

Finansdepartementet

103 33 Stockholm

Betänkandet Förenkla och förbättra! (SOU 2024:36)

Fi2024/01273

1 Sammanfattning

Skatteverket tillstyrker att förslagen genomförs. Skatteverket lämnar dock vissa synpunkter på förslagen. Synpunkterna gäller förslag till ändringar, förtydliganden m.m.

Skatteverket vill särskilt framhålla följande synpunkter:

- Det bör förtydligas vid vilken tidpunkt som två delägare ska vara makar för att en gemensam beräkning ska ske av lönebaserat utrymme.
- Utformningen av spärrbestämmelsen mot beräkning av löneunderlag i dotterföretag bör ändras.
- Bestämmelsen om beräkning av takbelopp bör förtydligas.
- Turordningen och beräkningen av genomsnittligt omkostnadsbelopp m.m. när särskilt kvalificerade andelar förvärvats med stöd av särskilt kvalificerade andelar bör förtydligas.
- Utomständerregelns lydelse bör ändras i förtydligande syfte.
- Det bör regleras och förtydligas vem som är skyldig att lämna kontrolluppgift och vad uppgift ska lämnas om.
- Bestämmelsen om skatteberäkning inom familjen bör ändras för att även omfatta familjemedlemmar som inte är andelsägare utan enbart innehar rätten till utdelning.

Skatteverkets kostnad för förslagen beräknas bli en engångskostnad i samband med införandet om 3 700 000 kronor.

2 Skatteverkets synpunkter

Skatteverket konstaterar inledningsvis att förslagen i betänkandet beräknas medföra minskade skatteintäkter till följd av de förenklingar och förbättringar som föreslås för kollektivet som omfattas av reglerna.

Förslagen medför att det komplexa och omfattande regelverk som Skatteverket och andelsägare i fåmansföretag samt innehavare av så kallade särskilt kvalificerade andelar har att förhålla sig till förenklas.

Att förslaget tagits fram med utgångspunkt i att grunderna i gällande regelverk ska bibehållas är av väsentlig betydelse för förslagets förenklingseffekt. Härigenom blir den omfattande

praxis som utvecklats alltjämt vägledande i frågor inom området och risken för att förslagen leder till ny rättslig osäkerhet minskar.

Förslaget om en gemensam beräkningsmodell med enklare regler för beräkning av gränsbelopp medför en betydande förenkling. Trösklar utmönstras, skillnader mellan beskattningen av utdelning och kapitalvinst samt alternativen för att beräkna gränsbeloppet minskar. Risken för oavsiktliga fel minskar genom förslaget om kontrolluppgift som tillsammans med beräkningsmodellen gör det möjligt att automatisera delar av beräkningen.

Skatteverket ser sammanfattningsvis positivt på förslagen i betänkandet och tillstyrker att förslagen genomförs.

Skatteverket lämnar dock en del synpunkter på förslagen. Synpunkterna gäller förslag till ändringar och förtydliganden av förslagen.

Därutöver lämnas en synpunkt om att förslaget medför att ändring även ska ske av ett lagrum som inte tas upp i betänkandets författningsförslag (se avsnitt 2.9).

2.1 Lönebaserat utrymme – makar (avsnitt 10.2)

- Skatteverket anser att det bör förtydligas vid vilken tidpunkt som två delägare ska vara makar för att en gemensam beräkning ska ske av lönebaserat utrymme.

I betänkandet anges inte någon tidpunkt för när delägare ska vara makar för att en gemensam beräkning ska ske av lönebaserat utrymme.

Årets gränsbelopp för en delägare ska enligt kommitténs förslag liksom idag beräknas vid årets ingång. Skatteverkets uppfattar att det utifrån systematiken framstår som rimligt att det avgörande för om en gemensam beräkning ska ske av lönebaserat utrymme är att delägarna är makar vid beräkningstidpunkten (årets ingång). Förslaget kan dock väcka frågan om det är beskattningstidpunkten som ska vara avgörande för om en gemensam beräkning ska ske.

För att undvika rättslig osäkerhet i frågan bör det förtydligas vid vilken tidpunkt som två delägare ska vara makar.

2.2 Rätten att tillgodoräkna sig ett lönebaserat utrymme från dotterföretag (avsnitt 10.6)

- Skatteverket anser att
 - utformningen av bestämmelsen gällande rätten att tillgodogöra sig löneunderlag i dotterföretag bör ändras
 - i det fortsatta lagstiftningsarbetet bör övervägas om bestämmelsen ska vara neutral mellan direkta och indirekta förvärv av verksamheter.

Skatteverket instämmer i kommitténs bedömning att det behövs en bestämmelse som i vissa fall begränsar rätten för delägare att få tillgodoräkna sig löner i dotterföretag vid beräkningen av det lönebaserade utrymmet. Utan en sådan bestämmelse kan även andelsägare med lågt risktagande tillgodoräkna sig ett lönebaserat utrymme som inte står i proportion till delägarrens egen kapitalinsats och risktagande.

Skatteverket uppfattar att den föreslagna bestämmelsen har utformats utifrån vissa antaganden om hur en organisationsstruktur (exempelvis en fondstruktur) sätts upp och kapitaliseras (se exemplet i betänkandet s. 298).

