjande av de uppräknade immateriella tillgångarna träffas av källskatten, dvs. även engångsbetalningar. Detta är delvis en utvidgning i förhållande till vad som anses utgöra royalty enligt intern svensk rätt.

Till skillnad mot vad som föreslås i promemorian föreslår vi inte att en motsvarande royaltydefinition införs i kommunalskattelagen. Enligt vår uppfattning är det tveksamt om någon sådan definition behövs och vi har därför valt att låta punkten 1 av anvisningarna till 21 § KL kvarstå oförändrad. I det fortsatta lagstiftningsarbetet kan övervägas om denna bestämmelse helt kan slopas.

8.5.7 Ett samordnat förfarande

Förslag: Förfarandet vid innehållande och betalning av den särskilda royaltyskatten samordnas med det som gäller för den särskilda utdelningsskatten. Det huvudsakligen gemensamma förfarandet regleras i skattebetalningslagen.

Enligt vår uppfattning bör det skattebetalningssystem som vi tidigare föreslagit beträffande skatt på utdelning till begränsat skattskyldiga kunna tillämpas också på royaltybetalningar till sådana personer.

När det gäller förfarandet har vi beträffande utdelningsskatten redogjort för de regler som behövs för att skattebetalningssystemet skall fungera smidigt och samtidigt medge en god kontroll. En utgångspunkt för de överväganden som gjorts har varit att reglerna så långt som möjligt skall samordnas med det system som gäller för betalning av andra skatter och avgifter.

De överväganden vi tidigare gjort i fråga om den särskilda utdelningsskatten gäller i allt väsentligt även för royaltyskatten. En avgörande skillnad är dock att den särställning som central värdepappersförvarare och förvaltare har vid utdelning från avstämningsbolag saknar motsvarighet vid betalning av royalty. Det är således det som tidigare har anförts om de skyldigheter som åligger ett aktiebolag som inte är avstämningsbolag som i tillämpliga delar gäller även beträffande den som betalar ut royalty till ett utländskt subjekt, detta oavsett utbetalarens juridiska status.

I enstaka delar finns det dock anledning att inte helt samordna förfarandet beträffande de båda källskatterna. Här skall därför lämnas

en kort redogörelse för vad som föreslås gälla beträffande vissa delar av förfarandet vid beskattning av royaltybetalningar och i förekommande fall hur detta skiljer sig från vad som gäller för den särskilda utdelningsskatten.

Beslutande myndighet

När det gäller royaltybetalningar till personer som inte är bosatta eller hemmahörande i Sverige är det i dag normalt Skattemyndigheten i Stockholm som är behörig beslutsmyndighet. För att hanteringen av de av oss föreslagna källskatterna på royalty och utdelning skall bli effektiv fordras enligt vår mening att skatten hanteras av en och samma skattemyndighet.

Vi har i avsnitt 3.2.4 argumenterat för att den särskilda utdelningsskatten, i likhet med vad som i dag gäller för kupongskatten, skall hanteras av Särskilda skattekontoret i Ludvika. Vad som där anförts gör sig till stora delar gällande även beträffande den praktiska hanteringen av skatt på royaltybetalningar. De föreslagna källskatterna på royalty och utdelning är rent statliga inkomstskatter och någon kommunal taxering kommer således inte att ske. Det faller sig därför naturligt att även hanteringen av den särskilda royaltyskatten läggs på Särskilda skattekontoret i Ludvika/Skattemyndigheten i Gävle.

Skatteavdrag och betalningsansvar

För att betalningen av särskild royaltyskatt skall kunna ske effektivt får det anses vara ett krav att skatten dras av redan vid källan. Den som betalar ut royaltyn bör således vara skyldig att samtidigt göra avdrag för skatten.

Enligt skattebetalningslagen är den som skall göra ett skatteavdrag även ansvarig för att skatten dras med rätt belopp. I fortsättningen kommer således detta ansvar att ligga på den som betalar ut royalty. För det fall att skatteavdrag felaktigt inte har gjorts eller har gjorts med ett för lågt belopp är således utbetalaren ansvarig för den ytterligare skatt som skall betalas. Detta ansvar bör kombineras med en regressrätt mot den som egentligen är skattskyldig (jfr avsnitt 3.2.6).

Redovisning och betalning

När det gäller redovisning och betalning av skatteavdrag avseende särskild royaltyskatt saknas det skäl för en längre tidsfrist för redovisning

och betalning än vad som normalt gäller enligt skattebetalningslagen. Till skillnad mot vad som gäller för utdelning skall därför skatteavdrag från royaltybetalningar redovisas och betalas i den ordning som enligt skattebetalningslagen normalt gäller för avdragen skatt.

Direktnedsättning

I likhet med vad som gäller vid utbetalning av utdelning bör skatteavdraget få göras efter en lägre skattesats än 20 procent om så följer av skatteavtal som Sverige ingått med det land där royaltymottagaren har sitt hemvist. För att undvika betalningsansvar för felande skatt måste utbetalaren, om han underlåtit att göra skatteavdrag eller gjort avdrag efter en reducerad skattesats, stödja sig på ett hemvistintyg eller annan likvärdig utredning om skatterättsligt hemvist (jfr avsnitt 4.3).

Royalty som betalas i annat än svensk valuta

Royalty som betalas i annat än pengar i svensk valuta skall, liksom utdelning, värderas till marknadsvärdet vid den tidpunkt då den kunnat disponeras.

8.5.8 Uppgiftsskyldighet och kontroll

Förslag: Skyldigheten att lämna kontrolluppgifter om utbetald royalty till mottagare i utlandet slopas och ersätts av en skyldighet att lämna uppgift om särskild royaltyskatt till beskattningsmyndigheten. Sådan uppgift skall emellertid inte lämnas i de fall där något skatteavdrag för särskild royaltyskatt inte behöver göras till följd av att bestämmelserna i ett skatteavtal som Sverige ingått med en annan stat är tillämpliga på den royaltyberättigade.

I likhet med vad som gäller för utdelning saknas det enligt vår uppfattning anledning att upprätthålla en generell kontrolluppgiftsskyldighet beträffande royaltybetalningar till utländska mottagare. Vi föreslår därför att denna skyldighet slopas. I stället bör den som betalat ut royaltyn vara skyldig att lämna en uppgift om särskild royaltyskatt i samma ordning som gäller för lämnande av uppgift om särskild utdelningsskatt.

Den absoluta huvuddelen av royaltybetalningarna från Sverige går till mottagare i länder med vilka Sverige ingått skatteavtal som medför att ersättningen inte skall beskattas här. Vi anser att det finns skäl för att begränsa uppgiftslämnandet på ett sådant sätt att endast de som varit skyldiga att göra skatteavdrag för betalning av särskild royaltyskatt skall lämna uppgifter. En generell uppgiftsskyldighet skulle innebära omotiverat merarbete för såväl skattemyndigheten som uppgiftslämnarna.

Ett allt mer vanligt förekommande förhållande är att Riksskatteverket träffar avtal om informationsutbyte med sina motsvarigheter i andra länder. Genom det slojade uppgiftslämnandet föreligger det en risk att Riksskatteverket inte kan lämna information i den utsträckning man åtagit sig.

Riksskatteverket har emellertid, enligt den tidigare återgivna bestämmelsen i 3 kap. 63 § LSK, möjlighet att föreskriva att kontrolluppgifter skall lämnas till ledning för taxering utomlands. En förutsättning för att Riksskatteverket skall kunna föreskriva en sådan utvidgad kontrolluppgiftsskyldighet är att det även föreligger en skyldighet att lämna kontrolluppgifter om motsvarande ersättning lämnas till en mottagare i Sverige. Vi föreslår inte någon förändring av bestämmelserna om kontrolluppgiftsskyldighet beträffande sådan royalty som betalas till obegränsat skattskyldiga. Den begränsning i uppgiftsskyldigheten som vi föreslagit beträffande den särskilda royaltyskatten innebär således inte att Riksskatteverkets möjligheter att lämna information till sina motsvarigheter i andra länder minskar.

En helt annan sak är att dagens kontrolluppgiftsskyldighet inte träffar alla typer av royalty och att det därför inte alltid är möjligt för Riksskatteverket att med stöd av 3 kap. 63 § LSK föreskriva en skyldighet att lämna kontrolluppgifter om royalty till ledning för taxering utomlands. De hinder för informationsutbytet med andra länder som detta förhållande kan medföra kan dock inte inverka på vårt förslag om ett smidigt och effektivt uttag av källskatt på royalty.

Det kan för övrigt noteras att Skattekontrollutredningens förslag till ny lag om självdeklaration och kontrolluppgifter bl.a. innebär att kontrolluppgifter om royalty kommer att lämnas om royaltyn objektivt sett är att hänföra till inkomst av tjänst oavsett om mottagaren är obegränsat eller begränsat skattskyldig i Sverige (SOU 1998:12 s. 244). Kontrolluppgifter skall däremot inte lämnas om royaltyn är att hänföra till näringsverksamhet. Vidare föreslås att Riksskatteverket inte längre skall kunna föreskriva om en skyldighet att lämna kontrolluppgifter till ledning för taxering utomlands.

8.5.9 Särskild royaltyskatt på upphovsrätter

De förslag som nu har lämnats har utformats i enlighet med vad som föreslogs i promemorian. Vår ambition har varit att skapa ett skattebetalningssystem som gör att den tillkommande hantering som följer av att en ny källskatt införs inte blir onödigt betungande för utbetalarna eller skatteförvaltningen. Genom den långtgående samordningen med det skattebetalningssystem som föreslås gälla för den särskilda utdelningsskatten och genom att uppgiftslämnandet starkt begränsats finns förutsättningar för att systemet skall kunna fungera smidigt för alla inblandade. I vårt arbete har vi emellertid uppmärksammat att särskilda problem kan komma att uppstå beträffande sådan royalty som avser rätten att utnyttja vissa upphovsrätter.

Frågan om hur royalty avseende upphovsrätt skall beskattas berördes inte särskilt i promemorian. Inte heller fanns någon av de organisationer eller företag som på ett eller annat sätt skulle beröras av en källskatt på royalty avseende upphovsrätter bland de remissinstanser som erbjöds att yttra sig över promemorian. Efter det att promemorian publicerats inkom emellertid ett flertal yttranden från sådana organisationer och företag. En del av de tillämpningsproblem som uppmärksammades i dessa yttranden är enligt vår uppfattning av sådan art att de också bör nämnas i detta sammanhang.

Vad är upphovsrätt?

Vi har tidigare föreslagit att royalty skall definieras i enlighet med artikel 12 i OECD:s modellavtal. Detta överensstämmer med vad som föreslogs i promemorian. Enligt definitionen avses med royalty bl.a. ersättning för nyttjandet av eller för rätten att nyttja upphovsrätt till litterärt, konstnärligt eller vetenskapligt verk (häri inbegripet biograffilm).

Enligt 1 § första stycket lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk (upphovsrättslagen) har den som skapat ett litterärt eller konstnärligt verk upphovsrätt till verket oavsett om det är

1. skönlitterär eller beskrivande framställning i skrift eller tal,
2. datorprogram,
3. musikaliskt eller sceniskt verk,
4. filmverk,
5. fotografiskt verk eller annat alster av bildkonst,
6. alster av byggnadskonst eller brukskonst, eller

7. verk som kommit till uttryck på något annat sätt.

Enligt bestämmelsens andra stycke skall till litterära verk hänföras kartor samt även andra i teckning eller grafik eller i plastisk form utförda verk av beskrivande art.

Genom internationell upphovsrättsförordning (1994:193) och ett flertal internationella konventioner på upphovsrättsområdet utsträcks det skydd av upphovsrätt som ges svenska upphovsmän även till utländska upphovsmän.

Enligt intern rätt kan upphovsrätt således per definition endast avse litterärt eller konstnärligt verk. Det föreligger således här en skillnad i upphovsrättsbegreppet i förhållande till modellavtalets royaltydefinition. Denna skillnad är emellertid i första hand av språklig art.

I detta sammanhang skall inte närmare beröras vad som krävs för att något skall anses utgöra ett verk. Det är tillräckligt att säga att ett verk som omfattas av de interna bestämmelserna om upphovsrätt även får förutsättas omfattas av modellavtalets royaltydefinition.

Det skydd som en upphovsman har till sitt verk, dvs. upphovsrätten, omfattar såväl ekonomiska som ideella rättigheter.

Det är i första hand den ekonomiska rätten (förfoganderätten) som är intressant i detta sammanhang. Den består av rätten att bestämma om framställning av exemplar av verket och rätten att göra det tillgängligt för allmänheten, i ursprungligt eller ändrat skick, i översättning eller bearbetning, i annan litteratur- eller konststart eller i annan teknik (2 § upphovsrättslagen).

Ersättning för upphovsrätt

Skyddet för ett verk tillhör från början alltid den som har skapat verket. Den ekonomiska rätten, men inte den ideella, kan emellertid helt eller delvis överlåtas eller upplåtas. Det synes emellertid vara mindre vanligt att hela den ekonomiska rätten överlåts till någon annan. I regel upplåter i stället upphovsmannen en rätt till begränsad användning av verket. För litterära verk är det t.ex. vanligt med förlagsavtal som ger en förläggare en rätt och en skyldighet att mångfaldiga och ge ut verket.

För att tillvarata upphovsmännens intressen finns en rad fackliga och andra organisationer. Organisationernas rätt bygger på fullmakter från och avtal med upphovsmännen. Ett och samma verk kan ha flera upphovsmän och ett stort antal olika rättigheter kan vara knutna till verket. I detta sammanhang är det emellertid inte möjligt att redogöra för alla dessa typer av rättigheter.

Beroende på vilken sorts rättighet det är fråga om har det avtalsvägen skapats en mängd olika ersättningssystem som reglerar olika typer av

nyttjanden. Det finns t.ex. helt skilda strukturer för att reglera ersättning för nyttjande av litterära verk och musikaliska verk. Svårigheter att hantera en källskatt inom ramen för dessa strukturer gör sig framför allt gällande när det är fråga om ett mycket stort antal upphovsmän och ett likaledes stort antal nyttjare. Så är i första hand fallet beträffande hanteringen av ersättning för nyttjande av musikaliska verk.

Ersättning för nyttjande av musikaliska verk

För att ge en uppfattning om några av de svårigheter som en källskatt på royalty kan ge upphov till beträffande vissa upphovsrätter skall vi här lämna en kort redogörelse för delar av de ersättningssystem som reglerar ersättning för nyttjande av musikaliska verk. Redogörelsen bygger i första hand på uppgifter från den kanske mest kända av de organisationer som bevakar upphovsmännens rättigheter i detta hänseende, nämligen STIM.

