

3 maj 2017

Finansdepartementet
103 33 Stockholm

Yttrande över Utkast till Lagrådsremiss Fi2016/03965/S1, Förändrade skatteregler för delägare i fåmansföretag

Lindskog Malmström Advokatbyrå KB, som har getts tillfälle att yttra sig med anledning av förslagen i rubricerat utkast till lagrådsremiss, avger följande yttrande.

Generellt om skärpningarna

De synpunkter som lämnades med anledning av SOU 2016:75, Översyn av skattereglerna för delägare i fåmansföretag, gäller i princip även det nu framlagda förslaget varför våra synpunkter i yttrandet över betänkandet kvarstår.

Nästan alla förändringar är i skärpande riktning utom att procentsatserna i ”trappan” för den individuella rätten att beakta löneunderlag lindras något och att förenklingsregeln lämnas orörd – förutom att en person inte ska få använda den för ett bolag om denne utnyttjar löneunderlag för ett annat bolag.

De skärpningar som föreslogs i betänkandet och de ytterligare som föreslås nu ter sig oväntat negativt mot fåmansföretagande.

Det synes inte vara på grund av behov av ökade statsintäkter som skatteuttaget ska höjas. Det statsfinansiella läget talar ju närmast för skattesänkningar. Det verkar i stället finnas ett politiskt behov av att markera för övriga väljare att man ser allvarligt på att det kan finnas ägare av fåmansföretag som ”skor sig” på någon annans bekostnad. Det känns som en mycket förlegad syn på företagande och innovationer.

Med det målet är man alltså beredd att offra företagsklimatet, att införa kraftiga skärpningar även mot alla ägare av mindre delar av ett företag. Detta slår samtidigt (även) mot större ägare av mindre företag, exempelvis en elektriker som har ett fåtal anställda.

Den generellt höjda skattesatsen för kapitalbeskattade belopp från 20 procent till 25 procent, motiveras med att det rent ”systematiskt” blir mindre spänningar i systemet. Att införa denna (förväntade) miljardhöjning av skatteuttaget har ett symbolvärde där företagande utpekats som något negativt som behöver stävjas. Det är ett välriktat slag

mot företagare som idag anser att möjligheten till ytterligare gränsbelopp gör att de har råd och incitament att anställa ytterligare medarbetare. Det motverkar därmed möjligheten att få ned arbetslösheten.

För de drabbade företagarna framstår det som obegripligt att de ska offras för att ”systematiken” ska förbättras.

Dessa lagstiftningsingripanden visar totalt sett en fientlighet mot företagandet som för förvånande. Det är ju de små företagen som förväntas skapa de jobb som ska främja den svenska välfärden.

Slopat krav på 4 procents ägande – och ändå inte

Förslaget att slopa kravet på 4 procents deläggande för att få använda löneunderlag vid beräkning av gränsbelopp för kapitalbeskattad utdelning tillstyrks. Det kan dock tilläggas att denna förändring, som ensam skulle vara en positiv förändring, görs enbart för att andra föreslagna ändringar beträffande fördelning av löneunderlag är så negativa och oförmånliga att det fiskala intresset inte längre har något behov av 4-procentsregeln.

4-procentsregeln har inneburit ett hinder för att erbjuda anställda incitament genom deläggande. Svårigheten att, med hjälp av deläggande, knyta attraktiva medarbetare till bolagen kvarstår med föreslagna förändringar – bara på ett annat sätt. Detta genom att ägare till mindre delar av ett företag kommer att kunna åtnjuta kapitalbeskattning för mindre än hälften så stort belopp som huvudägarna. – Det är även med de smärre justeringar som gjorts i lagrådsremissutkastet fortfarande bättre för huvudägaren att bara betala ut lön än att släppa in anställda som delägare som ändå i huvudsak lönebeskattas för utdelningar.

Det blir sannerligen inte bättre av att det läggs in en ny spärr i 57 kap 16 a § inkomstskattelagen (1999:1229, IL) för rätten till löneunderlag för den som äger mindre än 4 procent. Det accentuerar ytterligare det olönsamma i att erbjuda anställda nyckelpersoner deläggande, eftersom de utdelningar som beslutas och som kan förväntas anpassas till huvudägarnas gränsbelopp, kommer att leda till att den lilla delägaren tjänstebeskattas i betydligt större utsträckning än huvudägarna. Finessen med dagens likadelning av löneunderlaget i förhållande till ägandet (över 4 procent) är att alla delägare har samma nytta av en viss utdelning. Regeringen strävar efter att minska möjligheten till gränsbelopp för just anställda med procentuellt litet deläggande. – Det är förvånande arbetarvänligt. Detta görs samtidigt som regeringen fått kritik för sitt ”snåla” förslag till ändringar av incitamentsbeskattningen.

Generationsskiftet

Förslagen till lättnader vid generationsskifte till annan närstående än make tillstyrks.

Av oförklarliga (förutom fiskala) skäl har emellertid övergångsbestämmelserna getts en synnerligen restriktiv inriktning. Generationsskiftet som ägt rum före den tänkta lagändringen ska fortsatt behandlas enligt nuvarande sämre regler, vilket innebär en nackdel när ett företag överlåts till närstående i stället för att säljas externt.

Förslaget till övergångsbestämmelser i denna del avstyrks.

Det är orimligt om det för all framtid ska vara avgörande om en överlåtelse skett strax före eller efter den 31 december 2017. Om överlåtelsen sker före ska andelen i de avsedda fallen för evigt vara 3:12-smittad och sker den därefter, inträder karenser. Lagar inklusive övergångsbestämmelser måste ges en utformning och innebörd som även efter det att avsevärd tid har förflutit, kan tillämpas. Ska det exempelvis år 2037 efter 20 år behöva avgöras vilket datum som gällde för en överlåtelse under 2017/2018?

