

Finansdepartementet

fi.remissvar@regeringskansliet.se

kopia: stina.petterson@regeringskansliet.se

Stockholm 18 oktober 2024

Remiss – Betänkandet Förenkla och förbättra! (SOU 2024:36)

FAR har erbjudits tillfälle att lämna synpunkter över finansdepartementets remiss *Betänkandet Förenkla och förbättra! (SOU 2024:36) Fi2024/01273*. FAR får med anledning av detta anföra följande.

1 FAR:s generella inställning

Bestämmelserna om kvalificerade andelar i fåmansföretag är centrala inom inkomstbeskattningen och berör en mycket stor andel av enskilda som driver företag i Sverige. Samtidigt är reglerna komplicerade och hör till de svåraste att tillämpa inom svensk skatterätt. Därmed orsakar reglerna mycket arbete för såväl det allmänna som många enskilda och företag. Ur detta perspektiv är det uppdrag som lämnades till kommittén – förenkla och förbättra – inte bara välkommet utan också mycket angeläget.

FAR kan nu konstatera att utredningen i allt väsentligt har lyckats åstadkomma de förbättringar (vilka berör ca 80 % av delägarna) och de förenklingar utredningsdirektiven efterfrågat. Detta åstadkoms bland annat genom slopandet av kapitalandels- och löneuttagskraven, höjningen av förenklingsregeln samt harmoniseringen av takbelopp för utdelningar.

FAR tillstyrker förslaget och anser att det är angeläget att det genomförs.

I kommitténs uppdrag låg också att se över de så kallade kvalifikationsbestämmelserna, det vill säga de regler som avgör om andelar omfattas av bestämmelserna i 57 kap. inkomstskattelagen eller inte. Bland FAR:s medlemmar uppfattas just dessa bestämmelser som särskilt besvärliga att tillämpa, en uppfattning som också delas av kommittén. Några konkreta förslag av betydelse i dessa delar lämnas emellertid inte med hänvisning till att nya bestämmelser på området skulle riskera att skapa ny osäkerhet. FAR har viss förståelse för kommitténs farhågor men hade ändå sett fram emot konkreta förslag från utredningen även i denna del. Klara och tydliga regler är i grunden en rättssäkerhetsfråga och konkreta förslag på förtydliganden i regelverket hade varit välkomna. Det är angeläget att dessa frågor blir föremål för fortsatta utredningsinsatser i framtiden.

FAR är positiv till förslaget sett som en helhet men har följande synpunkter som bör övervägas i det fortsatta beredningsarbetet.

2 Synpunkter på förslagen

2.1 Beräkningsreglerna

Förändrad beräkning av lönebaserat utrymme och slopat löneuttagskrav

Utredningen föreslår att beräkningen av lönebaserat utrymme förändras samt att löneuttagskravet slopas. Dessa förändringar är ägnade att förenkla reglernas tillämpning.

Ytterligare en förenkling som skulle kunna övervägas i detta sammanhang är att även styrelsearvode som ska beskattas i inkomstslaget tjänst får medtas vid beräkningen av löneunderlaget. Enligt tidigare administrativ praxis gällde att så var fallet (se Skatteverkets ställningstagande 2009-11-16 dnr 131 764318-09/111 *Vilka ersättningar kan ingå i löneunderlaget vid beräkning av gränsbeloppet?*). Skatteverket framhöll i det refererade ställningstagandet att denna ordning innebar en förenklad hantering för såväl den skattskyldige som för Skatteverket. Efter en dom i Högsta förvaltningsdomstolen (RÅ 2009 not. 111) ändrade dock Skatteverket sin tidigare praxis.

Styrelsearvoden ingår i företags sammanställningar över kontanta bruttolöner och sådana arvoden beskattas i princip uteslutande i inkomstslaget tjänst (jfr HFD 2017 ref. 41 och HFD 2019 no. 31). I dagsläget behöver den här typen av sammanställningar brytas ner för att identifiera hur stor del som avser styrelsearbete, vilket inte bara innebär en administrativ börda för företagen utan också orsakar det allmänna kostnader i form av utrednings- och kontrollinsatser. En sådan förenkling skulle således medföra besparing för såväl företagen som Skatteverket.

Möjligheten att tillgodoräkna sig utbetalda löner i ett företags dotterföretag bör i vissa fall begränsas

Det kan ifrågasättas om regeln i 34 § behöver införas i detta lagstiftningsärende. Kommittén tar upp riskkapitalstrukturer som exempel, vilka torde vara ovanliga. FAR noterar att en utredning tillsatts om beskattning av Carried Interest. FAR anser att det är bättre att frågan om 34 § behövs och eventuell utformning tas upp i det lagstiftningsärendet. Om 34 § ändå införs i detta lagstiftningsärende anser FAR att nedanstående synpunkter från FAR:s sida behöver beaktas för att lagtexten inte ska träffa situationer som den inte är avsedd att träffa.