STIM hanterar rätten att framföra musik offentligt (framförande-ersättning). Till ett musikaliskt verk är emellertid även en mängd andra ekonomiska rättigheter knutna. Även för dessa rättigheter har det skapats organisationer för att hantera ersättningar. Så hanterar t.ex. NCB inspelningsrätter (mekanisk ersättning och synkroniseringsersättning om inspelning görs av både ljud och bild), IFPI och SAMI s.k. närstående rättigheter som tillkommer fonogramframställare, artister och musiker (bl.a. fonogramersättning och artistersättning), Copyswede rätten att vidareända radio- och TV-utsändningar (kabel- och satellit-ersättning) och Bonus presskopia bl.a. rätten att inom undervisningsområdet kopiera noter m.m.

För att återknyta till STIM så utgör den organisationen en länk i en världsomspännande kedja av upphovsrättsorganisationer som bevakar både inhemsk och utländsk musik. I och med att en rättighetshavare ansluter sig till STIM upplåter han sin ensamrätt att ge tillstånd till bl.a. offentligt framförande, inspelning och mångfaldigande av ett musikaliskt verk till STIM. STIM förbinder sig å sin sida att se till bl.a. att den som spelar musik offentligt har tillstånd (licens) och betalar ersättning för framförandet. STIM licensierar all musik kollektivt till svenska musikanvändare och fördelar sedan så långt som möjligt individuellt den ersättning som betalas till såväl svenska som utländska rättighetshavare.

Den som vill använda musik t.ex. i sin restaurang eller butik, träffar således i regel ett licensavtal med STIM. För närvarande finns avtal med ca 35 000 sådana användare. Licensen avser inte något speciellt musikaliskt verk utan omfattar hela världsrepertoaren, dvs. alla de verk som STIM bevakar. Ersättningen för licensen varierar beroende på

omfattningen av användandet. För att det skall vara möjligt att fördela ersättningen på de olika upphovsmännen får användaren ge in en musikrapport som innehåller uppgifter om de framförda verken och i vilken omfattning de spelats. Vilka olika rättighetshavare som är knutna till ett verk identifieras sedan med hjälp av STIM:s databas. STIM har därvid fullständiga uppgifter om de svenska rättighetshavarna men när det gäller utländska verk kan STIM i dagens system i första hand endast identifiera en av upphovsmännen samt vilken utländsk upphovsrättsorganisation som denne är ansluten till. Ersättningen betalas därför till den utländska organisation som sedan i sin tur identifierar vilka rättighetshavare som är knutna till verket och betalar ut ersättningen till dem.

STIM betalar årligen ut ca 90 miljoner kronor till 46 000 mottagare i utlandet. I verkligheten är emellertid antalet rättighetshavare betydligt större. För ett verk kan det t.ex. vara fråga om kompositör, textförfattare, arrangör och översättare samt arvingar till de nämnda och musikförlag. STIM har dock enligt egen uppgift inte några möjligheter att i dagens system få uppgift om alla de olika rättighetshavare som är knutna till ett visst utländskt verk redan när utbetalningen sker. Sådana uppgifter kan erhållas först sedan den utländska upphovsrättsorganisationen identifierat de olika upphovsmän som är knutna till ett visst verk.

Till detta kommer att en upphovsman vanligen vänder sig till ett musikförlag för att få hjälp med att administrera och marknadsföra sitt verk. Han upplåter därvid i dessa delar sina ekonomiska rättigheter till musikförlaget. De internationella musikförlagen har byggt upp ett nätverk av lokal representation i olika länder. Därför representeras en stor del av den utländska musiken i Sverige av svenska musikförlag med stöd av s.k. subförlagsavtal. När det utländska verket framförs inkasseras således ersättningen av det svenska subförlaget som förmedlar ersättningen vidare till det utländska musikförlaget som i sin tur förmedlar ersättningen vidare till upphovsmännen. Det är vidare en vanlig ordning att olika upphovsmän till samma verk har skilda förläggare, s.k. split copyright.

För varje enskilt verk rör det sig i regel endast om mycket små ersättningar. Ersättningen för ett framförande av ett musikaliskt verk i Sveriges Radio uppgår t.ex. normalt till mindre än 100 kr.

Problem

Av det som sagts i det föregående framgår att det ersättningssystem som byggts upp för att hantera de ekonomiska rättigheter som är knutna till

ett musikaliskt verk är mycket komplext. Saken kompliceras ytterligare om perspektivet vidgas till att avse alla typer av upphovsrättsligt skyddade verk. På andra områden har nämligen helt andra strukturer byggts upp för att hantera ersättningsfrågorna. I detta sammanhang skall vi emellertid inte beröra detta närmare.

När det gäller upphovsrätter väcks därför flera frågor om hur en källskatt skall kunna hanteras inom ramen för dagens ersättningssystem.

För det första skall skatten träffa den som äger rätten till royalty, dvs. den som i skatteavtalen brukar benämnas "the beneficial owner". Vem som äger rätten till royalty får avgöras av allmänna upphovsrättsliga och skatterättsliga regler. Denna bedömning kan många gånger förväntas vara svår. Problemet utifrån vår uppbördstekniska utgångspunkt är emellertid snarare hur utbetalarna skall få uppgift om vilka dessa rättighetshavare är.

Det finns en risk för att den särskilda royaltyskatten snarast får karaktären av en schablonskatt. För att inte riskera att bli ansvarig för felaktiga skatteavdrag kommer kanske den svenske utbetalaren generellt innehålla skatt med 20 procent. Mot bakgrund av att det ofta rör sig om mycket små ersättningsbelopp är det vidare rimligt att anta att de utländska mottagarna normalt inte kommer att ansöka om återbetalning.

Ett annat problem är vem som skall anses som utbetalare av royalty. Även här skall vi hämta exempel från hanteringen av musikaliska verk.

Nyttjaren av musiken har ju som nyss nämnts endast betalat en licensavgift för att få framföra verk ur världsrepertoaren. Att de 35 000 musikanvändare som i dag har licens skulle innehålla skatt för varje gång de spelat ett verk faller på sin egen orimlighet. Det är inte heller möjligt att tänka sig att skatten skall innehållas då licensavgiften betalas. Vid denna tidpunkt vet användaren knappast vilka utländska verk ur världsrepertoaren som han kommer att använda. Inte heller har han några uppgifter om vilka olika rättighetshavare som är knutna till ett visst verk.

Exemplet med hanteringen av ersättning för nyttjande av musikaliska verk visar att det för vissa upphovsrätter kommer att bli mycket svårt att finna en ordning som gör det möjligt för nyttjarna att hantera uppbörden den särskilda royaltyskatten. Ett mer praktiskt alternativ skulle därför vara att ålägga en upphovsrättsorganisation skyldigheten att göra skatteavdrag.

En möjlig tolkning av begreppet utbetalare skulle i och för sig kunna vara att det är just den upphovsrättsorganisation som bevakar en viss upphovsrätt som i förhållande till upphovsmannen är att anse som nyttjare av rättigheten och därmed utbetalare av royaltyn. Frågan om en sådan organisation kan anses som nyttjare av en upphovsrätt kan emellertid vara svår att avgöra. För det fall att man önskar att någon

annan än nyttjaren skall ansvara för att skatteavdrag för särskild royaltyskatt sker bör det därför, enligt vår uppfattning, regleras särskilt i skattebetalningslagen. En sådan reglering är väl också möjlig när det gäller organisationer som agerar inom ett område där det finns ett väl utbyggt, enhetligt och världsomfattande ersättningssystem. Detsamma kan emellertid inte självklart sägas beträffande alla de olika organisationer som hanterar ersättningar för den mängd av olika rättigheter som vi talat om i det föregående. Enligt vår mening är det inte rimligt att lägga ett långtgående ansvar för att hantera skatteavdrag för särskild royaltyskatt på dessa organisationer. Vi har även svårt att se hur detta i praktiken skulle kunna regleras i lag.

Mot bakgrund av det anförda föreslår vi inte några regler som gör att någon annan än den som nyttjar ett verk och således betalar ut ersättning för detta skall vara skyldig att hantera innehållande, betalning och redovisning av den särskilda utdelningsskatten. Hur denna hantering i praktiken löses får i stället bli en fråga mellan nyttjarna och dem som har upphovsmännens uppdrag att inkassera ersättning för nyttjandet. I många fall framstår det därvid naturligtvis som en rimlig ordning att den aktuella upphovsrättsorganisationen avtalsvägen påtar sig ansvaret för skattehanteringen åt nyttjaren.

Andra länders källskatt på upphovsrättslig royalty

Enligt de uppgifter vi fått från officiellt håll i några av de undersökta länderna som tidigare nämnts medför systemen med källskatt på upphovsrättslig royalty inte några stora tillämpningssvårigheter. För att få en uppfattning av hur hanteringen går till i praktiken har vi varit i kontakt med företrädare för olika upphovsrättsorganisationer och företag som är verksamma på området och har från dem fått uppgift om att de utländska skattemyndigheterna i praktiken godtar att hanteringen löses på ett för alla inblandade praktiskt sätt. När det gäller vissa typer av ekonomiska rättigheter godtas utan närmare efterforskningar den som tar emot royaltyn som ägare av denna. Beträffande andra ekonomiska rättigheter saknas det helt system för att hantera uppbörd och uppgiftslämnande. Ersättningarna betalas helt enkelt ut med fullt skatteavdrag eller utan att något skatteavdrag görs över huvud taget.

Källskatt på royalty för upphovsrätter?

I det föregående har vi mycket kort och helt översiktligt redogjort för några av de svårigheter beträffande vissa upphovsrätter som kan följa på

förslaget om källskatt på royalty. Till skillnad mot de flesta andra ersättningar för immateriella rättigheter finns det när det gäller vissa upphovsrätter ett mycket stort antal utländska royaltymottagare, det kan antagligen vara fråga om upp mot 100 000 stycken. Vidare är de utbetalda ersättningarna som regel relativt små. För STIM:s 46 000 mottagare uppgår t.ex. det genomsnittliga ersättningsbeloppet till ca 1 900 kr. Detta belopp skall därtill ofta fördelas mellan flera upphovsmän. Beträffande många andra upphovsrätter är de utbetalda beloppen ännu lägre.

En källskatt på upphovsrättslig royalty kommer enligt vår uppfattning inte att medföra några större skatteintäkter. Av de royaltybetalningar som sker avseende litterära och musikaliska verk går, enligt de uppgifter vi fått från företrädare för olika upphovsrättsorganisationer, huvuddelen till mottagare i länder med vilka Sverige avtalat bort beskattningsrätten till royalty. Mot bakgrund härav kan det ifrågasättas om det är rimligt att beträffande dessa ersättningar införa ett källskattesystem som kommer att orsaka hanteringsproblem för såväl utbetalare som skattemyndigheten.

Något som talar mot ett undantag är dock att upphovsrättsrättslig royalty även kan avse datorprogram. Enligt vår uppfattning är sådan ersättning i allt väsentligt att jämställa med industriell royalty och den bör därför beskattas som sådan.

Vi har som framgår av vad som nyss sagts övervägt att från den nya royaltydefinitionen undanta vissa upphovsrätter. Mot bakgrund av att vårt uppdrag när det gäller källskatten på royalty i första hand är av lagteknisk natur har vi emellertid valt att låta promemorians förslag till royaltydefinition kvarstå oförändrat.

9 Konsekvenser m.m.

9.1 Särskild utdelningsskatt

De förslag som presenterats i det tidigare innebär framför allt en modernisering och förenkling av det ålderdomliga system som i dag gäller för hanteringen av kupongskatten. Det nya förfarandet regleras i skattebetalningslagen och är till stora delar samordnat med det som gäller för övrig inkomstbeskattning. När det gäller uppgiftslämnandet är det till en del fråga om en kodifiering av den praktiska hantering som under åren arbetats fram i samarbete mellan särskilda skattekontoret i Ludvika och företrädare för fondhandlarna men även här har en del förenklingar skett.

9.1.1 Konsekvenser för skatteförvaltningen

Skattebetalningsförfarandet för den särskilda utdelningsskatten samordnas med det som gäller för utdelning till svenskar. I den nya ordningen skall redovisning och betalning av skatten ske inom ramen för skattekontosystemet. Denna förändring medför konsekvenser för i första hand Särskilda skattekontoret i Ludvika.

Särskilda skattekontorets hantering av kupongskatten är i dag till stor del manuell. En mycket stor mängd blanketter hanteras och en begränsad registrering av uppgifter sker i ett otidsenligt datasystem. Sedan länge har en modernisering och datorisering av hanteringen planerats. Skattekontoret har även gjort förstudier på hur ett nytt administrativt system bör utformas. Någon modernisering har emellertid inte kommit till stånd på grund av att man velat avvakta våra förslag.

Våra förslag är sådana att Riksskatteverket och Särskilda skattekontoret ges stor frihet att själva utforma de administrativa system som behövs för att hantera den särskilda utdelningsskatten på ett sätt som de anser lämpligt. Särskilda skattekontoret har för sin del översiktligt

uppskattat att det kommer att kosta tre till fyra miljoner kr att bygga ett datasystem som kan hantera den av oss föreslagna ordningen.

Det system som särskilda skattekontoret bygger skall i sin tur länkas till skattekontosystemet. Det centrala datasystem som hanterar skattekontona kommer således att behöva anpassas för att utbyte av uppgifter skall kunna ske med särskilda skattekontorets system. En sådan anpassning kommer att medföra en del utvecklingskostnader även för Riksskatteverket.

Den nya datoriserade ordningen kommer att, jämfört med dagens kuponskattesystem, medföra en minskad arbetsbelastning för den personal som arbetar med att sortera, registrera och arkivera det omfattande flöde av uppgifter som i dag lämnas på pappersblanketter. Våra förslag innebär även att flödet av uppgifter minskar. Särskilda skattekontoret kommer således att slippa hanteringen av särskilda uppgifter enligt 3 kap. 28 § LSK. Vi har vidare begränsat uppgiftslämnandet när utdelningen betalas ut till ett utländskt institut för den utdelningsberättigades räkning.

Genom att färre uppgifter lämnas och genom att de uppgifter som kommer in kan hanteras på ett effektivare sätt frigörs resurser för kontroll av att skatten redovisats korrekt.

Sammantaget finner vi att våra förslag beträffande den särskilda utdelningsskatten inte kommer att innebära några beaktansvärda ökade kostnader för skatteförvaltningen. På sikt bör snarare dessa kostnader kunna minska.

9.1.2 Konsekvenser för de skattskyldiga och för dem som är skyldiga att innehålla den särskilda utdelningsskatten

För de skattskyldiga, dvs. för de utdelningsberättigade innebär våra förslag inte mer än marginella förändringar. I förhållande till i dag innebär det visserligen en skärpning att även de som är berättigade till utdelning från avstämningsbolag skall uppvisa ett hemvistintyg för att få ett reducerat skatteavdrag i enlighet med bestämmelser i skatteavtal. Detta merarbete får dock betraktas som begränsat.