Vi hemställer att den aktuella bestämmelsen ska göras tillämplig på alla avyttringar från ikraftträdandet. Det borde inte kunna rörs sig om så många skattskronor.

Samma gränsbelopp för utdelning och kapitalvinst

Förslaget till skärpning av beskattningen vid delavyttringar avstyrks. I stället bör lättnader införas för utdelningar som tjänstebeskattats tidigare år.

Det är angeläget att skattereglerna utformas så de inte i onödan hämmar framväxten av nya mindre och medelstora företag. Att fåmansföretagen är oerhört viktiga för sysselsättningen tycks både utredare och beställaren vara eniga om. Det påtalas dock att det inte kan beräknas vilka negativa effekter förslagen får. Det är oroande att framför allt nyföretagandet framstår som allt mindre attraktivt med de nya reglerna. 3:12-reglerna är dessutom redan så krångliga och näst intill omöjliga att tillämpa och förutse effekterna av, att i stället för den föreslagna adderingen till komplexiteten borde regelverket bli föremål för en total översyn. I avvaktan på denna utredning kan godtas att skatteuttaget för gränsbelopp höjs från 20 till 25 procent under förutsättning bl.a. att 4-procentskravet slopas.

Vi hemställer således att det risktagande, som företagande är förenat med, gynnas genom att reglerna ändras så att ägaren får tillgodoräkna sig tidigare tjänstebeskattad kapitalvinst avseende aktier i samma bolag liksom tjänstebeskattad utdelning från samma bolag, under en femårsperiod.

Löneunderlag i intresseföretag

Enligt nu gällande regler får löner i dotterföretag räknas med i förhållande till moderföretagets innehav. Begreppet dotterföretag i detta avseende regleras i 57 kap. 19a IL och moderföretagets direkta och indirekta innehav måste överstiga 50 procent av kapitalet i dotterföretaget.

I betänkandet föreslogs att reglerna om dotterföretag i 57 kap.19a § skulle slopas, vilket skulle ha inneburit att även löner i intressebolag skulle få räknas in i löneunderlaget.

I utkastet till lagrådsremiss föreslås att definitionen av dotterföretag i lagstiftningen om fåmansföretag behålls som den är. Detta innebär att reglerna förblir oförändrade.

Med tanke på de olika avsevärda skrämningar som har föreslagits i lagrådsremissen skulle det vara rimligt att den i betänkandet föreslagna förändringen i gynnande riktning också infördes. Det är många gånger stötande att bara en av ett flertal delägare kan få förmånen att få del i löneunderlag även i intressebolagen. – Dessa löner leder också till vinster i bolagen som anställda har skapat. Det är systematiskt fel att dessa inte får räknas ägarna till godo som kapitalbeskattade värdeökningar.

Vi förordar att inkomstskattelagen ändras så att betänkandets förslag att löner i intresseföretag ska få beaktas, införs.

Övergångsbestämmelserna

I yttrandet över betänkandet framhölls risken för övergångsbestämmelserna, förutom de vid generationsskiftet, kan medföra icke avsedd retroaktivitet för sparade gränsbelopp och att de därför behöver förtydligas i fall de föreslagna skärpningarna införs. Advokatbyrån har framfört att det bör anges att äldre regler ska tillämpas vid beräkning av tidigare års sparade gränsbelopp.

Påpekandet har uppmärksamrats på ett sätt i utkastet till lagrådsremiss som föranleder ett ytterligare förtydligande.

Reglerna om gränsbelopp har en särskild betydelse som är knuten till det år för vilket respektive gränsbelopp uppkommer. Den kronologiska effekten av ett visst gränsbelopp är emellertid inte knutet till det år då beloppet kan komma att behöva utnyttjas.

Vår avsikt med påpekandet beträffande övergångsbestämmelserna är att förorda formuleringar som utesluter att de nu införda förändringarna får betydelse för gränsbelopp som fastställs framgent för utdelningar och kapitalvinster efter ikraftträdandet, men där många tidigare års gränsbelopp kanske för första gången behöver beräknas för de tidigare åren. – Det är egentligen inte förrän ett gränsbelopp ska tillämpas på viss utdelningssumma som frågan om gällande regler för att beräkna gränsbeloppet aktualiseras. De tidigare årens eventuellt ifyllda blankett K10 tjänar visserligen som ett beräkningsunderlag för dessa. Det är de vid utbetalningen av utdelningen gällande reglerna även avseende för de tidigare åren, som avgör vilket ackumulerade gränsbelopp som får beaktas vid den skatteutlösande händelsen.

Lagstiftaren har hittills använt en teknik för att beskriva övergångsbestämmelserna som passar bäst för fall där årets gränsbelopp årligen utnyttjas för kapitalbeskattade utdelningar som successivt betalas ut.

Den nu aktuella övergångsbestämmelsen (och alla övergångsbestämmelser för 3:12-reglerna som nästan årligen har justerats) behöver däremot fånga upp att tidigare års gränsbelopp allt sedan 1991 ska bestämmas med beaktande av de regler som varit gällande och tänkta för tidigare respektive år.

Förslaget från vårt tidigare yttrande att övergångsbestämmelserna ska innehålla följande mening vidhålls således.

”Sparat utdelningsutrymme enligt 57 kap. som uppkommit före lagens ikraftträdande, bestäms med tillämpning av de äldre bestämmelser som gällde för respektive beskattningsår.”

Stockholm som ovan

Lindskog Malmström Advokatbyrå KB



Cecilia Gunne



Johan Bojs