

Regelrådet är ett särskilt beslutsorgan inom Tillväxtverket vars ledamöter utses av regeringen. Regelrådet ansvarar för sina egna beslut. Regelrådets uppgifter är att granska och yttra sig över kvaliteten på konsekvensutredningar till författningsförslag som kan få effekter av betydelse för företag.

Finansdepartementet

## Yttrande över Uppskov med kupongskatt i vissa fall (promemoria)

### Regelrådets ställningstagande

Regelrådet finner att konsekvensutredningen uppfyller kraven i 6 och 7 §§ förordningen (2007:1244) om konsekvensutredning vid regelgivning.

### Innehållet i förslaget

Remissen innehåller förslag till ändring i kupongskattelagen (1970:624).

I sak anges förslaget innebära att avdrag för uppskovsbelopp ska kunna göras efter ansökan till Skatteverket. Möjligheten bör stå öppen för utländska juridiska personer med hemvist inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) eller i en stat med vilken Sverige ingått ett skatteavtal som innehåller artiklar om informationsutbyte och bistånd med indrivning av skatt. För att den skattskyldige ska få avdrag bör gälla att denne kan styrka att kupongskatt har innehållits eller betalats för en viss utdelning och att det har uppkommit ett underskott för det beskattningsår då utdelningstillfället inträffade. Vid bedömningen av om det har uppkommit ett underskott bör resultatet beräknas enligt svenska regler. Vidare anges att uppskovsbeloppet ska motsvara utdelningen i fråga men kan aldrig vara högre än beskattningsårets underskott. Tidigare beviljade uppskovsbelopp avseende samma beskattningsår ska också beaktas. Ett beviljat avdrag för uppskovsbelopp föreslås vidare återföras till beskattning fyra månader efter utgången av det beskattningsår som följer närmast efter det beskattningsår vars underskott ligger till grund för det uppskovsbelopp som ska återföras. Om förutsättningar finns kan den skattskyldige få ett nytt avdrag för uppskovsbelopp.

### Skälen för Regelrådets ställningstagande

#### Bakgrund och syfte med förslaget

Det anges att kupongskatt är en statlig, definitiv källskatt som tas ut på utdelning på andelar i svenska aktiebolag och europabolag med säte i Sverige samt svenska värdepappersfonder och svenska specialfonder. Det anges att de befintliga bestämmelserna i kupongskattelagen bör kompletteras för att regleringen ska stämma överens med EU-rätten. Det anges att svenska bolag idag kan kvitta mottagen utdelning mot kostnader som uppkommer under året och mot underskott från tidigare år, vilket innebär att beskattningen skjuts upp tills överskott uppkommer. Det är emellertid inte möjligt enligt dagens bestämmelser att bevilja uppskov med skatt för mottagare av utdelning med hemvist i en annan stat som uppvisar underskott. Mot den bakgrunden anges de svenska kupongskattereglerna kunna utgöra en restriktion av den fria rörligheten för kapital enligt kapitel 63 EUF-fördraget. Förslagsställaren hänvisar till en dom i EU-domstolen i vilken motsvarande franska regler har bedömts strida mot fördraget (se vidare nedan i avsnitt om förslagets överensstämmelse med EU-rätten). Mot den

bakgrunden anges det finnas skäl att ändra den svenska kupongskatteregleringen så att det står klart att den är förenlig med EU-rätten.

Regelrådet finner redovisningen av bakgrund och syfte med förslaget godtagbar.

### **Alternativa lösningar och effekter av om ingen reglering kommer till stånd**

I remissen anges att det alternativ som ligger närmast till hands för att säkerställa att de EU-rättsliga kraven uppfylls är att införa en möjlighet för bolag med hemvist i en annan stat att få uppskov med betalning av kupongskatt när de uppvisar underskott. Ett annat alternativ anges vara att ta bort de svenska bolagens möjligheter att kvitta mottagen utdelning mot kostnader under året och tidigare års underskott. Utdelningar som ska tas upp skulle då hänföras till en särskild fälla som beskattas med den vanliga bolagsskattesatsen, oavsett om bolagets verksamhet i övrigt går med över- eller underskott. En sådan ändring anges ha fördelen att vara ganska enkel och att den inte äventyrar den svenska skattebasen. Skattemässigt anges effekten bli en tidigareläggning av beskattningen av utdelningar när mottagaren har ett underskott. Däremot anges det för företagen finnas en risk att en sådan ordning blir en likviditetsmässig påfrestning. Företagen kan bli tvungna att betala skatt på mottagen utdelning i en underskottssituation, när pengarna kanske hade behövts bättre på annat håll. Förslagsställaren bedömer att det i nuläget inte är motiverat att ändra i inkomstskattelagen för att säkerställa att det svenska uttaget av kupongskatt är förenligt med EU-rätten. Förenligheten med EU-rätten bör i stället säkerställas genom att det införs en möjlighet för bolag med hemvist i en annan stat att få uppskov med kupongskatt på samma sätt som svenska bolag kan idag.