Skatteverkets bedömning är att bestämmelsen bör justeras för att verka för att det lönebaserade utrymmet är i proportion till delägarens egen kapitalinsats och risktagande. I annat fall kan enligt Skatteverkets bedömning bestämmelsen enkelt kringgås när kapital tillförs en bolagsstruktur.

I exemplet (s. 298) äger ett rådgivningsbolag 100 procent av fondbolaget, vilket i sin tur investerar i s.k. portföljbolag. Fondbolaget har ställt ut kapitalandelslån, som tecknas av investerarna. Exemplet är enligt Skatteverket inte helt representativt då det normalt inte förekommer att ett rådgivningsbolag äger ett fondaktiebolag. Det förekommer däremot att fondaktiebolaget i egen regi bedriver förvaltningen med egen anställd personal, eller att det inom intressesfären finns ett rådgivningsbolag som tillhandahåller rådgivningstjänster gentemot fondbolaget. Kretsen av nyckelpersoner innehar normalt aktier i fondaktiebolaget direkt, eller genom egna företag (jfr HFD 2021 ref. 40).

Den föreslagna bestämmelsen förutsätter att delägarnas direktägda företag inte har funktionen av en ”fond” som direkt mottar aktieägartillskott eller som i exemplet ställer ut kapitalandelslån till investerarna. Sådana situationer kommer inte att omfattas av den föreslagna bestämmelsen, eftersom företaget (i detta fall fondbolaget) inte utgör ett dotterföretag.

För att bestämmelsen ska uppfylla den spärrande funktion som Skatteverket uppfattar åsyftas i betänkandet vad gäller löneunderlag från dotterföretag, bör bestämmelsen enligt Skatteverket utformas så att den även tar sikte på situationer där nyckelpersonerna direkt äger fondaktiebolaget (moderföretaget), och där fondaktiebolaget t.ex. ställt ut kapitalandelslån till investerarna i syfte att finansiera förvärv av portföljbolag.

Skatteverket bedömer därför att förslaget bör justeras för att det även ska täcka företagets egen verksamhet, inte enbart dotterföretags verksamhet. I annat fall kan den oproportionella kapitaliseringen ske i företaget (av dess verksamhet) och användas till förvärv av dotterföretag. Företaget kan även genom aktieägartillskott tillskjuta medlen till exempelvis ett dotterföretag. Är exempelvis dotterföretaget helägt, är i sådana fall tillskottet till det helägda dotterföretaget alltid i proportion till ägandet i dotterföretaget (även om finansieringen av tillskottet som moderföretaget lämnar inte är proportionellt). Den föreslagna bestämmelsen begränsar alltså i detta fall inte en andelsägares - i företaget - rätt att tillgodoräkna sig lön från dotterföretag (och dess eventuella dotterföretag).

Skatteverket föreslår att bestämmelsen ges en sådan utformning så att det framgår att det saknar betydelse om investerarna gör riktade tillskott direkt till ett direktägt företag, som i sin tur använder medlen för sin verksamhet som kan bestå av förvärv av portföljbolag (dotterföretag), eller om tillskottet sker till företagets dotterföretag.

Skatteverket anser att i en sådan situation där det direktägda företaget (moderbolaget) t.ex. gett ut ett kapitalandelslån, bör prövningen istället utgå från verksamheten och kapitalet i moderföretaget.

En utformning av bestämmelsen utifrån ett sådant synsätt som även omfattar moderbolagets kapitalisering kan vara att 57 kap. 34 § första och andra stycket IL ges lydelsen

Vid beräkningen av löneunderlaget enligt 32 § ska ersättningar till arbetstagare i företagets dotterföretag inte räknas med om

1. företagets verksamhet finansierats genom aktieägartillskott eller kapital som grundar sig i sådana tillgångar som likställs med andelar enligt 3 § andra stycket, och det sammanlagda beloppet av sådana kapitaltillskott överstiger aktiekapitalet i företaget och 25 miljoner kronor, eller
2. dotterföretagets verksamhet finansierats genom aktieägartillskott eller kapital som grundar sig i sådana tillgångar som likställs med andelar enligt 3 § andra stycket, och det sammanlagda beloppet av sådana kapitaltillskott överstiger aktiekapitalet i dotterföretaget och 25 miljoner kronor.

Vid tillämpningen av första stycket 1 ska det bortses från sådana kapitaltillskott som lämnats av samtliga ägare i företaget i proportion till deras andel i företagets aktiekapital. Vid tillämpningen av första stycket 2 ska det bortses från sådana kapitaltillskott som lämnats av samtliga ägare i dotterföretaget i proportion till deras andel i dotterföretagets aktiekapital.

Skatteverket noterar att betänkandets förslag inte begränsar möjligheten att tillgodoräkna sig lönebaserat utrymme från ersättningar i det direktägda företaget, även om kapitaliseringen av det företaget är oproportionellt utifrån ägandet i företaget. Den föreslagna bestämmelsen är därför inte neutral i förhållandet mellan indirekt förvärv av verksamhet genom förvärv av andelar i dotterföretag, jämfört med ett direkt förvärv av verksamhet som kommer att bedrivas i företaget (inkrångsförvärv). Betänkandet berör inte den situationen, varför det är oklart om det är en avsedd effekt.