Av 34 § framgår att ersättningar i dotterföretag inte ska räknas med om dotterföretagets verksamhet finansierats genom aktieägartillskott eller kapital som grundar sig i sådana tillgångar som likställs med andelar enligt 3 § andra stycket. Enligt FAR:s mening är den föreslagna bestämmelsen problematisk. Lagtexten och skälen till bestämmelsen beaktar inte från vilket håll som tillskottet sker ifrån. Om ett moderföretag tillför kapital till dotterföretaget är vår mening att detta inte borde påverka moderföretagets aktieägares rätt att tillgodoräkna sig löneunderlag i dotterbolaget och underliggande bolag, då det egentligen endast förstärker sin roll som moderföretag. FAR anser att om moderföretagets kapital

kommer från egenupparbetade vinster borde ett sådant tillskott vara undantaget i bestämmelsen. Motsvarande bör även gälla om det aktuella tillskottet har finansierats genom tillskott från ägarna i överliggande bolag och på den nivå där det finns fysiska personer som delägare. Följande exempel illustrerar hur FAR uppfattar bestämmelsen i dess nuvarande lydelse och vilka konsekvenser som kan uppstå.

A och B äger AB X som är moderbolag i en koncern. Moderbolaget har ett dotterbolag, AB Y, som det äger till 91 %, resterande 9 % ägs av C som är VD i dotterbolaget och underkoncernen. AB Y är ett holdingbolag och äger i sin tur ett antal dotterbolag till 100 %. AB X har lämnat ett villkorligt aktieägartillskott till AB Y om drygt 25 mnkr och detta har skett då C varit delägare. C har inte lämnat något motsvarande tillskott. Utifrån föreslagen ordalydelse kommer A och B inte kunna tillgodoräkna sig löneunderlaget i AB Y och underliggande bolag. FAR anser att det är inte kan vara motiverat att i en sådan situation begränsa A:s och B:s möjligheter att tillgodoräkna sig löneunderlaget i AB Y och underliggande bolag.

För C blir konsekvensen att personen kommer kunna tillgodoräkna sig utbetalda löner i AB Y och detta bolags dotterbolag.

FAR har noterat att kommittén inte tar upp hur tanken är om aktieägartillskott återbetalas när det gäller villkorliga aktieägartillskott, om dotterföretaget lämnar utdelning som motsvarar erhållet ovillkorat aktieägartillskott eller om kapitalandelslånen återbetalas.

Ett vanligt förfarande inom koncerner är att koncernbidrag som ett dotterföretag lämnar neutraliseras genom att moderföretaget / mottagaren av koncernbidraget lämnar ett aktieägartillskott till dotterföretaget. Det kan diskuteras om detta kan räknas som om att dotterföretagets verksamhet finansierats genom tillskottet på grund av bakgrunden och att sådana här transaktioner normalt sett sker inom en kort tidsperiod. FAR:s uppfattning är att ett sådant tillskott inte ska påverka moderföretagets aktieägares rätt att tillgodoräkna sig löneunderlag. Det är önskvärt att frågan berörs i lagstiftningsärendet framöver och att klargörande besked lämnas.

Vad gäller övergångsbestämmelserna för 34 § så noterar FAR att bestämmelserna i 57 kap. 34 § första-tredje styckena föreslås tillämpas första gången för beskattningsår som börjar efter den 31 december 2026. FAR anser det av förenklings- och legitimitetsskäl är önskvärt att regeln i 34 § bara träffar kapitaltillskott som skett från tidpunkten då reglerna ska tillämpas.

Gemensamt takbelopp för tjänstebeskattning av utdelning och kapitalvinst

FAR tillstyrker förslaget om ett gemensamt takbelopp för utdelningar och kapitalvinster. Med hänsyn till att utdelningar och kapitalvinster på detta sätt mer likställs skulle en välkommen förenkling vara att särregleringen i 3 § andra meningen, om att vinst vid minskning av aktiekapital med indragning av aktier och vinst vid överlåtelse till ett aktiebolag av dess egna aktier ska behandlas som utdelning, tas bort.

Utdelning och kapitalvinst på andelar som mottas i samband med andelsbyten och partiella fissioner

FAR har noterat att kommittén enbart lämnat förslag i det fall tjänstebeloppet vid ett andelsbyte uppgår till 0 kronor. FAR anser det angeläget även att det i det fortsatta lagstiftningsärendet lämnas förslag som förenklar och förbättrar även för de fåmansföretagare där tjänstebeloppet överstiger 0 kr, särskilt med beaktande av de EU-rättsliga frågeställningar som annars kan uppkomma.