Regelrådet gör följande bedömning. Det går att sluta sig till att effekten om ingen reglering kommer till stånd skulle vara att risken för att befintlig rätt ska anses bryta mot EUF-fördraget består. Av förslagsställarens redovisning framgår vidare att det i vart fall finns två sätt att uppnå en säkerställd förenlighet med EU-rätten. För- och nackdelar med det alternativ som inte förordas framgår. Redovisningen är tillräcklig.

Regelrådet finner redovisningen av alternativa lösningar och effekter av om ingen reglering kommer till stånd godtagbar.

### **Förslagets överensstämmelse med EU-rätten**

I konsekvensutredningen anges att syftet med förslaget är att säkerställa att det svenska uttaget av kupongskatt är förenligt med EU-rätten och att bedömningen är att förslaget uppnår detta syfte. På annan plats i remissen finns en beskrivning av EU-domstolens dom i det s.k. Sofina-målet<sup>1</sup> som handlar om de franska reglerna om källskatt på utdelning till personer med hemvist i en annan stat. I detta mål hade den hänskjutande domstolen frågat om artiklarna 63 och 65 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (EUF-fördraget) utgör ett hinder mot ett källskattesystem som det franska där källskatt tas ut på utdelning till bolag utan hemvist i Frankrike samtidigt som utdelning till bolag med hemvist i Frankrike är underlag för bolagsskatt. Frågan ställdes särskilt med beaktande av att ett bolag med hemvist i Frankrike bara beskattas med utdelningen det aktuella året om det visar ett överskott. Därför angavs det vara möjligt att utdelningen aldrig kommer att beskattas, om bolaget upphör med sin verksamhet innan det visar överskott igen. EU-domstolen fann att de franska reglerna utgör en restriktion av den fria rörligheten för kapital. Den franska regeringen framhöll bland annat att bolag med hemvist i Frankrike beskattas med en högre skattesats än den källskatt som tas ut på utdelning till bolag utan hemvist i landet. EU-domstolen avfärdade emellertid detta som irrelevant i sammanhanget och

<sup>1</sup> EU-domstolens dom den 22 november 2018 i mål C-575/17, Sofina SA m.fl.

fann sammantaget att den konstaterade restriktionen av den fria rörligheten för kapital inte kunde rättfärdigas. Förslagsställaren anger att Sverige idag har ett system för inkomstbeskattning av bolag som motsvarar de franska reglerna.

Regelrådet gör följande bedömning. Beskrivningen av EU-domstolens ställningstagande till de franska reglerna i kombination med information om hur de idag gällande svenska reglerna ser ut ger sammantaget en tydlig bild av de problem som förslagsställaren ser med hur överensställelsen med EU-rätten ser ut i utgångsläget. Det är också möjligt att se hur det förslag som lämnas avser att hantera detta problem. Beskrivningen av förslaget överensställelse med EU-rätten är tydlig.

Regelrådet finner redovisningen av förslaget överensställelse med EU-rätten godtagbar.

### **Särskild hänsyn till tidpunkt för ikraftträdande och behov av speciella informationsinsatser**

I remissen anges att de nya bestämmelserna ska träda i kraft den 1 januari 2020. Som skäl för detta anges att bestämmelserna bör träda i kraft så snabbt som möjligt, vilket bedöms vara vid nyss nämnda tidpunkt. För ansökningar om uppskov som kommer in till Skatteverket dessförinnan anges att dagens bestämmelser i kupongskattelagen får tillämpas, med beaktande av EU-rätten, inklusive EU-domstolens dom i Sofina-målet. Vidare anges att av den föreslagna 31 § kupongskattelagen följer att en ansökan om avdrag för uppskovsbelopp ska göras senast vid utgången av det femte kalenderåret efter utdelningstillfället, vilket anges innebära att en ansökan om avdrag för uppskovsbelopp som kommer in under 2020 kan avse utdelningar vars utdelningstillfälle inföll den 1 januari 2015 eller senare. Inget anges om behov av speciella informationsinsatser.