Om lagstiftaren anser att bestämmelserna ska vara neutrala mellan direkta och indirekta förvärv av verksamheter, bör bestämmelsen även ses över utifrån det perspektivet.

2.3 Närstående vid beräkning av takbeloppet (avsnitt 11.4)

- Skatteverket anser att
 - bestämmelsen bör förtydligas vad gäller bedömningen av om någon är att anse som närstående till den skattskyldiga ett visst beskattningsår
 - det i författningskommentaren till 57 kap. 36 § IL ska anges att man vid beräkning av beskattningsårets takbelopp får beakta de år ett närståendeförhållande anses föreligga oberoende av om närståendeförhållandet förändrats mellan de år som får beaktas.

Det tidsmässiga perspektivet berörs inte i betänkandet. I betänkandet hänvisas enbart till den allmänna närståendedefinitionen i 2 kap. 22 § IL, vilken kommittén vid tillämpningen av dessa bestämmelser föreslår ska inskränkas (se förslag till 57 kap. 2 § IL).

Kommittén uttalar alltså inte något om vid vilken tidpunkt eller under vilken tidsperiod under beskattningsåret som definitionen på närstående till den skattskyldige ska vara uppfylld, för att den skattskyldige ska få beakta belopp som den närstående har tagit upp eller ska ta upp i inkomstslaget tjänst vid beräkningen av sitt takbelopp för beskattningsåret.

Makar är exempel på personer som räknas som närstående i dessa bestämmelser. Personer som gifter sig räknas som makar från den dag de gifter sig till den dag äktenskapet upplöses (se prop. 1999/2000:2 del 2 s. 38 f.). Ställer man denna strikt kronologiska ordning i relation till de föreslagna bestämmelser som utgår från beskattningsår, väcker förslaget frågor om vilka personer som den skattskyldige får beakta vid beräkningen av sitt takbelopp.

Eftersom det saknar betydelse när under beskattningsåret som andelarna sålts eller utdelning har tagits emot (se s. 703), bör enligt Skatteverket bedömningen av om en person är närstående till den skattskyldige ett visst beskattningsår, ske för beskattningsåret som helhet. Det kan ske genom att man inte låter förändringar under året slå igenom, dvs. bedömningen ska avse förhållandet vid beskattningsårets ingång. Fördelen med en sådan bedömning är att den skattskyldige redan vid beskattningsårets ingång vet vilka närstående hen får beakta. Ett alternativ till detta är att låta förändringar under beskattningsåret påverka bedömningen genom att utgå från förhållandet vid beskattningsårets utgång, eller vad som gällt under större delen av beskattningsåret (jfr gällande 57 kap. 36 § tredje stycket II).

Enligt Skatteverket ökar förutsebarheten om andelsägaren redan vid beskattningsårets ingång vet vem som ska anses vara närstående vid tillämpningen av dessa bestämmelser. Det talar för att förhållandet vid beskattningsårets ingång ska läggas till grund för bedömningen vilka som är närstående. Mot det talar att kommittén föreslår att nuvarande ordning i 57 kap. 36 § tredje stycket II ”under större delen av beskattningsåret” ska bibehållas vid skatteberäkning inom familjen (se förslag till 57 kap. 43 § tredje stycket II). För att bestämmelsen ska vara enkel att tillämpa och utfallet förutsebart för skattebetalare och deklarationsmedhjälpare m.fl., anser Skatteverket att i det fortsatta lagstiftningsarbetet bör det förtydligas hur bedömningen ska ske av vem som är närstående ett visst beskattningsår vid tillämpningen av bestämmelsen. Enligt Skatteverket bör det regleras i lag.

En annan fråga som i betänkandet inte berörs i anslutning till bestämmelsen eller klart kan utläsas av författningsförslaget är hur bestämmelsen är avsedd att tillämpas när den skattskyldige och dennes närståendeförhållanden förändras mellan de år som den skattskyldige får beakta vid beräkningen av beskattningsårets takbelopp.

I författningskommentaren till ikraftträdande- och övergångsbestämmelser (s. 715) framgår dock att man vid beräkning av beskattningsårets takbelopp får beakta de år ett närståendeförhållande anses föreligga, oberoende av om närståendeförhållandet förändrats mellan de år som får beaktas. Skatteverket anser att motsvarande ska anges i författningskommentaren till den föreslagna 57 kap. 36 § II.

2.4 Särskilt kvalificerade andelar – beräkning av genomsnittligt omkostnadsbelopp (avsnitt 14.3.4)

- Skatteverket anser att
 - lydelsen i 48 kap. 18 d § andra och tredje stycket II ska ändras på så vis att ”av mottagaren” utgår
 - lydelsen i 48 a kap. 16 § andra och tredje stycket II ska ändras på så vis att ”av säljaren” utgår
 - författningskommentaren till respektive bestämmelse ses över för att även omfatta förvärv av särskilt kvalificerade andelar som förvärvats med stöd av en särskild kvalificerad andel som förvärvats benefikt.