För dem som är skyldiga att innehålla skatten innebär samordningen med skattekontosystemet förenklingar. De kommer rimligen att göra administrativa vinster genom att redovisningen och betalningen av den särskilda utdelningsskatten samordnas med redovisningen och betalningen av övriga skatter och avgifter.

För utbetalarna av utdelning från avstämningsbolag föreslår vi ett minskat uppgiftslämnande när utdelningen betalas ut till ett utländskt

institut för den utdelningsberättigades räkning. Uppgifterna kommer vidare att kunna lämnas via datamedia. Sammantaget får detta anses innebära minskade hanteringskostnader för centrala värdepappersförvarare och förvaltare.

Beträffande aktiebolag som inte är avstämningsbolag medför den slopade hanteringen av särskilda uppgifter enligt 3 kap. 28 § LSK förenklingar och minskade kostnader. För svenska mottagare av utdelning skall i stället lämnas kontrolluppgift. Utbetalarnas hantering kan i detta hänseende samordnas med skyldigheten att lämna kontrolluppgifter i övrigt. Även den nya skyldigheten att lämna uppgifter om särskild utdelningsskatt får anses vara mer lätthanterlig än systemet med särskild uppgift.

Vi finner således sammantaget att våra förslag beträffande den särskilda utdelningsskatten inte kommer att medföra några ökade kostnader vare sig för de skattskyldiga eller för dem som är skyldiga att innehålla, redovisa och betala in den innehållna skatten.

9.1.3 Statsfinansiella konsekvenser

I det föregående har vi uppskattat att våra förslag inte medför några ökade kostnader för skatteförvaltningen.

Den något förkortade tiden för redovisning och betalning av den särskilda utdelningsskatten medför en positiv ränteeffekt för det allmänna. Utbetalarna har i dag fyra månader på sig för denna redovisning. I vårt förslag kommer denna tid i stället att vara beroende av när i månaden utdelningen sker och vilken dag i månaden som utbetalaren är skyldig att lämna skattedeklaration och betala in den innehållna skatten. Som kortast kommer denna tid att vara knappt 2,5 månader och som längst nästan 4 månader. För det allmänna kan de uteblivna räntetäkterna på innehållna skatteavdrag beräknas uppgå till ca 7 miljoner för varje månad som utbetalarna har på sig för redovisning och betalning. Detta skall vägas mot att en tidigarelagd redovisning innebär ett ökat antal återbetalningsansökningar från de skattskyldiga beträffande vilka skatteavdrag gjorts med ett för högt belopp. Sammantaget får vårt förslag i denna del ändå antas medföra en marginell inkomstförstärkning för det allmänna.

Förslaget att inordna den särskilda utdelningsskatten i skattekontosystemet innebär att utbetalarna har rätt till ränta i de fall de gjort skatteavdrag som skall återbetalas. De blir emellertid även skyldiga att betala ränta i de fall skatteavdrag gjorts med för lågt belopp. Sammantaget innebär detta förslag därför enligt vår bedömning varken en kostnad eller en inkomstförstärkning för det allmänna.

9.2 Särskild royaltyskatt

Införandet av en källskatt på royalty för att beskatta sådana ersättningar kommer att medföra stora förändringar i förhållande till dagens system. Det nuvarande systemet är behäftat med stora brister och saknar egentliga möjligheter till kontroll. De skatteanspråk Sverige har beträffande sådan royalty som betalas till mottagare i utlandet görs i dag inte gällande i mer än marginell omfattning.

9.2.1 Konsekvenser för skatteförvaltningen

Vi föreslår att den särskilda royaltyskatten skall hanteras i samma system som den särskilda utdelningsskatten. De datautvecklingskostnader som kan aktualiseras får i allt väsentligt anses inrymmas i de förut nämnda kostnaderna för det nya systemet för särskild utdelningsskatt.

I förhållande till hur dagens system är tänkt att fungera innebär vårt förslag förenklingar för skattemyndigheten. De utländska mottagarna av royalty skall i dag lämna självdeklaration. Systemet med en källskatt medför bl.a. att skatteförvaltningen slipper registrering och övrig hantering av sådana deklarationer.

Hantering beträffande redovisning och betalning av skatten sköts i fortsättningen av Särskilda skattekontoret i Ludvika och sker inom ramen för skattekontosystemet. Det blir i och för sig fråga om en tillkommande hantering för särskilda skattekontoret. Den långtgående samordningen med den särskilda utdelningsskatten bör dock jämfört med dagens ordning kunna medföra samordningsvinster. En ytterligare fördel ur samordningssynpunkt är att särskilda skattekontoret i dag även hanterar den särskilda inkomstskatten för utomlands bosatta artister m.fl.

I dag skall kontrolluppgift lämnas beträffande royaltybetalningar till utlandet som avser immateriella rättigheter, dock inte upphovsrätter. Vi föreslår ett starkt begränsat uppgiftslämnande på så sätt att någon uppgift om särskild royaltyskatt inte skall lämnas i de fall något skatteavdrag inte gjorts till följd av bestämmelser i skatteavtal. För skatteförvaltningens del blir det således fråga om en begränsad hantering av uppgifter.

Sammantaget finner vi att våra förslag i denna del inte kommer att medföra några ökade kostnader för skatteförvaltningen.

9.2.2 Konsekvenser för de skattskyldiga och för dem som är skyldiga att innehålla den särskilda royaltyskatten

För de skattskyldiga innebär vårt förslag stora förenklingar i förhållande till dagens system. De utländska royaltymottagarna kommer ju i fortsättningen inte att vara skyldiga att lämna självdeklaration. Till detta skall läggas att ersättning som betalas för utnyttjande av materiella rättigheter inte längre kommer att vara skattepliktig i Sverige.

Den royaltyberättigade får emellertid vidkännas ett begränsat merarbete i och med att han för att skatteavdrag skall kunna underlåtas eller ske efter en reducerad skattesats skall förete utredning (hemvistintyg) som visar att han endast är begränsat skattskyldig i Sverige.

För dem som betalar royalty till utländska subjekt innebär ansvaret för att innehålla, redovisa och betala in den innehållna skatten en tillkommande hantering. Mot bakgrund av att redovisning och betalning av skatten skall ske inom ramen för skattekontosystemet och således kommer att kunna samordnas med utbetalarens övriga skattebetalningar får detta merarbete ändå anses vara begränsat.

Utbetalarna slipper å andra sidan dagens kontrolluppgiftsskyldighet. Den begränsade uppgiftsskyldighet som vi föreslår är väsentligt mindre omfattande än vad som gäller i dag.

Enligt de siffror vi tagit del av skall något skatteavdrag för särskild royaltyskatt inte ske beträffande mer än 93 procent av de royaltybetalningar som sker till utländska subjekt. Dessa betalningar går till mottagare i länder med vilka Sverige avtalat bort den interna beskattningsrätten. Enligt vårt förslag skall det i dessa fall inte heller lämnas någon uppgift om särskild royaltyskatt. För de allra flesta utbetalarna innebär således vårt förslag om särskild royaltyskatt inte någon tillkommande hantering. Det tillkommande arbetet för utbetalaren utgörs i dessa fall endast av att begära att mottagaren lämnar sådana uppgifter att utbetalning kan ske utan att skatteavdrag görs. Denna uppgift kan inte anses särskilt betungande.

9.2.3 Statsfinansiella konsekvenser

Vi har i det föregående anfört att vårt förslag inte kommer att medföra några ökade kostnader för skatteförvaltningen.

Beträffande de eventuella tillkommande skatteintäkterna kan följande sägas.

Det är inte möjligt att säga något om hur stora skatteintäkter dagens system för beskattning av utländska royaltymottagare skulle kunna

inbringa om det fungerade. Det är fråga om en nettobeskattning och den handfull självdeklarationer som kommer in i dag ger inte någon ledning för bedömningen av vilka kostnader som i allmänhet är förenade med upplåtelse av immateriella rättigheter. Vi vet dock att skatteintäkterna i praktiken endast uppgår till någon miljon kronor.

Som nämnts i avsnitt 8.4 har vi endast tillgång till inofficella siffror beträffande omfattningen av royaltybetalningar till utlandet. Av dessa framgår dock att ca 330 miljoner kronor betalas till mottagare i sådana länder med vilka Sverige avtalat om en begränsad rätt för källstaten att beskatta royaltyn. Den reducerade skattesatsen uppgår då normalt till 10 procent. Beträffande dessa utbetalningar skulle således den särskilda royaltyskatten ge skatteintäkter om drygt 30 miljoner kronor.

Med några länder saknar vi skatteavtal. Till mottagare i sådana länder betalas royalty med ca 50 miljoner kronor. Vid en skattesats om 20 procent skulle således den särskilda royaltyskatten beträffande dessa utbetalningar ge skatteintäkter om ca 10 miljoner kronor.

Under förutsättning att royaltybetalningar sker på samma sätt som i dag innebär den särskilda royaltyskatten ökade skatteintäkter med sammanlagt ca 40 miljoner kronor. Mot bakgrund av de möjligheter som de större företagen har att styra sina betalningsströmmar och förlägga royaltyn till ett för ändamålet lämpligt land är det emellertid rimligt att utgå från att de eventuella skatteintäkterna från källskatten kommer att bli avsevärt lägre än så. Sammantaget finner vi ändå att vårt förslag om särskild royaltyskatt kommer att medföra en liten inkomstförstärkning för det allmänna.

9.3 Övriga konsekvenser

9.3.1 Företagens uppgiftslämnande

Enligt våra direktiv skall vi bl.a. beakta vad som sägs i tilläggsdirektiven till vissa kommittéer och särskilda utredare om företagens uppgiftslämnande (dir. 1994:73). Dessa direktiv har beaktats i föregående avsnitt. Som framgår där innebär våra förslag ett minskat uppgiftslämnande för företagen. Enligt vår uppfattning föreligger det inte förutsättningar för att ytterligare begränsa uppgiftslämnandet särskilt beträffande de små och medelstora företagen. Det uppgiftslämnande vi föreslagit är således nödvändigt för att säkerställa en rimlig kontroll.

9.3.2 De generella direktiven

Regeringen har i dir. 1996:49 uppdragit åt samtliga utredare att redovisa hur deras förslag, direkt och indirekt, kan förväntas påverka brottsligheten och det brottsförebyggande arbetet. Regeringen har vidare gett direktiv till samtliga kommittéer och särskilda utredare att beskriva lämnade förslags jämställdhetspolitiska och regionalpolitiska konsekvenser (dir. 1994:124 respektive dir. 1992:50). Enligt vår uppfattning medför våra förslag inte några särskilda konsekvenser i dessa avseenden.

9.3.3 Gemenskapsrätten

Enligt vår bedömning är samtliga våra förslag förenliga med gemenskapsrätten inom EU.

9.4 Ikraftträdande

Våra förslag kommer som anförts i det föregående att innebära administrativa vinster för skatteförvaltningen. Förslagen kommer dock samtidigt att kräva en insats från Riksskatteverket och Särskilda skattekontoret i Ludvika för att utveckla ett modernt datasystem och ändamålsenliga administrativa rutiner för hantering av skatterna samt ta fram erforderliga blanketter.

Med hänsyn till det förberedelsearbete som krävs inom skatteförvaltningen bör våra förslag tillämpas först från och med år 2001.

Även de som är skyldiga att innehålla, redovisa och betala in den innehållna skatten kommer att behöva anpassa sina rutiner till den föreslagna ordningen. För att ge dem och de skattskyldiga rimlig tid att anpassa sig till den nya ordningen bör förslagen träda i kraft redan vid halvårsskiftet år 2000.

10 Författningskommentar

10.1 Förslaget till lag om särskild inkomstskatt på utdelning och royalty för begränsat skattskyldiga

Den nya lagen har utformats på ett sätt som liknar lagarna om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta och utomlands bosatta artister.

Lagen reglerar i princip två olika skatter, nämligen den särskilda utdelningsskatten och den särskilda royaltyskatten. Beträffande utdelning är någon ändring av tillämpningsområdet för den nya lagen i förhållande till vad som gällde för kupongskattelagen inte avsedd. Särskild utdelningsskatt skall således betalas av begränsat skattskyldiga för utdelning på aktie i svenskt aktiebolag eller andel i svensk värdepappersfond. Samma krets av personer är även skyldiga att betala särskild royaltyskatt på royaltybetalningar från Sverige.

Tillämpningsområde

1 §

Av denna paragraf framgår att den särskilda utdelningsskatten och den särskilda royaltyskatten är en statlig skatt. En anmärkning om att skatten är en form av statlig inkomstskatt finns även i 3 kap. 21 § och 6 kap. 15 § IL (lydelse enligt lagrådsremiss).

2 §

I paragrafens första stycke anges, på samma sätt som i 2 § SINK, att beteckningarna i lagen har samma innebörd som i skattebetalningslagen och inkomstskattelagen om inte annat anges eller framgår av sammanhanget. T.ex. så avses med begränsat skattskyldiga sådana personer som

är begränsat skattskyldiga enligt 3 kap. 17 § och 6 kap. 7 § IL (lydelse enligt lagrådsremiss).

I paragrafens andra stycke anges att i de fall en term eller ett uttryck har olika betydelse i skattebetalningslagen och inkomstskattelagen skall det som sägs i skattebetalningslagen gälla. Så är t.ex. handelsbolag att anse som juridiska personer i skattebetalningslagens mening men inte enligt inkomstskattelagen.

3 §

Enligt 2 § andra stycket KupL likställs vissa andra utbetalningar från aktiebolag till dess ägare med utdelning. Det är utbetalning vid nedsättning av aktiekapitalet eller reservfonden eller vid bolagets likvidation samt utbetalning av fusionsvederlag. Frågan om hur dessa utbetalningar bör beskattas skall behandlas inom Finansdepartementet och vi har därför inte lämnat några förslag i denna del. Bestämmelserna har tills vidare överförts oförändrade till punkt 1 och 2 i paragrafen.

I punkt 3 anges att även utgivande av inköpsrätter med erbjudande från svenskt aktiebolag till dess aktieägare att till underpris förvärva delägarrätter i annat aktiebolag än det erbjudande bolaget är att likställa med utdelning. Inköpsrätter anses vid inkomsttaxeringen enligt praxis utgöra utdelning först vid den tidpunkt då de utnyttjas för förvärv av det underliggande instrumentet eller avyttras. Detta förhållande har medfört problem vid uppburden av kupongskatt. Vi har i avsnitt 5.4.2 redogjort för vår inställning att inköpsrätter i stället borde betraktas som utdelning redan vid den tidpunkt då de kunnat utnyttjas eller avyttras och föreslagit att en sådan ordning i vart fall bör gälla beträffande den särskilda utdelningsskatten.