Kommittén skriver på sidan 373 följande:

”När en person upphör att vara verksam i betydande omfattning, om utomstående förvärvar en betydande del i företaget, eller om företaget upphör att vara ett fåmansföretag, inträder en karenstid enligt de allmänna reglerna, efter vilken andelarna inte längre är kvalificerade. För att garantera andelsägaren en beskattning som motsvarar den som hade skett om andelsbytet eller den partiella fissionen inte hade genomförts anser kommittén att den särskilda kvalifikationen i dessa fall ska upphöra efter en innehavstid som motsvarar karenstiden enligt de allmänna reglerna.”

FAR delar denna slutsats. Kommittén lämnar förslag på en tidsgräns om tjänstebeloppet är noll kronor vid bytestillfället i 41 §. FAR anser att det även bör införas en tidsgräns om tjänstebeloppet uppstår vid bytestillfället så att den särskilda kvalifikationen kan upphöra efter en innehavstid som motsvarar karenstiden enligt de allmänna reglerna och att tjänstebeloppet i sådant fall bortfaller. Syftet med att införa en sådan tidsgräns är att uppnå en beskattning som om andelsbyte aldrig skett och uppnå en enhetlighet i beskattningen (jämför HFD 2022 ref. 12 samt SkatteNytt 2020 s. 413 – 414).

FAR vill i detta sammanhang ta upp frågan om behovet av övergångsbestämmelser

Om övergångsbestämmelsen införs, som innebär att tjänstebelopp som uppstår före ikraftträdandet ska återföras enligt äldre regler, skulle denna kunna ifrågasättas utifrån fusionsdirektivet om den innebär att aktier som enbart är särskilt kvalificerade men som varit kvalificerade enligt vanliga regler inte kan bli okvalificerade med mindre än att tjänstebeloppet beskattas i inkomstslaget tjänst. Fusionsdirektivet är redan gällande rätt och EU-domstolen kan inte rimligtvis förväntas godta nuvarande svenska regler om särskilt kvalificerade andelar och tjänstebelopp i de situationer där det innebär att tillbytta andelar aldrig blir avsmittade.

2.2 Kvalifikationsreglerna

Som framgår av inledningen har några konkreta förslag av betydelse inte lämnats av utredningen på detta område. Ett problematiskt område är effekterna av praxis i HFD 2018 not. 16, den s.k. Phonirodomen. Utfallet av domen blir att aktier som är okvalificerade på grund av att utomståenderegeln är tillämplig i underliggande bolag där ägaren är verksam i betydande omfattning, kan bli kvalificerade igen, om det bolag där utomstående ägare är ägare säljs eller det underliggande bolaget säljs. Det vore en stor förenkling och förbättring om detta förhållande kunde åtgärdas i det fortsatta lagstiftningsarbetet.

Utgångspunkten skulle förslagsvis kunna vara att samtliga andelar som företaget, direkt eller indirekt, äger ska vara avyttrade och utomståenderegeln i 10 § ska vara tillämplig under avyttringsåret och de fyra föregående beskattningsåren för att ett sådant undantag ska vara tillämpligt.

2.3 Uppgiftsskyldighet och andra förfarandefrågor

FAR noterar att utredningen inte tar upp frågan om hur de nya kontrolluppgifterna ska ses utifrån uttag av skattetillägg om en avyttring av andelar inte redovisas och detta kommit till Skatteverkets kännedom genom sådan kontrolluppgift. FAR:s uppfattning är att det är fråga om sådana avstämningsuppgifter som innebär att skattetillägg inte ska tas ut om avstämningsuppgiften lämnas in i rätt tid.

2.4 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Utredningen har föreslagit en särskild övergångsregel (punkten 6 i övergångsbestämmelserna) vad gäller nya tidsfrister i den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen och bestämmelsen om kvalificerade andelar. FAR anser att tillämpningen blir enklare om det inte införs en övergångsregel eftersom det annars kan krävas informationsinsatser samt rådgivning för vissa delägare i fåmansföretag som upphört att vara verksamma eller sålt sina indirekt ägda aktier. Statsfinansiellt torde effekten av detta vara positiv.

FAR är tveksam till förslaget om särskilda regler för anställda i vissa dotterföretag. Om dessa regler i 34 § ändå införs vill FAR framföra att det av övergångsbestämmelsen för denna paragraf bör framgå att reglerna bara träffar kapitaltillskott som skett från tidpunkten när reglerna ska tillämpas.

FAR

Tina Zetterlund
Ordförande FAR

Karin Apelman
Generalsekreterare & vd FAR