Vid beräkningen av genomsnittligt omkostnadsbelopp ska andelar som förvärvats med stöd av en mottagen andel vid en partiell fission eller ett andelsbyte inte anses vara av samma slag och sort som andra andelar i företaget (48 kap. 18 d § andra och tredje stycket IL respektive 48 a kap. 16 § andra och tredje stycket IL).

Skatteverket uppfattar att lydelsen i de båda föreslagna bestämmelserna riskerar att medföra att respektive bestämmelse inte kommer att omfatta situationen när en mottagen andel har förvärvats benefikt, exempelvis genom gåva, varefter gåvomottagaren med stöd av den andelen förvärvar andel som blir särskilt kvalificerad (enligt 57 kap. 16 § IL). Den föreslagna lydelsen riskerar därför att medföra att bestämmelsen enbart kommer att bli tillämplig på den person som deltog i den partiella fissionen eller andelsbytet. Detta eftersom dessa bestämmelser, i motsats till vad som gäller för turordningsreglerna, saknar en kontinuitetsbestämmelse som likställer nuvarande ägare med tidigare ägare vad gäller ”mottagare” och ”säljare”. Enligt Skatteverket kan det inte ha varit avsikten att bestämmelserna ska ha en sådan inskränkt tillämpning.

Skatteverket uppfattar därför att båda bestämmelserna bör justeras för att göra det tydligt att en särskild kvalificerad andel som förvärvats med stöd av en särskild kvalificerad andel, alltid vid tillämpning av genomsnittsmetoden ska anses vara av annat slag och sort än andra andelar som innehas av andelsägaren.

Förslagsvis kan det för 48 kap. 18 d § IL ske genom att ”av mottagaren” stryks i andra stycket, och det stycket får lydelsen:

Bestämmelserna i första stycket tillämpas på motsvarande sätt på andelar som är kvalificerade enligt 57 kap. 16 § och som har förvärvats med stöd av en sådan mottagen andel som är kvalificerad enligt 57 kap. 14, 15 eller 16 §.

Motsvarande justering bör ske i det tredje stycket som då får lydelsen:

Om en sådan andel som avses i andra stycket har förvärvats genom utdelning som på grund av bestämmelserna i 42 kap. 16 § inte har beskattats ska andelen inte anses vara av samma slag och sort som andra andelar som innehas i det företag som den utdelade aktien avser i stället för i det övertagande företaget.

Förslagsvis kan 48 a kap. 16 § IL justeras på liknade sätt. Andra och tredje styckena får då följande lydelse:

Bestämmelserna i första stycket tillämpas på motsvarande sätt på andelar som är kvalificerade enligt 57 kap. 16 § och som har förvärvats med stöd av en sådan mottagen andel som är kvalificerad enligt 57 kap. 14, 15 eller 16 §.

Om en sådan andel som avses i andra stycket har förvärvats genom utdelning som på grund av bestämmelserna i 42 kap. 16 § inte har beskattats ska andelen inte anses vara av samma slag och sort som andra andelar som innehas i det företag som den utdelade aktien avser i stället för i det köpande företaget.

I författningskommentarerna till bestämmelserna refereras till den ursprungliga mottagaren respektive säljaren (se s. 670 f. samt s. 678 f.). I det fortsatta lagstiftningsarbetet bör som en följd därför även författningskommentarerna till bestämmelserna ses över för att några

oklarheter inte ska finnas i de fall förvärv av andel skett med stöd av en mottagen andel som förvärvats benefikt.

2.5 Särskilt kvalificerade andelar – turordning m.m. (avsnitt 14.3.4)

- Skatteverket anser att i det fortsatta lagstiftningsarbetet bör förtydligas
 - vilken plats i turordningen andelar som förvärvats med stöd av gamla andelar har vid en ny- eller fondemission
 - vad som gäller om andelar som förvärvats med stöd av en särskilt kvalificerad andel i sin tur ligger till grund för ytterligare förvärv av andelar som blir särskilt kvalificerade, till exempel genom en efterföljande fondemission.

För andelar mottagna vid partiella fissioner och andelsbyten ska andelsägaren anses avyttra andelar i en viss ordning (48 kap. 18 b § IL samt 48 a kap. 15 § IL). Om säljaren ägde andelar av samma slag och sort som den mottagna andelen vid tidpunkten för den partiella fissionen eller andelsbytet (gamla andelar) eller har förvärvat sådana andelar efter den partiella fissionen eller andelsbytet (nya andelar), ska andelsägaren i första hand anses avyttra gamla andelar, därefter mottagna andelar och sist nya andelar.

Om mottagna andelar är särskilt kvalificerade ska de vid tillämpning av genomsnittsmetoden inte anses vara av samma slag och sort som andra andelar i det köpande företaget som innehas av andelsägaren (se gällande 48 kap. 18 c § IL och 48 a kap. 16 § IL).