4 §

I bestämmelsen definieras begreppet royalty (se avsnitt 8.5.6). Det är här fråga om samma definition som används i OECD:s modellavtal och således i de flesta moderna skatteavtal som Sverige ingått med andra länder. Genom valet av denna definition underlättas samordningen mellan de interna bestämmelserna och skatteavtalen. Avsikten är således att definitionen skall tolkas på samma sätt vid tillämpningen av såväl lagen som skatteavtalen.

Skattskyldighet

Bestämmelserna om skattskyldighet motsvarar dem i 4 § KupL.

5 §

I kupongskattelagen används beteckningen utdelningsberättigad, vilken definieras som ”den som är berättigad att lyfta utdelning för egen del vid utdelningstillfället”. I den nya lagen talas i stället om ”den som äger rätten till utdelning (utdelningsberättigad)”. Någon ändring av vem som i princip är att anse som skattskyldig är emellertid inte avsedd. Ändringen anknyter till det i skatteavtalen använda begreppet ”the beneficial owner”. Vem som i varje särskilt fall är att anse som den som har rätt till utdelningen får avgöras av allmänna civilrättsliga och skatterättsliga regler. Vid utdelning i avstämningsbolag är det naturligtvis normalt den som är införd som ägare i aktieboken som har rätt till utdelningen.

I paragrafens andra stycke finns en skatteflyktsregel av samma typ som i 4 § tredje stycket KupL. Avsikten med regeln är att inte bara den utdelningsberättigade skall vara skyldig att betala särskild utdelningsskatt i de fall han genom vissa konstruerade transaktioner har försökt att undvika skatten. Även den som medverkat till förfarandet genom uppträda som om han vore rätt ägare till utdelning kommer att bli skyldig att betala särskild utdelningsskatt. Det är således fråga om ett dubbelt skatteuttag på samma utdelning. Denna dubbla beskattning är avsedd att motverka s.k. kupongaffärer. För tillämpningen av skatteflyktsregeln kan följande exempel lämnas.

Exempel 1:

Den i hemlandet skattebefriade amerikanska stiftelsen A överlåter strax före utdelningstillfället sina aktier i ett svenskt avstämningsbolag till den likaledes i hemlandet skattebefriade brittiska stiftelsen B. Direkt efter utdelningstillfället köper A tillbaka sina aktier från B till en lägre kurs. Kursskillnaden motsvarar i stort sett utdelningen minskad med 10 procent.

Till följd av bestämmelser i skatteavtal skulle A ha betalat särskild utdelningsskatt med 15 procent av utdelningen. B betalar endast 5 procent. Genom att A köpt tillbaka aktierna till en lägre kurs har A och B delat på den skattevinster som uppkommit genom att kupongskatt endast tagits ut efter en skattesats om 5 procent.

Exempel 2:

Den i hemlandet skattebefriade amerikanska stiftelsen A överlåter strax före utdelningstillfället sina aktier i ett svenskt avstämningsbolag till den svenska fondkommissionären C. Direkt efter utdelningstillfället köper A tillbaka sina aktier från C till en lägre kurs. Kursskillnaden motsvarar i stort sett utdelningen minskad med 10 procent.

Till följd av bestämmelser i skatteavtal skulle A ha betalat särskild utdelningsskatt med 15 procent av utdelningen. För den svenska fondkommis-

sionären C beskattas utdelningen i dennes näringsverksamhet. Den kan därvid kvittas mot bl.a. den förlust som uppstår vid återförsäljningen av A:s aktier.

I de båda exemplen kan i stort sett bortses från övriga skatteeffekter. Det intressanta är att A genom transaktionerna vunnit befrielse från särskild utdelningsskatt.

Om transaktioner skett på marknadsmässiga villkor i den meningen att de varit förenade med en affärsmässig risk är det emellertid inte möjligt att hävda att denna befrielse från utdelningsskatten är obehörig. För att rekvisitet obehörigen skall kunna tillämpas fordras någonting mer än att en skattevinst uppkommit.

Enligt vår uppfattning är det fråga om ett obehörigt förfarande t.ex. om försäljningen och återköpet av aktierna skett till kurser som avtalats på förhand. Det är då inte fråga om en i skatterättslig mening verklig överlåtelse även om den uppfyller de formella kriterierna för en överlåtelse. Det är även möjligt att tänka sig andra liknande konstruktioner där den formella men inte verkliga äganderätten överförs till någon annan än den som egentligen äger rätten till utdelningen.

Förutsatt att det i de båda exemplen handlar om sådana på förhand avtalade kurser som nu nämnts skulle således A i de båda exemplen vara att anse som utdelningsberättigad. Om förhållandet att B respektive C agerat som bulvaner för A uppmärksammas innebär det följande skattekonsekvenser för de inblandade.

A är i båda exemplen utdelningsberättigad och således skyldig att betala särskild utdelningsskatt. Enligt skatteavtal utgår denna med 15 procent.

B är visserligen inte utdelningsberättigad. Skatteflyktsregeln är emellertid tillämplig och även B är därför skyldig att betala särskild utdelningsskatt. Eftersom B inte är "the beneficial owner" av utdelningen får den normalt enligt skatteavtal inte tillgodogöra sig den lägre skattesats som följer av avtalet. Stiftelsen B är således skyldig att betala särskild utdelningsskatt efter en skattesats om 30 procent.

C är inte heller utdelningsberättigad. Även beträffande C är emellertid skatteflyktsregeln tillämplig trots att C har sitt skatterättsliga hemvist i Sverige. Något skatteavtal är över huvud taget inte tillämpligt på C. Fondkommissionären C skall således betala särskild utdelningsskatt efter en skattesats om 30 procent.

Skatteflyktsregeln har behandlats i avsnitt 6.4.4.

6 §

På motsvarande sätt som i 5 § är det den som äger rätten till royalty (royaltyberättigad) som är skyldig att betala den särskilda royalty-skatten.

7-8 §§

Paragraferna motsvarar bestämmelserna i 4 § andra och femte stycket KupL om vissa undantag i skyldigheten att betalas kupongskatt. Ändringarna är såvitt avser den särskilda utdelningsskatten endast av redaktionell natur. Paragraferna har dock kompletterats på så sätt att motsvarande undantag kommer att gälla även beträffande den särskilda royaltyskatten.

Underlag för skatten**9 §**

Liksom tidigare enligt kupongskattelagen utgörs underlaget för särskild utdelningsskatt av utdelning på svensk aktie eller andel i svensk värdepappersfond. I paragrafen anges uttryckligen att även utdelning i annat än pengar i svensk valuta är skattepliktig (jfr avsnitt 5.4).

Av paragrafens andra stycke framgår att särskild utdelningsskatt inte skall betalas för sådan utdelning som är skattefri under de förutsättningar som anges i 3 § 7 a mom. SIL (Lex ASEA). I lagrådsremissen med förslag om inkomstskattelag finns dessa bestämmelser i 42 kap. 16 §. Lex ASEA beskrivs i avsnitt 2.4.2.

10 §

I paragrafen ges en bestämmelse beträffande den särskilda royalty-skatten som motsvarar den i 9 § första stycket.

11 §

Sådan utdelning och royalty som betalas ut i annat än svenska kronor skall värderas till marknadsvärdet. Det ankommer på Regeringen eller den myndighet som Regeringen bestämmer att meddela närmare föreskrifter om hur sakutdelning skall värderas. Frågor om värderingen har

behandlats i avsnitt 5.4.4.

Motsvarande gäller för den särskilda royaltyskatten.

Skatteberäkning

12 -13 §§

12 § motsvarar 5 § KupL. I andra meningen har emellertid förtydligats att skatten skall beräknas efter en lägre skattesats än 30 om så följer av bestämmelser i avtal för undvikande av dubbelbeskattning.

I 13 § ges motsvarande bestämmelser för den särskilda royaltyskatten. Skattesatsen är här 20 procent.

Förfarandet

14 §

Av paragrafen framgår att förfarandet regleras i skattebetalningslagen.

10.2 Förslaget till lag om ändring i lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter

3 kap. 27, 28 och 30 §§

Ändringarna föruleds av att kontrolluppgift om utdelning och innehav fortsättningsvis skall lämnas även av den som betalar ut utdelning från annat aktiebolag än avstämmningsbolag. Den tidigare gällande skyldigheten för mottagare av utdelning att lämna särskild uppgift enligt 3 kap 28 § och för utbetalaren att vidarebefordra denna uppgift till skattemyndigheten har slopats.

Kontrolluppgiftsskyldigheten har behandlats i avsnitt 3.2.8. Såvitt gäller utdelning till begränsat skattskyldiga tillämpas i fortsättningen bestämmelserna om utdelningsuppgift i 10 kap. 36 a–d §§ SBL.

10.3 Förslaget till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483)

1 kap. 1 §

Genom den nya åttonde punkten i paragrafens första stycke görs skattebetalningslagens bestämmelser om bestämmande, debitering, redovisning och betalning tillämpliga även på den särskilda utdelningsskatten och den särskilda royaltyskatten.

1 kap. 4 §

Den nya andra punkten i paragrafens första stycke innebär att det som sägs i skattebetalningslagen om skatt och skattskyldig även skall gälla belopp som skall dras från utdelning för betalning av särskild utdelningsskatt eller från royalty för betalning av särskild royaltyskatt samt den som är skyldig att göra sådant avdrag.

I skattebetalningslagen används begreppet skattskyldig i en vidare betydelse än som faller sig naturligt. I lagen kallas således även den som är skyldig att innehålla och betala in särskilda utdelningsskatten och särskild royaltyskatt för skattskyldig. Den i skattebetalningslagen använda beteckningen avdragen skatt avser i förekommande fall den särskilda utdelningsskatten och den särskilda royaltyskatten.

2 kap. 4 a §

Paragrafen är ny. Den innehåller en särskild behörighetsregel beträffande beslut som rör särskild utdelningsskatt eller särskild royaltyskatt. Sådan beslut skall, liksom fallet är i dag beträffande kupongskatten, fattas av Skattemyndigheten i Gävle. Frågan om vilken myndighet som bör hantera de båda källskatterna har behandlats i avsnitt 3.2.4 och 8.5.7.

3 kap. 5 §

Enligt denna paragraf skall skattemyndigheten upprätta ett skattekonto för varje person som är skattskyldig enligt skattebetalningslagen. I paragrafens första stycke har en ny mening lagts till.

Såvitt gäller de utdelningsberättigade som är skattskyldiga till särskild utdelningsskatt kommer det ofta inte vara möjligt att upprätta något skattekonto. Av de utdelningsuppgifter som utbetalarna av utdelning är skyldiga att lämna kommer det nämligen i många fall inte att framgå vem som egentligen har rätt till utdelning. Även i de fall där skattemyndigheten känner till de utdelningsberättigade uppkommer svårigheter med att inordna dessa i skattekontosystemet eftersom de normalt får antas sakna svenskt personnummer eller organisationsnummer. Det skulle därför antagligen vara nödvändigt att skapa ett särskilt system för registrering av dessa begränsat skattskyldiga för att undvika att flera skattekonton i onödan öppnas för samma person.

Normalt kommer det inte att fattas några beslut om särskild utdelningsskatt avseende viss utdelningsberättigad. Med det långtgående ansvar för betalning av skatten som åläggs utbetalarna av utdelning kan det därför inte heller anses nödvändigt att skattekonton upprättas för dem som har rätt till utdelningen.

Delvis annorlunda förhåller det sig i de fall där den utdelningsberättigade påförs särskild utdelningsskatt i efterhand eller där återbetalning av för mycket inbetald skatt aktualiseras. I dessa fall är den utdelningsberättigade alltid känd och ett särskilt beskattningsbeslut enligt 11 kap. 1 § andra stycket skall fattas. För att upprätthålla skattebetalningslagens systematik får det därför anses lämpligt att i dessa fall upprätta ett skattekonto avseende den utdelningsberättigade. Regleringen i skattebetalningslagen av hur ett skattekonto skall vara utformat är emellertid mycket öppen. Det föreligger således stor frihet för skattemyndigheten att närmare bestämma om hur ett sådant skattekonto som nu nämnts lämpligen skall vara utformat.

Vad som nu sagts gäller i tillämpliga delar även beträffande den som är royaltysterättigad och således skyldig att betala särskild royaltyskatt.

5 kap. 1 §

Enligt denna paragraf är den som betalar ut exempelvis en utdelning skyldig att göra skatteavdrag vid varje utbetalningstillfälle. Skyldigheten att göra skatteavdrag gäller även den som betalar ut royaltyskatt.

I avsnitt 3.2.5 har vi behandlat frågan om vem som är att anse som utbetalare av utdelning. För att förtydliga att den ordning som i praktiken tillämpas i dag, dvs. att centrala värdepappersförvarare eller svenska förvaltare, är att anse som utbetalare av utdelning från avstämningsbolag, har ett nytt andra stycke lagts till.

Frågan om vem som skall anses vara utbetalare av utdelning på andel i värdepappersfond har behandlats i avsnitt 3.2.15. Enligt det nya tredje stycket är fondbolaget eller svensk förvaltare som skall anses vara utbetalare av utdelningen i dessa fall.

I avsnitt 3.2.14 har vi behandlat frågan om det föreligger förutsättningar för att ålägga utländska förvaltare en skyldighet att sköta uppbörderna av särskild utdelningsskatt vid utdelning till begränsat skattskyldiga och preliminär skatt vid utdelning till obegränsat skattskyldiga.

Av det nya fjärde stycket framgår att en utländsk filial som är registrerad enligt lagen om utländska filialer m.m. skall jämföras med en svensk juridisk person vid tillämpningen av andra och tredje styckena. En sådan filial som fått medgivande respektive tillstånd att vara förvaltare enligt lagen om kontoföring av finansiella instrument respektive 31 a § lagen om värdepappersfonder är således ansvarig för uppbörderna av den särskilda utdelningsskatten. Denna fråga har behandlats i avsnitt 3.2.14.

5 kap. 8 §

I denna paragraf regleras i vilka fall skatteavdrag skall göras från ränta eller utdelning.

I paragrafens första stycke har en ny punkt lagts till som medför att skatteavdrag även skall göras från sådan utdelning för vilken särskild utdelningsskatt skall betalas. Detsamma gäller sådan royalty för vilken särskild royaltyskatt skall betalas. Av 5 kap. 1 § SBL framgår som nyss nämnts att det är den som betalar ut utdelningen som är skyldig att göra skatteavdraget och att detta skall göras vid varje tillfälle som utbetalning sker.