Regelrådet gör följande bedömning. Det hade varit önskvärt om det hade framgått i vilken mån företags förutsättningar att hantera regeländringen har beaktats vid valet av tidpunkt för ikraftträdande. Det framgår emellertid, om än i all korthet, att skälet till tidpunkten är en önskan om så snart ikraftträdande som möjligt och det går att sluta sig till att skälet till detta är att undvika negativa konsekvenser till följd av en bedömd bristande överensställelse med EU-rätten. Även om redovisningen med fördel hade kunnat vara tydligare, finner Regelrådet den tillräcklig givet förutsättningarna i detta ärende. Det är däremot en väsentlig brist att inget nämns om behovet av informationsinsatser.

Regelrådet finner redovisningen av särskild hänsyn till tidpunkt för ikraftträdande godtagbar.

Regelrådet finner redovisningen av behov av speciella informationsinsatser bristfällig.

### **Berörda företag utifrån antal, storlek och bransch**

Det anges att för utländska företag som har kupongskattepliktiga intäkter kommer förändringen att innebära att de företag som går med underskott kommer att få en möjlighet till uppskov<sup>2</sup>. På grund av bristfälliga data anges det inte vara möjligt att få fram antalet företag som kommer omfattas av denna möjlighet eller antalet företag som kan förväntas använda sig av denna. Det anges finnas en indikation om hur många företag som möjligheten skulle vara relevant för när de går med förlust genom att det finns 12288 direkt registrerade värdepapperskonton och 123946 förvaltarregistrerade konton. Företag som är kupongskattepliktiga anges även kunna använda sig av en förvaltare eller ett kontoförande institut. Det anges inte vara möjligt att dela upp kontona mellan företag som är i länder där det finns möjlighet till uppskov och sådana där det inte finns en sådan möjlighet. Förslagsställaren anger

---

<sup>2</sup> Detta gäller under förutsättning att det skatteavtal som är tillämpligt för det aktuella utländska företaget innehåller en möjlighet till indrivning.

emellertid att eftersom det kan anses vara kostsamt för företag att ansöka om uppskov samtidigt som uppskovet bedöms vara av begränsat värde, bedöms det vara en mindre andel av företagen som söker uppskov. Förslagsställaren bedömer att det skulle kunna röra sig om ca 500 företag. Inget anges om företagets storlek eller bransch.

Regelrådet gör följande bedömning. Det är värdefullt att förslagsställaren beskriver de problem som finns med att finna underlag för en beskrivning av de berörda företagen. När det gäller företagets antal har förslagsställaren gjort ett försök att indikera en storleksordning utifrån befintliga data och ett antagande om hur attraktiv möjligheten som lagändringen innebär kommer att vara. Detta är värdefullt och avseende företagets antal finner Regelrådet att beskrivningen är tillräcklig givet förutsättningarna i ärendet. Såvitt Regelrådet kan förstå borde bristfälliga data kunna bidra även till svårigheter att uttala sig om företagets bransch och storlek. Det är emellertid inte tydligt om förslagsställaren har gjort något eget försök att samla in kompletterande information om detta. Om sådana försök har gjorts, borde de ha beskrivits. Om det har bedömts omöjligt eller av något skäl orimligt att göra sådan kompletterande informationsinhämtning borde detta ha angetts och motiverats. Sammantaget finner Regelrådet information om företagets storlek och bransch otillräcklig.

Regelrådet finner redovisningen av berörda företag utifrån antal godtagbar.

Regelrådet finner redovisningen av berörda företag utifrån bransch och storlek bristfällig.