Det är idag inte reglerat i lagtext hur andelar förvärvade via fondemission, split eller nyemission ska hanteras i förhållande till turordningsreglerna eller vid tillämpning av genomsnittsmetoden. I samband med införandet av systemet med framskjuten beskattning (prop. 2002/03:15) utmönstrades samtidigt tidigare specialbestämmelse som reglerade hur fondemission m.m. skulle hanteras turordningsmässigt i det äldre uppskovssystemet (se prop. 1998/99:15 s. 280). Det saknas bestämmelser som reglerar att tjänstebelopp för utdelning respektive kapitalvinst ska fördelas mellan en mottagen respektive en aktie som förvärvats med stöd av en sådan aktie. Motsvarande gäller sparutrymme som belöper på en mottagen andel. Skatteverket uppfattar att det är oklart vad som gäller.

Enligt förslaget införs nya turordningsregler som ska tillämpas under vissa förutsättningar i stället för de befintliga i syfte att reglerna inte ska komma i konflikt med EU-rätten. De nuvarande turordningsreglerna ska samtidigt finnas kvar.

Den föreslagna regeln ska tillämpas i det fall en andel – med stöd av en särskild kvalificerad andel – förvärvats utan att ersättning lämnats eller att ersättningen understiger marknadsvärdet för andelen (48 kap. 18 c § IL samt 48 a kap. 15 a § IL). I detta fall ska avyttringar anses ske i följande ordning:

1. gamla andelar,
2. mottagna andelar
3. andelar som förvärvats med stöd av en mottagen andel
4. nya andelar

Förslaget medför ändring vad gäller tillämpning av genomsnittsmetoden. Vidare införs bestämmelser som reglerar hur tjänstebelopp vid partiell fission eller andelsbyte ska fördelas

mellan en mottagen andel respektive en andel som förvärvats med stöd av en sådan andel. Motsvarande gäller sparutdelningsutrymme som belöper på en mottagen andel.

Skatteverket tillstyrker förslaget då det klargör hur ifrågavarande situationer ska hanteras i dessa avseenden. Skatteverket anser dock att vissa förtydliganden behöver ske. Den föreslagna turordningen tar enbart ställning till turordningen mellan särskilt kvalificerade andelar och särskilt kvalificerade andelar som förvärvats med stöd av sådana andelar. Ett behov av förtydligande finns därför exempelvis för vilken plats i turordningen andelar som förvärvats med stöd av gamla andelar har vid en ny- eller fondemission.

Vidare anser Skatteverket att det bör förtydligas vad som gäller om andelar som förvärvats med stöd av en särskilt kvalificerad andel i sin tur ligger till grund för ytterligare förvärv av andelar som blir särskilt kvalificerade, till exempel genom en efterföljande fondemission.

Enligt Skatteverkets uppfattning bör även en andel som förvärvats med stöd i en sådan särskilt kvalificerad andel som avses i punkten tre ovan infogas i systemet för att undvika att bestämmelserna kommer i konflikt med EU-rätten.

2.6 Utomståenderegeln (avsnitt 18.4)

- Skatteverket anser att inledningen av 57 kap. 10 § första stycket IL ska ändras till

”Om utomstående, direkt eller indirekt, äger del i företaget om minst 30 procent och, direkt eller indirekt, har rätt till utdelning, ska en andel anses”

I nuvarande lagtext anges ”Om utomstående, direkt eller indirekt, i betydande omfattning äger del i företaget och, direkt eller indirekt, har rätt till utdelning...”. Av praxis och förarbeten framgår att utomståenderegeln tar sikte på ägande i form av aktier.

I förslaget utmönstras bland annat orden ”äger del i företaget”. Istället anges att man ska äga minst 30 procent av andelarna. Eftersom andra delägarätter ska likställas med andelar uppkommer osäkerhet om avsikten är att innehav av t.ex. vinstandelslån eller optioner ska inräknas i det utomstående ägandet, och hur beräkningen i så fall ska göras. Nuvarande utformning av lagtexten – där det anges ”äger del i företaget” – bör bibehållas, för att undvika att rättslig osäkerhet uppstår och för att det ska bli tydligt att ändringen enbart är en kodifiering av praxis. Begreppet andel återfinns visserligen i nuvarande 5 §, men det är samtidigt orden ”äger del i företaget” i första stycket som begränsar omfånget av vilka andelar som avses, dvs. sådana andelar som ger ett ägande i företaget med rätt till utdelning.

Skatteverket föreslår mot bakgrund av ovan att lagtexten i första stycket ändras i enlighet med det av Skatteverket lämnade förslaget.

2.7 En utökad skyldighet för fåmansföretag att lämna kontrolluppgift (avsnitt 21.2)

Skatteverket ställer sig positiv till kommitténs förslag om utökad kontrolluppgiftsskyldighet.

Skatteverket vill i sammanhanget framhålla att det på sikt bör införas ett centralt och digitaliserat aktieägarregister för samtliga aktiebolag som inte är avstämningsbolag. Skatteverket bedömer att ett sådant skulle tillföra ett stort värde för verkets verksamhet. Behovet av ett aktieägarregister har bl.a. framförts av Skatteverket i remissvar till Bolag och brott - några åtgärder mot oseriösa företag (SOU 2023:34), se avsnitt 2.4. Även utredningen

Åtgärder mot mervärdesskattebedrägerier (SOU 2024:32) lyfter fram behovet om centralt aktieägarregister, se avsnitt 5.6.1.