5 kap. 8 a §

Av paragrafen, som är ny, framgår det att vid utbetalning av utdelning på aktie i svenskt aktiebolag eller andel i svensk värdepappersfond skall skatteavdrag enligt 5 kap. 8 § SBL alltid göras för särskild utdelningsskatt om inte tillgängliga uppgifter om den utdelningsberättigade visar att han inte är skattskyldig till sådan skatt. Om det råder tveksam-

het huruvida en utdelningsberättigad skall anses som begränsat eller obegränsat skattskyldig skall således skatteavdrag för särskild utdelningsskatt ske.

Av paragrafens andra stycke följer att om utbetalning av utdelning inte kunnat ske till följd av bristande uppgifter om den utdelningsberättigade skall ändå skatteavdrag såsom för särskild utdelningsskatt göras av den som annars skulle ha betalat ut utdelningen.

5 kap. 9 §

I denna paragraf anges undantag från huvudregeln i 5 kap. 8 § SBL om i vilka fall skatteavdrag skall göras.

Andra punkten har ändrats eftersom skatteavdrag för särskild utdelningsskatt skall göras vid utdelning till utländska juridiska personer.

Ändringen i tredje punkten föranleds av att skatteavdrag för särskild utdelningsskatt numera skall göras enligt skattebetalningslagen. Tidigare reglerades skyldigheten att göra skatteavdrag i kupongskattelagen.

Den nya fjärde punkten har tillkommit eftersom kontrolluppgiftsskyldigheten i 3 kap. 27 § LSK i fortsättningen kommer att gälla även sådant aktiebolag som inte är avstämningsbolag. Enligt 5 kap. 8 § skulle således utan detta undantag även aktiebolag som inte är avstämningsbolag bli skyldiga att göra skatteavdrag för preliminär skatt vid utdelning till personer som är obegränsat skattskyldiga. I avsnitt 3.2.5 har vi emellertid argumenterat för att en sådan skyldighet inte bör införas.

Om utbetalaren underlåtit att göra skatteavdrag från en utdelning eller en royalty med stöd av punkten 5 i paragrafen är han ansvarig för betalning av skatten om det vid kontroll visar sig att mottagaren inte varit berättigad till hel nedsättning av den särskilda utdelningsskatten eller den särskilda royaltyskatten. Han är dock befriad från ansvar om han förlitat sig på ett hemvistintyg eller annan likvärdig utredning om skatterättsligt hemvist (jfr kommentaren till 12 kap. 1 § SBL).

8 kap. 10 §

Denna paragraf reglerar efter vilken skattesats skatteavdrag från bl.a. utdelning skall göras. Skatteavdrag för särskild utdelningsskatt skall således göras med 30 procent. Av det nya andra stycket följer att skatteavdrag för särskild royaltyskatt skall göras med 20 procent.

I det nya tredje stycket anges att särskild utdelningsskatt eller särskild royaltyskatt till följd av bestämmelser i ett tillämpligt skatteavtal skall

utgå med en lägre skattesats än 30 respektive 20 procent så får skatteavdrag i stället göras efter den lägre skattesatsen (s.k. direktnedsättning). Av 12 kap. 1 § andra stycket framgår att utbetalaren för att inte bli ansvarig för eventuell tillkommande skatt när skatteavdrag gjorts efter en för låg procentsats måste ha tillförlitliga uppgifter om den utdelnings- eller royaltyberättigades skatterättsliga hemvist (normalt hemvistintyg).

Direktnedsättning kan inte ske om rätten till nedsättning av skatten enligt överenskommelse med ett avtalsland endast kan tillgodoses genom återbetalning. En sådan överenskommelse föreligger för närvarande endast med Schweiz. Vid utdelning till personer med hemvist i andra avtalsländer än Schweiz tillåts således direktnedsättning.

8 kap. 25 a §

Paragrafen, som är ny, hänvisar till 11 § lagen om särskild inkomstskatt på utdelning och royalty för begränsat skattskyldiga, enligt vilken utdelning som lämnas i annat än pengar i svensk valuta skall värderas till marknadsvärdet. Vid utdelning i annat än svensk valuta skall det utdelande bolaget lämna uppgift om värdet av den utdelade egendomen till utbetalaren. Värdering av sakutdelning behandlas i avsnitt 5.4.4.

10 kap. 23 a §

Bestämmelsen är ny. Här anges att skatteavdrag avseende särskild utdelningsskatt skall redovisas i den skattedeklaration som skall lämnas under tredje månaden efter den månad då utdelningen blev tillgänglig för lyftning.

Vid vilken tidpunkt skattedeklaration skall lämnas anges i 10 kap. 18, 19 och 22 §§ SBL. Tidpunkten för lämnande av skattedeklaration avgörs således av om den som är skyldig att göra skatteavdrag även skall redovisa mervärdesskatt och i så fall utifrån beskattningsunderlaget för mervärdesskatten.

Den tidsfrist som utbetalaren har på sig innan skatteavdraget skall redovisas och betalas kommer således att variera beroende på dels när i månaden som utbetalaren är skyldig att lämna skattedeklaration, och del när i månaden som utdelningstillfället inträffar.

Exempel:

En utdelning sker den 1 mars. Om utbetalarens beskattningsunderlag överstiger 40 miljoner kronor skall skatteavdrag från utdelningen redovisas i den skattedeclaration som lämnas den 26:e i den tredje månaden efter den månad då skatteavdraget skulle ha gjorts, dvs i detta fall den 26 juni. Tidsfristen uppgår således nästan 4 månader.

Exempel:

En utdelning sker den 30 mars. Om utbetalarens beskattningsunderlag understiger 40 miljoner kronor skall skatteavdrag från utdelningen redovisas i den skattedeclaration som normalt lämnas den 12:e i den tredje månaden efter den månad då skatteavdraget skulle ha gjorts, dvs i detta fall den 12 juni. Tidsfristen uppgår således till knappt 2,5 månader.

Den av oss föreslagna tidsfristen för att redovisa och betala skatteavdrag avseende särskild utdelningsskatt är längre än vad som normalt gäller för redovisning och betalning av avdragen skatt. Denna längre tidsfrist motiveras av att en kortare tidsfrist skulle kunna komma att medföra att antalet återbetalningsansökningar ökar. I dag korrigerar nämligen förvaltarna flertalet felaktiga skatteavdrag innan redovisning sker till beskattningsmyndigheten. Det är angeläget för alla inblandade att det tidsödande återbetalningsförfarandet så långt som möjligt kan undvikas. Den valda tidsfristen om i genomsnitt ca tre månader innebär att förvaltarna kommer att kunna rätta upp mot 85 procent av de skatteavdrag som i dag rättas under fyramånadersperioden. Förvaltarnas rättelser behandlas i avsnitt 3.2.7.

10 kap. 36 a-d §§

I dessa paragrafer anges att den som betalar ut utdelning är skyldig att till skattemyndigheten lämna utdelningsuppgifter. Vilka uppgifter som skall lämnas har behandlats i avsnitt 3.2.8.

11 kap. 14 §

Ändringen i paragrafen medför att även sådan särskild royaltyskatt eller särskild utdelningsskatt som någon har betalat trots att han inte varit skyldig att betala sådan skatt skall räknas av vid den årliga avstämningen av skattekontot. Bestämmelsen kan aktualiseras t.ex. i det fall att det uppmärksammas att en utdelningsberättigad behandlats som begränsat skattskyldig trots att han varit obegränsat skattskyldig i Sverige.

Han skall då betala vanlig inkomstskatt för utdelningen men får från bl.a. denna skatt räkna av vad han betalat i särskild utdelningsskatt.

12 kap. 1 §

I denna paragraf anges i första hand att den som inte har gjort föreskrivet skatteavdrag är skyldig att betala belopp som har bestämts enligt 11 kap. 19 § SBL. Av den senare bestämmelsen framgår bl.a. att vid en omprövning av skatten skall den bestämmas på grundval av tillgängliga uppgifter eller, om så inte kan ske, efter en skälig uppskattning (skönsbeskattning).

För den som betalat ut utdelning och är skyldig att redovisa skatteavdrag i skattedeklarationen anses ett beslut om skatten ha fattats i enlighet med deklARATIONEN. För det fall att ett sådant beslut omprövas blir alltså utbetalaren skyldig att betala eventuell ytterligare skatt.

I paragrafen har nya andra och tredje stycken lagts till som gör det möjligt för utbetalaren att undgå detta betalningsansvar.

Har således skatten omprövats till följd av att sakutdelning från avstämningsbolag värderats till för lågt belopp så är det utdelande bolaget och inte utbetalaren av utdelningen ansvarigt för betalning av belopp som beslutats med stöd av 11 kap. 19 § SBL om inte utbetalaren haft anledning att ifrågasätta den av bolaget uppgivna värdet. Detsamma skall gälla om det utdelande bolaget underlåtit att lämna uppgift om värdet av den utdelade egendomen till utbetalaren. Anledningen till denna ordning är att bolaget normalt får anses ha de bästa möjligheterna att värdera den utdelade egendomen. Det framstår inte heller som rimligt att utbetalaren skall stå risken för att bolaget lämnar felaktiga uppgifter om värdet. En annan sak är att värderingen i de flesta fall kommer ske utifrån marknadsnoteringar på det utdelande bolaget eller den utdelade egendomen (jfr avsnitt 5.4.4).

Har skatten omprövats till följd av att den utdelningsberättigade varit bosatt eller hemmahörande i någon annan stat än vad som uppgetts för utbetalaren kan betalningsansvaret för belopp som beslutats med stöd av 11 kap. 19 § SBL i stället falla på den utdelningsberättigade. Förutsättningen för det är att utbetalaren saknat anledning att ifrågasätta riktigheten i ett företett hemvistintyg eller annan likvärdig utredning som den utdelningsberättigade lämnat till ledning för bedömningen av det skatterättsliga hemvistet.

Frågan om vilken utredning som krävs för att utbetalaren skall bli fri från ansvaret för att betala tillkommande skatt har behandlats i avsnitt 4.3.

12 kap. 10 a §

Paragrafen, som är ny, innehåller en bestämmelse om regress när en utbetalare av utdelning eller royalty betalat belopp för vilket han ålagts betalningsskyldighet enligt 11 kap. 19 § på den grunden att han inte gjort föreskrivet skatteavdrag.

15 kap. 6 §

Enligt denna bestämmelse skall förseningsavgift tas ut om den som är skyldig att lämna bl.a. skattedeklaration inte gjort det inom föreskriven tid. Ändringen innebär att även den som underlåtit att lämna uppgift om särskild utdelningsskatt eller uppgift om särskild royaltyskatt får betala sådan förseningsavgift.

18 kap. 3 a §

Paragrafen är ny. Här regleras förutsättningarna för återbetalning av för mycket inbetald särskild utdelningsskatt eller särskild royaltyskatt. Bestämmelser om återbetalning av kupongskatt fanns i 27 § KupL.

Av första stycket framgår att den utdelningsberättigade kan begära återbetalning om särskild utdelningsskatt eller särskild royaltyskatt har betalats trots att skattskyldighet inte förelegat eller om sådan skatt beräknats efter en högre skattesats än vad som följer av tillämpligt skatteavtal.

Andra stycket motsvarar 27 § andra stycket KupL. Som tidigare nämnts skall frågan om utdelningsbeskattning av utbetalning vid utskiftning m.m. inte behandlas av den här utredningen. Bestämmelsen i 27 § KupL om återbetalning av kupongskatt då aktie förlorat sitt värde till följd av likvidation eller fusion har därför tills vidare överförts oförändrad till skattebetalningens återbetalningsregler.

I likhet med vad som tidigare gällde enligt kupongskattelagen skall en begäran om återbetalning göras skriftligen hos beskattningsmyndigheten senast före utgången av femte kalenderåret efter det att utdelningen blev tillgänglig för lyftning.

Undantag från rätten till återbetalning finns i 18 kap. 7 § SBL.

Vi har behandlat frågan om återbetalning i avsnitt 3.2.12.

18 kap. 7 §

I paragrafens första stycke anges vissa begränsningar av möjligheten att få återbetalning av skatt. Genom ändringen görs bestämmelserna tillämpliga även på återbetalning av särskild utdelningsskatt och särskild royaltyskatt. Härigenom kan t.ex. ett skatteavdrag som felaktigt gjorts för särskild utdelningsskatt användas för betalning av statlig inkomstskatt på inkomst av kapital.

19 kap. 13 §

Detta tillägg i paragrafen utgör ett undantag från huvudregeln i 19 kap. 12 § SBL när det gäller intäktsränta. Vid återbetalning av särskild utdelningsskatt skall intäktsränta beräknas från den 1 april året efter det att skatteavdraget gjordes. Tidpunkten är vald mot bakgrund av att den som gjort skatteavdraget har en längre tidsfrist för redovisning och inbetalning av särskild utdelningsskatt än vad som enligt skattebetalningslagen normalt gäller för avdragen skatt.

10.4 Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:000)

Ändringarna föränleds dels av att kupongskattelagen ersätts av den särskilda inkomstskatten på utdelning och royalty för begränsat skattskyldiga, och dels av att en källskatt på royalty införs.

Utländska mottagare av royalty anses inte längre bedriva näringsverksamhet från fast driftställe här i landet och de skall således inte bli föremål för svensk inkomsttaxering.

Kommittédirektiv

Översyn av kupongskattelagen

Dir. 1996:76

Beslut vid regeringssammanträde den 3 oktober 1996

Sammanfattning av uppdraget

En särskild utredare tillkallas med uppdrag att genomföra en översyn av reglerna för beskattning av utdelning på svenska aktier och på andelar i svenska värdepappersfonder till dem som har hemvist i utlandet (kupongskatt).

Utredaren skall undersöka förutsättningarna för regelförändringar som leder till förenklingar och till ett modernt beskattningsförfarande. Utredaren skall överväga om uppgiftslämnande och uppbörd helt eller delvis kan samordnas med det system som gäller för utdelning till dem som har hemvist i Sverige. I det sammanhanget skall det prövas vilken eller vilka myndigheter som bör ha hand om beskattningen. Utredaren skall dessutom föreslå regler för att ta ut källskatt på royaltybetalningar till utlandet. I övrigt skall utredaren särskilt beakta problem som rör skatteflykt, kontrollfrågor och behandlingen av utdelning i annat än pengar.

Utredaren skall redovisa sitt arbete före utgången av år 1997.

Bakgrund

Reglerna om källskatt på utdelning på svenska delägaraktier som ägs av personer och företag i utlandet är påtagligt föråldrade och därför i behov av en översyn. Det gäller främst de regler som avser förfarandet och uppbörderna. Den genomgripande reformering av systemet för såväl

direkta som indirekta skatter som genomförts under senare år har endast i marginell utsträckning berört kupongskattereglerna. Nuvarande förfaranderegler är således inte anpassade till de nya ADB-rutiner som gäller för aktie- och andelsutdelningar till dem som är bosatta här i landet. På grund av önskemålet om ett enhetligt och modernt regelsystem har kupongskattereglerna inte kunnat utvidgas till området för royaltymbetalningar. Det finns således ett stort behov av en allmän teknisk översyn av kupongskatten. I det följande ges en översikt över gällande regler och en genomgång av frågor som skall tas upp i en översyn.