## Påverkan på berörda företags kostnader, tidsåtgång och verksamhet

### *Administrativa kostnader*

I konsekvensutredningen anges att underskottet, enligt förslaget, ska beräknas enligt svenska skatteregler. Detta anges i sin tur betyda att det utländska företag som vill ansöka om uppskov ska räkna om sitt resultat enligt svenska bestämmelser. Det anges även ett flertal mer specifika förutsättningar för en sådan beräkning. Sammantaget konstaterar förslagsställaren att det för att få uppskov med kupongskatt måste det utländska bolaget göra en detaljerad jämförelse mellan det egna landets skatteregler och svenska skatteregler. Tidsåtgången och kostnaden för detta anges troligtvis variera mellan olika bolag, beroende exempelvis på hur stora de är, om de ingår i en koncern, vilken verksamhet de bedriver samt hur stora skillnaderna är mellan svenska regler och reglerna i bolagets hemland. Det anges att eftersom det troligen är stor skillnad mellan olika bolag när det gäller hur stora resurser som måste läggas på att göra beräkningar är det svårt att bedöma den administrativa kostnaden för ett genomsnittligt företag. Därför görs en uppskattning utifrån förutsättningarna att det är stor spridning mellan företag med de lägsta administrativa kostnaderna respektive de högsta. En uppskattning, med stor osäkerhetsmarginal, anges vara att tidsåtgången för ett genomsnittligt företag är tio timmar. Analysen av skillnader mellan skatteregler i företagets hemland respektive de svenska reglerna anges behöva göras av en kvalificerad jurist. Förslagsställaren hänvisar till SCB:s lönestatistik för yrkesgrupper enligt vilken genomsnittlig månadslön för en jurist år 2017 var 50300 kr. Förslagsställaren gör vidare antagandet att ett genomsnittligt företag utöver direkta lönekostnader har rörliga tilläggskostnader, för exempelvis löneskatter, som motsvarar 50 procent av lönen. Utifrån dessa förutsättningar uppskattas kostnaden för ett genomsnittligt företag för att få uppskov med kupongskatt till 4700 kronor<sup>3</sup>. Givet att det totala antalet ansökningar uppskattas till 500 per år anges att den totala årliga kostnaden för företagen kan uppskattas till 2 miljoner kr årligen<sup>4</sup>.

<sup>3</sup> Beräknat i följande steg:  $53000/160 * 1,5$  är ungefär lika med 470 kr.  $470 \text{ kr} * 10 \text{ timmar}$  är 4700 kr.

<sup>4</sup>  $500 * 4700 \text{ kr}$  avrundat nedåt till ca 2 miljoner kr.

Regelrådet gör följande bedömning. Regelrådet har förståelse för att det är svårt att göra en exakt beräkning av de administrativa kostnaderna. Givet dessa svårigheter anser Regelrådet att det är värdefullt att förslagsställaren för det första gör en uppskattning av vad de genomsnittliga kostnaderna skulle kunna bli och för det andra är tydlig med vilka osäkerheter som finns såväl som vilka antaganden som har gjorts för att nå resultatet. Beskrivningen är enligt Regelrådets uppfattning tillräckligt givet förutsättningarna i detta fall.

Regelrådet finner redovisningen av påverkan på företagens administrativa kostnader godtagbar.

#### *Andra kostnader och verksamhet*

I konsekvensutredningen anges att en ansökan om uppskov är värd att lämna in först om de minskade kostnaderna som följer av detta är större än kostnaden för att ansöka om anstånd. Den kalkylen anges se olika ut för företag som har ett underskott av verksamheten ett enstaka år och företag som har ett permanent underskott, dvs ett företag som aldrig går med vinst enligt det beräkningssätt som gäller i detta sammanhang. För företag med underskott under enstaka år anges att kostnaden för att ansöka om uppskov måste vara mindre än den ränta som belöper på uppskovsbeloppet. Med ett antagande att alternativräntan är 2 procent anges detta innebära att kupongskatten måste uppgå till 235000 kr för att det i teorin ska vara ekonomiskt motiverat att ansöka om uppskov under ett år<sup>5</sup>. För företag som har ett permanent underskott anges det däremot enligt nyss nämnda uppskattning bli teoretiskt lönsamt att ansöka om ett årligt uppskov så länge kupongskatten är minst lika stor som kostnaden för att ansöka om uppskov, dvs. 4700 kr. Förslagsställaren anger emellertid också i en fotnot att det i forskningslitteratur finns artiklar som tyder på att företagen inte alltid reagerar på ekonomiska incitament när det gäller beskattning.

Regelrådet gör följande bedömning. Det är värdefullt att förslagsställaren har redovisat en uppskattning av i vilka fall som förslaget kan väntas bli lönsamt för berörda företag. Att det även nämns att det finns forskningslitteratur som skulle kunna ge skäl till andra antaganden om utfall är värdefullt för konsekvensutredningens transparens.

Regelrådet finner redovisningen av påverkan på andra kostnader och verksamhet godtagbar.