Skatteverket lämnar dock ett par synpunkter på bestämmelsens utformning.

2.7.1 Vem ska lämna kontrolluppgiften

- Skatteverket anser att 22 kap. 28 § andra stycket SFL ska ändras och ha lydelsen

”Kontrolluppgift ska lämnas för fysiska personer och dödsbon av fåmansföretaget.”

Den föreslagna bestämmelsen anger inte vem som är skyldig att lämna kontrolluppgiften. Av motiven i betänkandet framgår att det är fåmansföretaget som är uppgiftsskyldigt (se s. 510 och s.719). Skatteverket anser denna uppgiftsskyldighet bör regleras i lag. Förslagsvis i form av tillägget ”av fåmansföretaget” i 22 kap. 28 § andra stycket SFL.

2.7.2 Vad ska uppgift lämnas om

- Skatteverket anser att det bör förtydligas vad kontrolluppgift ska lämnas om.

Av författningskommentaren till 22 kap. 28 § tredje stycket SFL (s. 719 f.) framgår bland annat att innebörden av andra punkten är att uppgift ska lämnas både om den enskildes ägande och om det totala antalet andelar i företaget. Det är alltså inte tillräckligt att den enskildes andelsinnehav i företaget anges som ett procenttal.

Av författningskommentaren framgår således att delvis samma uppgift som ska lämnas enligt första punkten (antalet andelar som den fysiska personen eller dödsboet äger vid beskattningsårets ingång), även ska lämnas enligt andra punkten. Av kommentaren till andra punkten framgår även att i motsats till lagtextens ordalydelse ”hur stor del av...” – som kan tänkas leda till tanken att uppgift ska lämnas om andelstal eller viss procent av något – inte är uppgift om procenttal eller andelstal som uppgift ska lämnas om, utan uppgifter om två storheter.

För att lagtexten på ett tydligare sätt ska återge det som avses med bestämmelsen bör andra punkten avse uppgift om det totala antalet andelar i företaget vid beskattningsårets ingång. Detta eftersom uppgift om antalet andelar som den fysiska personen eller dödsboet äger vid beskattningsårets ingång ska lämnas enligt första punkten.

Ett annat förhållande som bör förtydligas är ”beskattningsår” i 22 kap. 28 § tredje stycket SFL. Den uppgiftsskyldiges beskattningsår sammanfaller inte alla gånger med den personens beskattningsår som uppgift lämnas för. Det bör därför förtydligas att det beskattningsår som avses är den personens beskattningsår som kontrolluppgift ska lämnas för och inte den uppgiftsskyldiges beskattningsår. Att kontrolluppgift ska lämnas för varje kalenderår framgår av 24 kap. 1 § SFL. Förslagsvis kan därför ett förtydligande ske genom att ordet ”beskattningsår” ersätts av ”kalenderår” i 22 kap. 28 § tredje stycket SFL, och tidsbestämningen i första och andra punkten blir ”vid kalenderårets ingång” istället för ”vid beskattningsårets ingång”. Tredje punkten kommer då att få lydelsen ”förändringar av [...] andelsinnehav under kalenderåret.”

Motivet till förslaget i betänkandet att kontrolluppgift ska lämnas om vissa uppgifter är för att det möjliggör en utökad automatisering av beräkningen av årets gränobelopp (s. 512). En andelsägare som har andelar av olika slag och sort i ett och samma företag, ska beräkna årets

gränsbelopp för andelar av respektive slag och sort i företaget. För att en automatiserad beräkning ska kunna ske måste därför andelar av olika slag och sort kunna identifieras. Skatteverket anser därför att det även bör ske ett tillägg i 22 kap. 28 § tredje stycket 1 SFL, så att det framgår att uppgift ska lämnas om antalet andelar av samma slag och sort i företaget.

Vidare anser Skatteverket att det bör förtydligas att de andelar som uppgift ska lämnas om inte är tillgångar som enligt 57 kap. 3 § andra stycket IL ska likställas med andel i fåmansföretag. Att sådana andelar inte omfattas av kontrolluppgiftsskyldigheten framgår av allmänmotiveringen (se s. 512), men bör i vart fall även framgå av författningskommentaren till 22 kap. 28 § SFL.

2.8 Skatteberäkning inom familjen

- Skatteverket anser att i 57 kap. 43 § första stycket IL ska en mening läggas till i slutet av första stycket med lydelsen

”Det som sägs om andelsägare ska även gälla den som innehar rätten till utdelning utan att vara andelsägare.”

Bestämmelsen som syftar till att förhindra att tjänsteinkomster fördelas inom familjen i syfte att undgå progressiv beskattning, föreslås bli införd med i princip oförändrad lydelse (s. 710). Det medför att bestämmelsen enligt Skatteverkets bedömning inte kommer att omfatta make eller barn som beskattas för utdelning utan att vara andelsägare (jfr HFD 2011 ref. 24). Innehav av rätten till utdelning likställs enligt Skatteverket inte med andel. Bestämmelsens syfte kan därmed kringgås genom att andelsägaren ger bort rätten till utdelning – istället för andel med tillhörande rätt till utdelning – till familjemedlem och därigenom fördela tjänsteinkomster inom familjen.