Gällande rätt

Allmänt

Bestämmelserna om kupongskatt finns i kupongskattelagen (1970:624, KupL) och kupongskatteförordningen (1971:49). Kupongskatten är en statlig skatt som tas ut med 30 % av utdelningen på aktier i svenska aktiebolag och andelar i svenska värdepappersfonder. Skatten är en definitiv källskatt och ersätter i princip såväl inkomstskatt som förmögenhetsskatt.

Den som är bosatt respektive hemmahörande i Sverige när utdelningen blir tillgänglig för lyftning är skyldig att ta upp den till inkomstbeskattning här. Med bosättning jämställs även stadigvarande vistelse i Sverige. Vidare anses den som - utan att faktiskt vara bosatt här - har väsentlig anknytning till Sverige som skattemässigt bosatt här. Alla som enligt dessa regler är eller anses bosatta i Sverige skall i princip betala inkomstskatt på utdelningsinkomster. Kupongskatt betalas av den som inte skall betala inkomstskatt i Sverige för utdelningen. Kupongskatten, som således främst ersätter inkomstskatten, har sin motsvarighet i de flesta länder med motsvarande inkomstskattesystem.

I dubbelbeskattningsavtalen regleras med vilka belopp skatt på utdelning får tas ut för personer som enligt dubbelbeskattningsavtal har hemvist i en av de avtalsslutande staterna och uppbär utdelning från den andra.

All utdelning på svenska delägarätter till dem som är bosatta i utlandet belastas inte med kupongskatt. Utdelning på andelar i svenska ekonomiska föreningar beskattas således med vanlig inkomstskatt oavsett mottagarens hemvistförhållanden.

Skattemyndigheten i Dalarnas län är beskattningsmyndighet för kupongskatten. Förfarandet är inte datoriserat på det sätt som gäller för andra skatteslag.

Kupongskattebestämmelserna innehåller två skilda system. I princip ingår avstämningsbolag, dvs. aktiebolag vars aktiebok förs av Värdepapperscentralen VPC Aktiebolag (VPC), och svenska fondbolag som för register över andelsägarna tillsammans i ett regelsystem. S.k. kupongbolag och icke registrerade fondbolag ingår i ett annat. Det finns ca 500 avstämningsbolag. Av dem är ungefär 200 börsnoterade här i landet. Numera registrerar alla svenska fondbolag andelsägarna.

Med kupongbolag avses bolag som tillämpar ett system med aktieutdelning mot uppvisande av kupong. I kupongskattelagen kallas sådant bolag "annat bolag än avstämningsbolag". Det rör sig om s.k. fåmansbolag och ytterligare något hundratal bolag.

Skattskyldig till kupongskatt är enligt 4 § KupL den som är utdelningsberättigad, dvs. den som är berättigad att lyfta utdelning för egen del vid utdelningstillfället. Med utdelningstillfälle avses för avstämningsbolag den i 3 kap. 8 § aktiebolagslagen (1975:1385) avsedda dagen för avstämningsdagen och för kupongbolag och värdepappersfond den dag då utdelningen blir tillgänglig för lyftning.

Vinstutdelning utgörs normalt av pengar men även annan egendom kan delas ut. Någon inskränkning av skatteuttaget i de senare fallen har inte tagits in i lagen. Kupongskatt skall även betalas vid s.k. förtäckt utdelning.

Behandlingen av utdelning till utländskt koncernbolag regleras i 4 § femte stycket KupL enligt en ordning som införlivats från gemenskapsrätten.

Skatteavdrag

Från avstämningsbolag utbetalas utdelningen av VPC till de utdelningsberättigade antingen direkt - om den utdelningsberättigade är registrerad hos VPC - eller indirekt via en förvaltare - om aktierna är registrerade hos en sådan.

Om det av tillgängliga uppgifter ("kryssuppgift" som lämnas på VP-registreringsblankett till värdepappersinstitut samt adress m.m.) framgår att skyldighet att betala kupongskatt föreligger, innehåller VPC (7 § KupL) eller förvaltare (12 § KupL) kupongskatt i samband med att utdelningen utbetalas eller gottskrivs den utdelningsberättigades konto.

Vid utdelning på andel i värdepappersfond skall skatteavdrag göras av förvaringsinstitutet.

I kupongbolag lyfts utdelningen ofta hos en bank. I samband med att utdelningen betalas ut skall den som är berättigad att få utdelning lämna uppgifter på en särskild blankett för bedömning av bl.a. frågan om skyldighet att betala kupongskatt (s.k. särskild uppgift enligt 3 kap. 28 § lagen [1990:325] om självdeklaration och kontrolluppgifter). Utbetalaren avgör med ledning av de lämnade uppgifterna om avdrag för kupongskatt skall ske i samband med utbetalningen (14 § KupL).

Redovisning

Redovisningen av utbetald utdelning och innehållen kupongskatt på aktier i avstämningsbolag skall av VPC eller eventuell depåförvaltare lämnas senast fyra månader efter avstämningsdagen.

För utdelning på andel i värdepappersfond är som nämnts förvaringsinstitutet (banken eller fondkommissionären) redovisnings-skyldigt. Redovisning av utbetald utdelning och innehållen kupongskatt lämnas senast fyra månader efter den dag då utdelningen på fondandelarna blev tillgänglig för lyftning. Särskilda regler gäller för äldre oregistrerade andelar som innehas genom ett s.k. fondandelsbevis.

Kupongbolag skall lämna redovisning om utdelning även då kupongskatt inte skall betalas. Uppgift om utdelning och eventuell kupongskatt skall även i detta fall lämnas senast fyra månader efter utdelningstillfället. Om utdelningstillfället infaller efter den 15 september ett visst år, skall redovisningen alltid lämnas senast den 15 januari följande år.

En översyn av kupongskattelagen

Ordningen med en särskild skatt på utdelningar för dem som saknar skatterättslig hemvist i Sverige bör bestå. Detsamma gäller nivån på skatten. I övrigt skall en genomgripande översyn ske av kupongskattesystemet. Redan nuvarande beteckning på skatten ter sig föråldrad eftersom den knyter an till en pappershantering av "kuponger" som i stor utsträckning ersatts med datamässig registerföring.

Förfarandet

I anslutning till 1990 års skattereform infördes ett system för preliminär skatt (30 %) på räntor och utdelningar för fysiska personer och dödsbon som är bosatta eller hemmahörande i Sverige (prop. 1990/91:5, bet. 1990/91:SkU3, SFS 1990:1137). Den preliminära skatten skall

innehållas och betalas in av den som är skyldig att lämna kontrolluppgift om räntan eller utdelningen. Eftersom skatten på kapitalinkomster är proportionell överensstämmer normalt det preliminära skatteuttaget med det slutliga.

Med verkan fr.o.m. år 1992 infördes en källskatt på förvärvs-inkomster och pension som betalas ut från svenska företag m.fl. till fysiska personer som är bosatta i utlandet (prop. 1990/91:107, bet. 1990/91:SkU34). Reglerna finns i lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta (SINK). Om sådan skatt felaktigt har kommit att innehållas i stället för statlig och kommunal inkomstskatt, skall skatten anses som innehållen preliminär inkomstskatt (27 § 2 mom. uppbördslagen [1953:272]).

Hanteringen enligt dessa bägge regleringar handhas i huvudsak av skattemyndigheterna i länen enligt ett modernt ADB-baserat förfarande.

I en översyn av kupongskattelagen skall det utredas om förfarandet kan samordnas med övrig inkomstbeskattning och vilken eller vilka myndigheter som bör ha hand om beskattningen. De uppgifter som lämnas som underlag för kupongskatt från avstämningsbolag och fondbolag bör i ett sådant system inordnas i gängse system för kontrolluppgiftsskyldighet och uppbörd för utdelningar till inhemska skattesubjekt. Det är i detta sammanhang av intresse att samtliga fondbolag numera för register över andelsägarna och således är s.k. registrerande fondbolag. En samordning på uppbördssidan ter sig naturlig med hänsyn till att den preliminära skatten för utdelning till dem som är bosatta i Sverige normalt överensstämmer med den slutliga skatten. Denna preliminärskatt är därför i realiteten snarlik den källskatt som tas ut för utdelningar till dem som bor utomlands.

Reglerna om "särskild uppgift" i 3 kap. 28 § lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter skall omfattas av översynen. Arbetet bör vara inriktat på att ersätta detta uppgiftslämnande med en generell kontrolluppgiftsskyldighet för fåmansbolag och övriga bolag som i dag inte är skyldiga att lämna kontrolluppgift om utdelning.

Reglerna för SINK-källskatten i fråga om beskattningsmyndighet och uppbörd kan också tjäna till ledning för en ny kupongskatteordning. För fall då skatt på utdelning innehålls enligt "fel" lag, skall det undersökas om skatten kan anses innehållen enligt de materiella regler som rätteligen skall tillämpas, på samma sätt som nu gäller enligt SINK-reglerna.

Vid utformningen av nya förfaranderegler som anknyter till de regler som gäller för inkomstskatten bör det uppmärksammas att vissa särfall kan kräva avvikande regleringar. Det kan t.ex. gälla fall då aktier och andelar är förvaltarregistrerade hos utländskt värdepappersinstitut. Utbetalningar till delägare från bolag i likvidation kan vara ett annat sådant fall. Uppmärksamhet bör även ägnas fall då bank eller annat

värdepappersinstitut hanterar utdelning på uppdrag av annat sådant institut.

När det gäller utformningen av uppbörden skall utredaren följa beredningen av Skattebetalningsutredningens slutbetänkande Ett nytt system för skattebetalningar, SOU 1996:100.

Skatteflykt

Under senare tid har uppmärksamhet riktats mot transaktioner som synes syfta till ett kringgående i större skala av kupongskattereglerna. Transaktionerna, som benämns kupongaffärer, aktualiserar bl.a. en fråga om räckvidden av skatteflyktsregeln i 4 § tredje stycket KupL. Frågan berör även inkomstskattebestämmelserna för skattegynnade subjekt, som allmännyttiga stiftelser m.fl. Behovet av förändringar i nyssnämnda kupongskatteregel för att förhindra kringgåenden bör undersökas. På denna punkt skall utredaren följa beredningen av förslaget till ny skatteflyktslag (delbetänkande av 1995 års skatteflyktskommitté, SOU 1996:44) och förslaget till spärregel i nya inkomstskatteregler för skattebefriade subjekt (slutbetänkande av Stiftelse- och föreningsskattekommittén, SOU 1995:63).

Det kan i sammanhanget noteras att de särskilda sanktionsreglerna i kupongskattelagen nyligen har utmönstrats. Specialreglerna har ersatts av allmänna regler i skattebrottslagens (1971:69) sanktionssystem (prop. 1995/96:170, bet. 1995/96:JuU23, SFS 1996:666).

Kontroll av hemvist

Nuvarande system för kupongskatt medger i den praktiska hanteringen endast en mycket begränsad kontroll av det skatterättsliga hemvistet. En hanteringsmässig samordning av inkomstskatt och kupongskatt bör möjliggöra en avstämning av bosättningen i varje enskilt fall. Det bör övervägas om intyg beträffande bosättning i utlandet generellt bör krävas från skattemyndighet i detta land. Hanteringen av sådana intyg bör vara både enkel och ge en god kontroll. Det finns bl.a. i denna fråga skäl att göra en genomgång av motsvarande lösningar i andra länder.

Sakutdelningar

Särskilda hanteringsfrågor uppkommer då utdelning lämnas i annat än pengar, s.k. sakutdelning. Riksskatteverket har i ett brev den 16 februari 1996 till Svenska fondhandlareföreningen förklarat att värdepappers-

instituten är skyldiga att innehålla och betala in kupongskatt vid sakutdelning såväl när utdelningen består av en kontantdel och en sakdel som när utdelningen enbart sker i annat än pengar. Fondhandlareföreningen har vänt sig mot denna tillämpning i en framställning till Finansdepartementet den 19 april 1996. En lösning bör sökas som innebär att beskattningen blir neutral och likformig med de begränsningar som kan vara nödvändiga av administrativa skäl.

Royaltybetalningar till utlandet m.m.

Ett mottagande av royaltybetalningar från Sverige anses normalt konstituera skattepliktig näringsverksamhet här i landet.

I departementspromemorian Beskattning av royalty från Sverige (Ds 1988:62) föreslogs en definitiv källskatt på royaltybetalningar till utlandet inom ramen för kupongskattereglerna. Önskemålet om en helhetslösning för moderniseringen och ändringarna i övrigt i reglerna har försenat denna utvidgning av kupongskatten. En modernisering av kupongskattelagen bör underlätta en inarbetning av regler om källskatt på royalty i den lagen. Denna inarbetning skall utredas med det tidigare promemorieförslaget som utgångspunkt.

Andra aspekter på kupongskattereglerna än de som nu tagits upp kan behöva belysas. Det gäller bl.a. frågan om skattskyldigheten för utländsk stat skall inskränkas till fall då staten agerar utanför sin egentliga statsfunktion. Det finns också anledning att överväga ett slopande av kupongskattebefrielsen för utländska diplomater. Utredaren är oförhindrad att ta upp sådana frågor och lägga fram de förslag som anses påkallade.

I sitt arbete bör utredaren följa arbetet i Skattelagskommittén (Fi 1991:03) och Skattekontrollutredningen (Fi 1995:05).

Förslagets effekter för de offentliga finanserna skall redovisas liksom de administrativa krav och kontrollproblem som olika åtgärder kan antas ge upphov till. Utredaren skall beakta vad som sägs i direktiven till samtliga kommittéer och särskilda utredare om att pröva offentliga åtaganden (dir. 1994:23) och tilläggsdirektiven till vissa kommittéer och särskilda utredare om företagens uppgiftslämnande (dir. 1994:73). Detsamma gäller kraven att redovisa regionalpolitiska konsekvenser (dir. 1992:50) och konsekvenser för brottsligheten och det brottsförebyggande arbetet (dir.1996:49).

En prövning av förslagets förenlighet med gemenskapsrätten inom EU ingår också i uppdraget.

Utredaren skall redovisa sitt arbete före utgången av år 1997.

(Finansdepartementet)

Bakgrunden till nuvarande kupongskattereglering

Det nu gällande kupongskattesystemet infördes ursprungligen år 1943. Syftet med kupongskatteregleringen var att nå större effektivitet vid beskattningen av aktieutdelningar som betalas från Sverige till utlandet. Kupongskatten var avsedd att ersätta samtliga statliga skatter som grundade sig på den årliga taxeringen, dvs. såväl inkomst- som förmögenhetsskatten.