### **Påverkan på konkurrensförhållandena för berörda företag**

Som har refererats ovan är motivet till att genomföra förändringen att säkerställa att den svenska lagstiftningen överensstämmer med EU-rätten och inte bedöms medföra hinder för den fria rörligheten för kapital. I konsekvensutredningen beskrivs möjliga beteendeförändringar för företag och resultatet av dessa. En fråga som tas upp är att i det fall ett utländskt företag som tagit emot utdelningen upphör med sin verksamhet blir uppskovet definitivt och om detta skulle kunna medföra en reell risk att utländska företag utnyttjar en sådan effekt genom skatteplanering. Det anges att uppskovsmöjligheterna kan innebära incitament för utländska koncerner att samla sitt aktieinnehav i underskottsföretag, och likvidera dessa när underskottet är utnyttjat. Möjligheterna till detta och de företagsekonomiska vinsterna med ett sådant förfarande anges till största delen vara beroende på hur lagstiftningen i hemstaten är utformad. I Sverige anges det finnas regler som syftar till att motverka handel med underskottsföretag.

Regelrådet gör följande bedömning. Det finns enligt Regelrådets uppfattning inte en tydlig och lättillgänglig redovisning av förslagets möjliga påverkan på konkurrensförhållandena för berörda företag. De beskrivningar som refereras ovan avser såvitt Regelrådet kan förstå aspekter som har en tydlig koppling till konkurrens på den europeiska marknaden och möjligheter till illojal konkurrens. Det hade

<sup>5</sup> Beräknat som 4700 kr dividerat med 0,02 vilket ger 235000 kr.

enligt Regelrådets uppfattning varit önskvärt om påverkan på konkurrensförhållandena för företag hade redovisats tydligare, men eftersom det ändå finns information som har en koppling till möjliga konkurrens effekter och eftersom Regelrådet har förståelse för svårigheten att göra exakta bedömningar är den befintliga beskrivningen tillräcklig givet förutsättningarna i detta ärende.

Regelrådet finner redovisningen av påverkan på konkurrensförhållandena för berörda företag godtagbar.

### **Regleringens påverkan på företagen i andra avseenden**

I konsekvensutredningen har det som refererats ovan om möjligheter till skatteplanering beskrivits i ett avsnitt om förslaget övriga effekter.

Regelrådet har, som framgår, valt att referera förslagsställarens resonemang kring möjliga incitament till skatteplanering och handel med underkottsföretag som frågor kopplade till konkurrensförhållanden. Kategoriseringen av dessa effekter är inte helt given. Regelrådet finner inget särskilt som talar för att det skulle finnas påverkan på företagen i andra avseenden än de som har behandlats av förslagsställaren.

Regelrådet finner redovisningen av regleringens påverkan på företagen i andra avseenden godtagbar.

### **Särskilda hänsyn till små företag vid reglernas utformning**

Inget anges om särskilda hänsyn till små företag vid reglernas utformning.

Regelrådet gör följande bedömning. Det går att sluta sig till att förslaget inte har utformats på ett sätt som i sig tar särskilda hänsyn till små företag. Det borde emellertid ha funnits en beskrivning av hur förslagsställaren har sett på dessa frågor.

Regelrådet finner redovisningen av särskilda hänsyn till små företag vid reglernas utformning bristfällig.

### **Sammantagen bedömning**

Regelrådet konstaterar att konsekvensutredningen i flertalet avseenden håller tillräcklig kvalitet givet förutsättningarna i detta ärende. I detta ställningstagande beaktar Regelrådet de svårigheter som förslagsställaren har angett finns med tillgång till data såväl som att det har gjorts försök att ge en så tydlig bild av potentiella effekter som möjligt. Det är också positivt att antaganden och förutsättningar för uppskattningar redovisas tydligt.

Regelrådet finner därför att konsekvensutredningen uppfyller kraven i 6 och 7 §§ förordningen (2007:1244) om konsekvensutredning vid regelgivning.

Stöd till regelgivare i konsekvensutredningsarbetet finns i [Tillväxtverkets handledning för konsekvensutredning](#).



Regelrådet behandlade ärendet vid sammanträde den 10 april 2019.

I beslutet deltog Claes Norberg, Hanna Björknäs, Lennart Renbjer och Marie-Louise Strömgren.

Ärendet föredrogs av Per Högström.



Claes Norberg  
Ordförande



Per Högström  
Föredragande