I syfte att bestämmelsen även ska kunna tillämpas på en make, eller ett barn, som inte är andelsägare, föreslår Skatteverket att första stycket justeras genom en avslutande mening som likställer innehav av rätt till utdelning med innehav av andel.

2.9 48 kap. 7 § IL behöver också ändras till följd av förslaget

- Skatteverket anser att 48 kap. 7 § femte stycket IL ska ändras och ha följande lydelse

”I 18 d §, 48 a kap. 16 § och 49 kap. 29 § finns ytterligare undantag från bestämmelsen i första stycket som gäller partiella fissioner, andelsbyten med framskjuten beskattning och uppskovsgrundande andelsbyten.”

I betänkandet lämnas inte något förslag om ändring av 48 kap. 7 § IL. I den bestämmelsens femte stycke hänvisas bland annat till 48 kap. 18 c § IL.

Enligt förslaget införs en ny bestämmelse i 48 kap. 18 c § IL. Nuvarande 18 c § blir i förslaget istället 18 d §.

Förslaget medför därför att ändring bör ske i 48 kap. 7 § femte stycket IL, där hänvisningen till 18 c § ersätts med en hänvisning till 18 d §.

2.10 Övergångsbestämmelse punkt 11 till inkomstskattelagen hänvisar till fel bestämmelse

- Skatteverket anser att hänvisningen i punkt 11 till 48 kap. 18 e § IL ska ändras till 48 kap. 18 f § IL.

I övergångsbestämmelsen hänvisas bland annat till 48 kap. 18 e § IL.

Skatteverket anser med tanke på vad punkten avser att reglera att hänvisningen till 48 kap. 18 e § IL är felaktig. Hänvisning ska istället ske till 48 kap. 18 f § IL. Till den senare paragrafen hänvisas det också i författningskommentaren (se s. 717).

2.11 Övriga förslag om förtydliganden av lämnade författningsförslag och författningskommentarer

2.11.1 Författningsförslag 48 kap. 18 e §

- Skatteverket anser att 48 kap. 18 e § första stycket IL ska ändras och ha följande lydelse

”Om andelen i det överlåtande företaget vid en partiell fission är en kvalificerad andel, ska det beräknas ett tjänstebelopp vid partiell fission för den mottagna andelen.”

I bestämmelsens första stycke anges att det ska beräknas ett tjänstebelopp för utdelning och kapitalvinst. I andra stycket anges vad som utgör ett tjänstebelopp vid partiell fission. Någon koppling mellan första och andra stycket sker inte i lagtexten, vilket för läsaren kan leda till oklarheter beträffande vad som åsyftas i första stycket.

Skatteverket anser att bestämmelsens första stycke med fördel kan formuleras utifrån att det är ett tjänstebelopp vid partiell fission som ska beräknas för den mottagna andelen.

Med en sådan formulering blir det tydligt vad som ska beräknas – ett tjänstebelopp. I andra stycket anges hur beräkningen ska ske av detta tjänstebelopp, samt benämningen av det tjänstebeloppet – tjänstebelopp vid partiell fission.

2.11.2 Författningsförslag 48 kap. 18 f § första stycket, 48 a kap. 8 c § första stycket, 57 kap. 17 och 18 §§ IL

- Skatteverket anser att hänvisning till det fördelade tjänstebeloppet även bör ske i 48 kap. 18 f § första stycket IL, 48 a kap. 8 c § första stycket IL samt i 57 kap. 17 och 18 §§ IL.

Bestämmelserna berör särskilt kvalificerade andelar till vilket det hör ett tjänstebelopp.

I 48 kap. 18 f § första stycket IL och 48 a kap. 8 c § första stycket hänvisas beträffande tjänstebeloppet till 48 kap. 18 e § och 48 a kap. 8 a § IL.

I 57 kap. 17 och 18 §§ IL sker hänvisning beträffande tjänstebeloppet till 48 kap. 18 e § andra stycket respektive 48 a kap. 8 a § IL.

I paragraferna hänvisas således enbart till det tjänstebelopp som beräknats för den mottagna andelen vid den partiella fission eller det andelsbyte varigenom mottagaren eller säljaren kom att inneha särskilt kvalificerade andelar.

En sådan (ursprunglig) särskilt kvalificerad andel kan ha varit föremål för exempelvis ett efterföljande andelsbyte, en partiell fission, en intern avyttring eller legat till grund för att innehavaren av andelen har förvärvat andelar som enligt kommitténs förslag ska vara särskilt kvalificerade. Det kan även tänkas att det har skett en kedja av kombinationer eller upprepningar av det föregående. Exempelvis ett nytt andelsbyte med en efterföljande fondemission eller två efterföljande fondemissioner.

Skatteverket uppfattar att vid varje sådan transaktion hänförs (fördelas) ett tjänstebelopp till den ”nya andelen”, se 48 kap. 18 f § andra stycket IL, 48 a kap. 8 c § andra stycket IL, 57 kap. 17 och 18 §§ IL.