Ett förslag om kupongskatt fördes fram redan år 1931 av den s.k. Bolagsskatteberedningen (SOU 1931:40). Beredningen anförde bl.a. att den därvid beaktat att

det ofta nog såsom en brist i vårt skattesystem betecknade förhållandet, att beskattningen av delägarna i de svenska aktiebolagen icke, såsom fallet är mångenstädes i utlandet, inrymmer någon skatt vid källan, åstadkommen genom å företagen lagd skyldighet att vid utbetalande av utdelning innehålla och till skattemyndigheten redovisa viss procent av utdelningen såsom antingen bidrag till delägarnas skatt för utdelningen eller deras definitiva skatt för densamma (s.k. kupongskatt). Nu anmärkta förhållande i förening med saknaden av tvångsmedel för uttagande i utlandet av skatter, påförda skattskyldiga, som där uppehålla sig, har åstadkommit, att, enligt vad företagen undersökning givit vid handen, endast en ringa del av de skattebelopp, som i utlandet sig uppehållande skattskyldiga bort till vårt land erlagga för ifrågavarande slags inkomster, hit influtit.

Vidare utredning av förutsättningarna för en kupongskatt följde mot slutet av 1930-talet inom Finansdepartementets skatteberedning och där- efter av en särskild utredningsman (se bl.a. SOU 1941:5).

Skatteberedningen karakteriserade det författningsförslag som beredningen förde fram på följande sätt.

Det nu föreliggande utkastet innebär ett försök att genomföra kupongskatt endast i de fall, då sådan beskattning enligt bolagskatteberedningens förslag skulle göras definitiv, dvs. i huvudsak avseende fysiska personer vilka ej äro bosatta i Sverige, samt utländska bolag, med vilka i detta sammanhang likställas andra i riket icke hemmahörande juridiska personer. /.../ Det nu framlagda utkastet bygger på tanken, att för det alldeles övervägande antalet fall det bör vara möjligt att slutgiltigt reglera frågan om kupongskatt genom avdrag i samband med aktieutdelningens utbetalande just i sådana fall, där kupongskatt bör utgå. Fall kunna visserligen antagas uppstå, där avdrag sker då sådant ej bort ske, eller där avdrag ej verkställas då det bort verkställas. För reglering av dessa fall böra utfinnas särskilda kompletterande anordningar.

Det förfarande som alltså ifrågasättes anknyter till de numera /.../ gällande bestämmelserna om uppgiftsskyldighet rörande aktieutdelningar. Denna uppgiftsskyldighet omfattar enligt nuvarande föreskrifter de allra flesta fall av aktieutdelning men läser ej genomgående fullgöras på sätt önskvärt vore. En effektivisering härutinnan är i och för sig önskvärd och torde kunna betraktas som ett särskilt motiv för den ifrågasatta anordningen. Grundtanken i förfarandet är i huvudsak den, att aktieägarna vid lyftande av utdelningar själva få meddela uppgifter till ledning för dem som verkställa utbetalningen huruvida kupongskatt bör innehållas eller ej. En sådan uppgiftsskyldighet måste uppenbarligen anordnas på ett så enkelt sätt att utbetalaren omedelbart kan bedöma om avdrag skall göras eller ej. Detta synes kunna ske på följande sätt. Aktieägaren ålägges att å den uppgift, han har att ifylla, med ja eller nej besvara en eller flera uppställda enkla frågor. Besvaras frågan eller frågorna med ja, göres intet avdrag för kupongskatt. Besvaras någon fråga med nej, innehålles däremot sådan skatt. Bolaget redovisar /.../ de inkomna uppgifterna samt erlägger för kupongskatt avsett belopp dels beträffande sådana utdelningar å vilka kupongskatt innehållits, dels beträffande ännu ej utbetalda utdelningar. I den mån bolaget sedermera redovisar uppgifter å utdelningar, som utbetalts utan innehållande av kupongskatt, får bolaget tillbaka den erlagda kupongskatten. Visar det sig, att kupongskatt innehållits i fall där detta ej bort ske, äger den som fått vidkännas avdraget begära restitution. Har återigen utdelningen utbetalts utan innehållande av kupongskatt, där sådan bort innehållas, får kupongskatt påföras honom. /.../

Vidare anfördes följande.

En åtminstone formell svaghet i förslaget är att skyldigheten att avlämna uppgifter rörande utdelningar ej kan göras effektiv, när utdelningarna utbetalas i utlandet. Därest utbetalning skett utan att uppgift erhållits från den utdelningsberättigade, blir emellertid följden att för kupongskatt avsett belopp måste av bolaget inbetalas till staten. Detta resultat är i det stora flertalet fall riktigt. Skulle undantagsvis någon som icke är skattskyldig till kupongskatt – t.ex. en i Sverige bosatt person på resa i utlandet – utomlands uppbära aktieutdelning och därvid få kupongskatt innehållen, bör han emellertid ej vara förhindrad att erhålla restitution. Om han ej förskaffar sig erkännande att avdrag skett vid utdelningens uppbärande, kan sådan bevisning eventuellt erbjuda svårigheter, varför det är i den utbetalningsberättigades intresse att skaffa sig sådant erkännande. Utan tvivel är det också i bolagens intresse att om möjligt förmå sina förbindelser i utlandet att alltid kräva utdelningsuppgift, vilken praktiskt taget genomgående bör bli av det slag som skall lämnas i fall då avdrag för kupongskatt sker. /.../ Det torde böra tilläggas, att för det vida övervägande antalet bolag det föreliggande förslaget icke kan förväntas bli i minsta mån betungande. Aktieägarna i de flesta aktiebolag äro få och väl kända av bolagsledningarna samt dessutom bosatta i riket. Utdelningarna utbetalas vanligen direkt av bolagen till aktieägarna inom kort tid efter det de gjorts tillgängliga för lyftning. Bolagen äro fördenskull mestadels i tillfälle att mycket snart fullständigt redovisa sådana utdelningsuppgifter, som befria dem från skyldigheten att vidare bekymra sig för kupongskatten. Besvärligheter på grund av förslaget kunna i regel förväntas uppstå närmast för de bolag, vilkas aktier äro börsnoterade, och några få andra bolag med många aktieägare. För dem torde det emellertid vanligen erbjuda intresse att själva erhålla den kännedom rörande äganderätten till aktierna som kan erhållas av uppgifterna.

Det förefaller, för att göra ett sammanfattande uttalande, som om det såväl för staten som för näringslivet i dess helhet borde framstå såsom en fördel att få den nuvarande formen för beskattning av aktieutdelningar till utlandet utbytt mot en kupongskatt av den ifrågasatta enkla formen. Ur statens synpunkt bör härvid även beaktas den effektivisering av taxeringsväsendet beträffande aktieutdelningar till aktieägare inom riket, som, på sätt redan antytts, kan antagas bli en följd

av bolagens intresse att fullständigt redovisa utdelningsuppgifter.

Skyldigheten att betala statlig inkomstskatt i form av kupongskatt kom enligt förordningen (1943:44) om kupongskatt att gälla för

- 1) fysisk person, som inte är bosatt eller stadigvarande vistas här i landet,
- 2) oskiftat dödsbo efter person, som vid sitt frånfälle inte var bosatt eller vistades stadigvarande här i landet,
- 3) utländskt bolag eller juridisk person som skall likställas med utländskt bolag, dvs. främmande stat samt utländsk menighet, försäkringsanstalt och förening samt annan här i landet ej hemmahörande juridisk person.

Kupongskatt utgick emellertid inte i de fall utdelningen kunde hänföras till inkomst av rörelse som bedrivits här i landet.

Utöver de nu redovisade reglerna om skattskyldighet för kupongskatt fanns ytterligare bestämmelser med syfte att reglera sådana fall då aktien och rätten att uppbära utdelningen tillhörde olika personer eller då bulvanförhållande kunde antas förekomma. Dessa bestämmelser hade kommit till för att förhindra att skattskyldigheten till kupongskatt kringgicks.

Avgörande för frågan om kupongskattskyldighetens inträde var enligt 1943 års lag den tidpunkt då utdelningen blev tillgänglig för lyftning, vilket berodde på bolagsstämmans beslut. Hade stämman emellertid inte bestämt viss dag, då utdelning skulle vara tillgänglig för lyftning, ansågs utdelningen ha blivit tillgänglig för lyftning omedelbart efter det beslut fattats om utdelningen.

Kupongskatt utgick med 30 procent av utdelningsbeloppet och aktiebolag skulle hålla inne det belopp som behövdes för kupongskatten när utdelningar betalades ut. För den utdelningsberättigade gjordes alltså ett avdrag motsvarande kupongskatten när utdelningen uppbars.

Förfarandet vid utbetalning av utdelning och fastställandet av kupongskattskyldighet byggde på principen att den utdelningsberättigade när han lyfte utdelningen själv fick meddela uppgifter gällande om kupongskatt borde innehållas eller inte till ledning för den som verkställde utbetalningen. Uppgiftslämnaren fick då på heder och samvete besvara frågor på särskilda uppgiftsblanketter.

Kupongskatt skulle inbetalas i minst två etapper, den första trettio dagar och den andra fyra månader efter den dag, då utbetalningen blev tillgänglig för lyftning. Under den första etappen lämnades utdelningsbeslut och de uppgifter om utdelning som dittills inkommit till aktie-

bolaget. Vidare inbetalades den kupongskatt, som innehållits med hänsyn till inkomna uppgifter. Kuponger till aktier i större bolag inlöstes i regel genom förmedling av bankerna som i sin tur sände in uppgifterna till bolaget. Vad beträffar den andra etappen skulle ett bolag, som nyss nämnts, inom fyra månader lämna de uppgifter som kommit in efter den första etappens utgång. Samtidigt hade bolaget även att betala kupongskatt. Denna betalningsskyldighet var mer vidsträckt än den som skulle fullgöras under den första etappen. Den omfattade nämligen inte bara den kupongskatt som belöpte på de insända uppgifterna utan skatt skulle betalas även för den utdelning "för vilken behöriga uppgifter ännu ej redovisats". Betalningsskyldigheten avsåg alltså all utdelning som vid denna tidpunkt ännu inte hade lyfts, oberoende av hur det senare slutligen blev med skyldigheten att betala kupongskatt.

Inkom uppgifter om att aktieutdelning lyfts först efter andra etappens redovisning skulle bolagets styrelse redovisa dessa senast den femtonde dagen efter utgången av det kalenderår under vilket uppgifterna inkommit. Efter beslut återbetalades till bolaget därefter sådan kupongskatt som inte borde ha innehållits.

Rätt till restitution av kupongskatt förelåg enligt 1943 års lag om skattskyldighet inte förelegat eller förelegat till reducerad skattesats enligt avtal för undvikande av dubbelbeskattning. Restitutionen gjordes då inte till bolaget utan direkt till den utdelningsberättigade.

Kupongskattelagstiftningen från år 1943 ersattes den 1 januari 1971 av den nu gällande kupongskattelagen (1970:624). Den nya lagen kom till i samband med en anpassning av kupongskatten till en samtidigt införd lag om förenklad aktiehantering. En av de viktigaste nyheterna i lagen om förenklad aktiehantering var att aktieutdelning i de bolag som lagen skulle tillämpas på, i huvudsak de börsnoterade bolagen och vissa andra större bolag, inte skulle ske mot kupong. I stället skulle aktieutdelningen grundas på registrering av den utdelningsberättigade i aktiebok eller särskild förteckning. Registrering och utsändande av utdelning i dessa fall skulle skötas av Värdepapperscentralen VPC Aktiebolag (VPC).

Frånsett de ändringar som följde av den förenklade aktiehanteringen i fråga om bl.a. uppgiftslämnande och registrering behölls i den nya kupongskattelagen i väsentliga hänseenden systemet för kupongskatt enligt tidigare lagstiftning.

Regleringen på kupongskatteområdet har härefter ändrats vid ett flertal tillfällen. Huvuddragen i lagstiftningen har emellertid i allt väsentligt legat fast.

Genom lagstiftning som trädde i kraft den 1 januari 1976 infördes regler om förfarandet när kupongskatt skulle innehållas vid utdelning på andel i svensk aktiefond (prop. 1975/75:76). Bestämmelserna syftade till

att underlätta hanteringen vid utdelning från aktiefond som registrerar innehavet av fondandelar. Genom senare lagändring ändrades beteckningen aktiefond till värdepappersfond (prop. 1989/90:153 och prop. 1990/91:54). I det sammanhanget slopades vidare lagen om utskiftnings-skatt. Sedan dess påförs därför kupongskatt oberoende av om en utbetalning sker i form av vinstutdelning eller utskiftning.

Den 1 juli 1993 fördes RSV:s beskattningsavdelning i Ludvika över till Skattemyndigheten i Kopparbergs (fr.o.m. den 1 januari 1997 Dalarnas) län och ärenden om kupongskatt prövades därefter av denna skattemyndighet (prop. 1992/93:196) intill utgången av år 1998. efter den regionindelning som trädde i kraft den 1 januari 1999 (prop. 1997/98:134) ligger beskattningsavdelningen i Ludvika under Skattemyndigheten i Gävle som har det formella ansvaret för kupongskatte-ärendena. De handläggs dock fortfarande av beskattningsavdelningen i Ludvika. RSV har numera enbart det övergripande ansvaret för skatteförvaltningens verksamhet enligt kupongskattelagen.

Ändringar har skett också av kupongskattelagens straffbestämmelser. I samband med att skattebrottslagens (1971:69) tillämpningsområde utvidgades till att omfatta i stort sett samtliga straffbestämmelser i olika skattelagar slopades den straffrättsliga regleringen i kupongskattelagen (prop. 1995/96:170). Samtidigt ändrades lagen så att uppgifter som lämnas till VPC vid tillämpningen av skattebrottslagen skall anses lämnade till myndighet.

Särskilt yttrande från experterna Anne Rutberg och Margareta Sahlström

Utredningen har haft i uppgift att göra en översyn av reglerna för beskattning av utdelning på svenska aktier m.m. till utdelningsberättigade med hemvist i utlandet och att därvid föreslå ett nytt, modernt uppbörds- och beskattningsförfarande som är anpassat till övriga delar av inkomstbeskattningen. Därutöver har uppdraget omfattat vissa särskilda frågor bl. a hanteringen av sakutdelning, kontroll av skatterättsligt hemvist, skatteflyktsbetonade transaktioner (kupongaffärer) och royaltymbetalningar till utlandet.

Hemvistintyg från skattemyndighet i hemlandet

Det system som nu presenteras uppfyller enligt vår mening i stora delar kraven på ett modernt, datoriserat och med andra skatter väl samordnat förfarande. Däremot är det oacceptabelt att kräva hemvistintyg från skattemyndighet i utlandet när det gäller kontrollen av det skatterättsliga hemvistet för att svenska förvaltare och VPC skall äga rätt att innehålla den lägre skattesats som dubbelbeskattningsavtalen föreskriver. När det gäller redan öppnade VP-konton och depåer är det för övrigt otänkbart att i efterhand införa ett krav på hemvistintyg. Införs kravet skulle det medföra att de svenska instituten inte längre kan medge den direktnedläggning som våra dubbelbeskattningsavtal föreskriver.

Utredningen föreslår att den som betalar ut utdelning normalt skall vara ansvarig för att rätt skatt innehålls. Om det skulle visa sig att utdelningsskatt har innehållits med ett för lågt belopp undgår utbetalaren ansvaret för mellanskillnaden endast om ett intyg om aktieägarens skatterättsliga hemvist kan företes. Intyget skall vara utfärdat av ett offentligrättsligt subjekt i aktieägarens hemviststat. Endast i undantagsfall skall en lägre grad av bevisning om hemvistet godtas, som exempel nämns fall där det rör sig om ett land som saknar en lämplig myndighet.

En majoritet av de utlänningar som äger svenska aktier har dessa i depå hos svenska och/eller utländska förvaltare. Det är inte möjligt att

för alla dessa aktieägare fordra att det skall införskaffas ett intyg från skattemyndigheten i hemlandet. Det skulle årligen röra sig om ett ohanterligt antal intyg. Det vanligaste är att en i utlandet bosatt fysisk person är kund i en bank i sitt hemland. Om han köper svenska aktier förvarar han dessa i depå hos sin inhemska bank. Denna bank är i sin tur kund hos en svensk bank och förvarar alla sina kunders svenska värdepapper i en depå hos den svenska banken. Det skulle uppfattas som anmärkningsvärt, t.ex. i länder inom EU, om hemlandets regler för att avgöra kunders skatterättsliga hemvist inte godtas enligt svensk rätt. Enligt vår mening bör den svenske förvaltaren anses ha fullgjort sina skyldigheter när det gäller att kontrollera aktieägares skatterättsliga hemvist, om de regler som gäller i aktieägarens hemland har följts.

Ett införande av krav på att varje utländsk aktieägare skall kunna prestera ett hemvistintyg från skattemyndigheten i sitt hemland kommer enligt vår uppfattning omedelbart leda till att svensk källskatt i många fall kommer att tas ut med 30 procent i stället för den skattesats som avtalats i våra dubbelbeskattningsavtal. En sådan ordning strider mot syftet med direktavtalet enligt dubbelbeskattningsavtalen och kommer att leda till ett kostsamt merarbete för både de utdelningsberättigade och för skattemyndigheten i Sverige. Dessutom befarar vi att intresset för utlänningar att investera i svenska aktier kommer att minska om utdelningar från svenska börsnoterade aktiebolag medför att ett restitutionsförfarande skall tillämpas för att få rätt källskatt. Erfarenhetsmässigt krävs ett smidigt fungerande källskattesystem för att det alls skall vara intressant för portföljinvesterare att äga utländska aktier. I de stora internationella samgåenden som förekommit har stor vikt lagts vid att rätt källskatteavdrag kunnat administreras på ett effektivt och smidigt sätt.

Sveriges väl utbyggda system där VPC och förvaltare har datauppgifter med aktieägarnas skatterättsliga hemvist inkodad och där uppgiften bygger på aktieägarens eget intygande har också accepterats såsom godtagbart underlag för nedsättning vid källan av utländska källskatter i samtliga de länder där frågan uppkommit under senare år. I USA har skattemyndigheten till och med godtagit adressuppgifter för att avgöra skatterättsligt hemvist. Även i andra sammanhang såsom vid preliminärskatteavdrag för ränteintäkter hos fysiska personer har lagstiftaren godtagit eget intygande som grund för bedömningen av skatterättsligt hemvist. För oss framstår det därför som obegripligt varför ett smidigt och väl fungerande system som både tas efter i andra rättsordningar och som godtas av andra länders skattemyndigheter inte kan bibehållas. Det finns inga påvisbara fakta genom revisioner eller annat som utvisar att kupongskatteuttaget blir felaktigt beroende på att hemvistintyg från skattemyndighet saknats. Vid den genomgång som

utredningen gjort av andra länders källskattesystem har inte heller framkommit annat än att hemvistintyg från skattemyndighet endast krävs i ett fåtal stater och då i första hand vid ansökningar om restitution.

I övrigt kan noteras att hemvistintyg endast kommer att krävas för fysiska personer. Den omständigheten att dessa fysiska personer normalt inte kan få någon avräkning i sina hemviststater utan att visa den svenska skatten i kombination med att Sverige lämnar kontrolluppgifter till så gott som samtliga avtalsländer innebär att systemet är självreglerande utan en omfattande kontrollapparat.

Särskild utdelningsskatt på utskiftade medel

Utredningens uppgift har i första hand inte varit att föreslå ändringar i det materiella regelverket. I direktiven anförs att ordningen med en särskild skatt på utdelningar för dem som inte har skatterättsligt hemvist i Sverige bör bestå liksom nivån på skatten. I övrigt skall dock en genomgripande översyn av kupongskattesystemet ske.

Utredningen anser det mycket angeläget att reglerna om utdelningsbeskattning vid utskiftning till begränsat skattskyldiga ses över men föreslår ändå att reglerna oförändrat överförs till det nya förfarandesystemet under hänvisning till att kupongskatten vid utskiftning kommer att behandlas inom Finansdepartementet i samband med att skattefrågorna vid återköp av egna aktier övervägs.

Vi anser att utredningen närmare bort utreda förutsättningarna för om svensk källskatt på utskiftade medel till aktieägare som inte har skatterättsligt hemvist i Sverige överhuvudtaget skall finnas kvar i ett system där svenska aktieägare reavinstbeskattas vid inlösen av aktier, fusion och likvidation. För det fall skatten befunnits böra vara kvar i någon del, borde utredningen också ha föreslagit de justeringar i regelverket som är nödvändiga för att skatteuttaget överhuvudtaget skall kunna hanteras i praktiken.

När det gäller fusioner så har genomgripande lättnader införts i skattelagstiftningen i samband med översynen av skattereglerna vid omstruktureringar. Reglerna (bl.a. lagen 1998:1603 om beskattningen vid fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelse), som gäller från och med den 1 januari 1999, innebär bl.a. att fusioner i princip kan genomföras mellan fristående företag utan negativa skattekonsekvenser vare sig på ägarnivå (om fusionsvederlaget består i aktier) eller på företagsnivå. I samband med lagregleringen har t.o.m. införts lättnader avseende stämpelskatt. Däremot har kupongskatteuttaget för utländska ägare inte beaktats. För svenska börsnoterade företag där det utländska ägandet många gånger kan uppgå till 20-50 procent medför kupong-

skatteskyldigheten att fusioner effektivt förhindras vilket givetvis inte kan ha varit avsikten. Ett avskaffande av kupongskatt på utskiftade medel vid fusion kan därför inte heller innebära något nämnvärt skattebortfall eftersom skyldigheten att betala kupongskatt i praktiken hindrar fusioner i bolag med utländska ägare eller medför att transaktionen genomförs på ett sätt så att kupongskatt ändå inte utgår, t.ex. i form av eller i kombination med ett uppköpserbjudande.

Under de nästan tre år som passerat sedan utredningen påbörjade sitt arbete har en mängd transaktioner där utskiftning skett i samband med inlösen av aktier ägt rum på den svenska marknaden. I många fall har sakvärden skiftats ut i stället för pengar. De särskilda svårigheter som uppkommer i samband med kupongskatteuttaget vid utskiftning av sakvärden har medfört stora tillämpningsproblem. I dessa fall finns heller inga kontanter att innehålla kupongskatten ifrån eftersom det inte är fråga om någon ordinarie vinstutdelning. Överhuvudtaget är problemen vid sakutdelning och de svårigheter som föreligger att fastställa dels ett beskattningsunderlag på ett tidigt stadium och dels att få fram medel till skatteinbetalning svårare och delvis annorlunda vid inlösenförfaranden, fusioner och likvidationer.

Vidare har utländska aktieägare i inlösenransaktioner ansett sig diskriminerade eftersom de kunnat drabbas av en mycket hög skattebelastning då svensk kupongskatt uttagits på hela det utskiftade värdet utan avdrag för något anskaffningsvärde för den inlösta aktien. De har därutöver kunnat drabbas av reavinstbeskattning i hemviststaten. Huruvida den svenska kupongskatten ansetts som avräkningsbar mot reavinstskatten i aktieägarnas hemviststater är inte heller klarlagt. I praktiken har en anpassning skett på så sätt att utländska aktieägare mer eller mindre uppmanats att sälja sina inlösenaktier eller inlösenrätter på marknaden före inlösen för att undvika att svensk kupongskatt tas ut på hela det utskiftade värdet.

Sedan våren 1999 har Särskilda Skattekontoret i Ludvika och Riksskatteverket delvis tagit fasta på protester från de utländska aktieägarna. Numera anser skattekontoret nämligen att Sverige inte har rätt att ta ut den kupongskatt som kupongskattelagen föreskriver i samband med inlösen av aktier för sådana aktieägare som är hemmahörande i ett avtalsland där dubbelbeskattningsavtalet följer OECD:s modellavtal. Endast den del av utskiftat belopp som överstiger aktiens nominella belopp anses som skattepliktig utdelning. Därför tillämpas en ny ordning för aktieägare i sådana avtalsländer varvid kupongskatteunderlaget reduceras med det nominella beloppet på den inlösta aktien. Någon sådan reduktion i underlaget görs däremot inte för aktieägare i andra stater.

Reduktionen påminner om den återbetalning som kan medges enligt 27 § andra stycket kupongskattelagen vid likvidation och fusion om bolaget upplöses inom ett år efter utskiftningen. I dessa fall skall dock avdrag medges med aktiens anskaffningsvärde. Den nya ordningen vid inlösen, liksom återbetalning i likvidations- och fusionsfallen, medför dock att rätt källskatt normalt inte kan tas ut i samband med utskiftning utan att ett restitutionsförfarande måste ske eftersom VPC och många förvaltare inte har någon möjlighet att utöver skilda skattesatser för olika länder också skilja ut och hålla reda på olika beskattningsunderlag för aktieägare i godtagbara avtalsländer respektive övriga länder. Vi anser det otillfredsställande att - såsom utredningen föreslår - i oförändrad form överföra regler som inte anses förenliga med Sveriges internationella åtaganden till en ny och i övrigt genomgripande omarbetad lag om särskild utdelningsskatt.

Särskilt yttrande av experten Karin Wallin-Norman

Utredningens målsättning att förenkla förfarandet ifråga om hantering av kupongskatt motverkas av att utredningen inte tillräckligt tagit hänsyn till de praktiska svårigheter som kan förutses om förslaget om hemvistintyg genomförs, vilket enligt min mening kan befaras medföra ett väsentligt ökat antal fall där direktnedläggning ej kommer att kunna ske och där den utdelningsberättigade därför kommer att ansöka om restitution.

Utredningens förslag angående hemvistintyg innebär ett förslag till en materiell ändring som enligt min bedömning leder till oönskade och icke avsedda konsekvenser för förfarandet. Förslaget om att införa ett generellt krav på hemvistintyg från den utdelningsberättigade för att bli berättigad till direktnedläggning av kupongskatten kan inte och har inte motiverats med att det idag skulle förekomma något omfattande skatteundandragande genom uppgivande av felaktigt skatterättsligt hemvist. Tvärtom kan konstateras, vilket inte motsägs av utredningen, att nuvarande ordning i allt väsentligt fungerar väl. Nuvarande ordning enligt vilken en uppgift och försäkran från den utdelningsberättigade eller från dennes bankförbindelse eller värdepappersförvarare i utlandet godtas som underlag för direktnedläggning av skatten, förefaller också vara den som tillämpas av flertalet andra stater med vilka Sverige har dubbelbeskattningsavtal.

För VPC:s del är det såsom framförts under utredningen, endast i yttersta undantagsfall så att VPC själv har en direkt avtalsrelation med den utdelningsberättigade. I stället är det banker och värdepappersbolag, dvs. de kontoförande instituten, som öppnar vp-konto, och därvid registrerar det skatterättsliga hemvistet i form av en särskilt skatt kod i VPC:s system. Dessa banker och värdepappersbolag är så gott som samtliga också auktoriserade förvaltare och tillhandahåller vid sidan om kontoföringstjänsten också depå tjänster. Dessa institut har genom sin branschförening framhållit att de inte tror sig kunna få hemvistintyg från alla de depå kunder som i dag har uppgivit sig ha hemvist i annat land. Det innebär att de i ännu mindre grad kommer kunna få det från de av kunderna som man i dag inte ens har depåavtal med utan som endast

anlitar banken eller bolaget som kontoförande institut. VPC skulle – med utredningens förslag – behöva införa en bestämmelse i sitt regelverk som ålägger ett kontoförande institut betalningsansvaret för den icke erlagda skatt som skulle komma att utgå om hemvistintyg vid en efterkontroll inte skulle kunna uppvisas (och felaktigt hemvist kunnat visas). Detta skulle då i sin tur innebära att det endast i undantagsfall kommer att registreras skattkoder för personer med hemvist i utlandet. I stället kommer VPC nödgas att dra 30 % utdelningsskatt och den utdelningsberättigade får därefter själv ansöka om restitution. VPC har hittills ej ansett sig ha som uppgift och har därför ej resurser för att bistå vp-kontohavare i samband med skatterestitution.

Den föreslagna ordningen kommer därför enligt min bestämda uppfattning att leda till att utdelningsskatt med 30 % kommer att dras i flertalet fall, där i dag direktnedsettning sker genom att skattkod angivits i anslutning till registrering av vp-kontot.

Utredningens förslag baserar sig på antagandet att VPC och förvaltarna är så angelägna att tillhandahålla god service till sina kunder att de är beredda att ta på sig betalningsansvaret för skatten i de fall då hemvistintyg ej lämnas. Detta antagande är i vart fall i fråga om VPC felaktigt. VPC kommer inte att ta på sig denna risk, eftersom VPC enligt vad ovan anförts sannolikt kommer att sakna möjlighet att föra vidare detta ansvar på de kontoförande instituten. Alla de skäl som utredningen anför för att utan undantag ålägga ”utbetalaren” betalningsansvaret för korrekt skatt på utdelningen oavsett t.ex. värderingssvårigheter kan härvidlag anföras (jfr utredningen 5.4.1).

I övrigt instämmer jag i de synpunkter som framförts i särskilt yttrande från Anne Rutberg och Margareta Sahlström.