I förslag till 48 kap. 18 f § första stycket IL, 48 a kap. 8 c § första stycket IL samt i 57 kap. 17 och 18 §§ IL sker alltså ingen hänvisning till någon bestämmelse där fördelning har skett av tjänstebelopp. Det skiljer sig mot förslaget till 57 kap. 39 respektive 40 §§ IL. I båda dessa bestämmelser sker hänvisning dels till det ”ursprungliga” tjänstebeloppet, dels till det ”fördelade” tjänstebeloppet.

För att inte skillnaden mellan lydelsena i 57 kap. 39 respektive 40 §§ IL och lydelsen i 48 kap. 18 f § första stycket IL, 48 a kap. 8 c § första stycket IL samt 57 kap. 17 och 18 §§ IL ska väcka frågor, anser Skatteverket att hänvisning till det fördelade tjänstebeloppet även bör ske i 48 kap. 18 f § första stycket IL, 48 a kap. 8 c § första stycket IL samt i 57 kap. 17 och 18 §§ IL. Genom en sådan hänvisning tydliggörs att även andel till vilket det hör ett ”fördelat” tjänstebelopp omfattas av respektive bestämmelse.

2.11.3 Författningsförslag 57 kap. 39 § IL

- Skatteverket anser att begreppet ”tjänstebelopp vid andelsbyten” i 57 kap. 39 § första och andra stycket IL ska ändras till begreppet ”tjänstebelopp vid andelsbyte”.

I betänkandets förslag till 57 kap. 39 § IL sker hänvisning till begreppet ”tjänstebelopp vid andelsbyten” i första och andra stycket.

Begreppet ”tjänstebelopp vid andelsbyten” definieras inte i de föreslagna bestämmelserna. Däremot föreslår kommittén att en beräkning av det belopp som skulle ha tagits upp i inkomstslaget tjänst om bestämmelserna om framskjuten beskattning inte varit tillämpliga ska benämnas ”tjänstebelopp vid andelsbyte”, se förslag till ändring av 48 a kap. 8 a § IL.

57 kap. 17 och 18 §§ hänvisar till begreppet ”tjänstebelopp vid andelsbyte”.

Mot bakgrund av ovanstående föreslår Skatteverket att hänvisning ska ske till samma begrepp i 57 kap. 39 § IL. Skatteverket föreslår därmed att den paragrafens första och andra stycke får lydelsen

Utdelning och kapitalvinst på en andel som är kvalificerad bara enligt 14, 15 eller 16 § och till vilken det hör ett tjänstebelopp vid *andelsbyte* ska inte tas upp i inkomstslaget tjänst när ett belopp lika med tjänstebeloppet enligt 48 a kap. 8 a § eller det tjänstebelopp som har fördelats enligt 17 eller 18 §, 48 kap. 18 f § andra stycket eller 48 a kap. 8 c § andra

stycket har tagits upp i inkomstslaget tjänst för beskattningsåret och tidigare beskattningsår. Därefter ska andelen inte anses kvalificerad.

Vid tillämpning av första stycket ska utdelning på en andel i ett företag som varit överlåtande företag vid en partiell fission och till vilken andel det hör ett tjänstebelopp vid *andelsbyte* som fördelats enligt 48 kap. 18 f § andra stycket beaktas bara om utdelningen erhållits efter den partiella fissionen. (Skatteverkets kursivering)

2.11.4 Författningskommentar till 57 kap. 17 § IL

- Skatteverket anser att vid det fortsatta lagstiftningsarbetet bör författningskommentaren till 57 kap. 17 § IL ändras.

Författningskommentaren till 57 kap. 17 § IL ger uttryck för att tjänstebeloppet ska minskas med utdelning och kapitalvinst som tagits upp i inkomstslaget tjänst i det avyttrade företaget respektive det överlåtande företaget och fördelas på mottagarens andelar i det fåmansföretag som direkt eller indirekt förvärvat andelarna.

Enligt Skatteverket bör författningskommentaren justeras eftersom utdelning och kapitalvinst tas upp i inkomstslaget tjänst hos en fysisk person (andelsinnehavaren), som tillika avyttrar andelarna och inte – som felaktigt anges – i ett avyttrat eller överlåtande företag. Det är enbart utdelning och kapitalvinst som tagits upp i inkomstslaget tjänst hänförligt till de nu avyttrade andelarna som minskar tjänstebeloppet.

3 Konsekvenser för Skatteverket

Förslagen innebär att Skatteverket i samband med ikraftträdandet beräknas få kostnader av engångskaraktär på totalt 3 700 000 kronor. Uppskattningsvis 2 000 000 kronor av totalbeloppet avser utveckling av verksamhetssystem och formulär. Resterande del av beloppet avser beräknade kostnader för att uppdatera Rättslig vägledning samt annan extern information, utbildning av personal om vad de nya reglerna innebär samt hantera en ökad frågemängd i samband med att de nya reglerna införs.

På längre sikt är bedömningen att den minskade komplexitet i regelverket som förslagen kan ge upphov till kan leda till administrativa kostnadsbesparingar. Förslaget innebär dock att det kan medföra merarbete med att begära in saknade K10-bilagor i högre grad än vad som behövs med dagens regler. Sammantaget bedömer Skatteverket därför att de löpande kostnaderna kommer att bli oförändrade.