

2016-04-18

Dnr SU FV-1.1.3-1005-16

Regeringskansliet
(Finansdepartementet)
103 33 Stockholm

Remiss: Departementspromemoria: Ändrade regler om beskattningsinträde vid fusion och fission

I promemorian föreslås ändringar i bestämmelserna i 20 a kap. inkomstskattelagen (IL). Bestämmelserna i 20 a kap. IL gäller då tillgångar och förpliktelser i en verksamhet som inte omfattats av skattskyldighet i Sverige nu inträder i sådan skattskyldighet.

I promemorian uppmärksammas att nuvarande regler kan medföra icke avsedd dubbelbeskattning. Förslaget begränsas till beskattningsinträde för finansiella tillgångar och förpliktelser vid fusion och fission.

I promemorian motiveras förslaget med att effekterna av nuvarande regler ”är sådana att det finns en risk för att affärsmässigt motiverade omstruktureringar inte genomförs.” Juridiska fakultetsnämnden anser att det i allmänhet är motiverat att underlätta omstruktureringar.

Den situation som föranleder förslaget är att ett finansiellt företag – låt oss kalla det för Banken – vill fusionera utländska dotterbolag (BankDB) med det svenska moderbolaget (BankMB). Före fusionen beskattas BankDB i andra stater än Sverige och BankMB beskattas normalt inte för utdelning från BankDB (näringsbetingade andelar).

Efter fusionen torde verksamheterna som bedrevs i BankDB bedrivas vid fasta driftställen i de andra staterna och därför fortfarande vara beskattningsbara i dessa stater. Verksamheterna omfattas nu även av svensk beskattningsrätt som dock, beroende på skatteavtal, begränsas genom avräkning av utländsk skatt eller undantagande (exempt).

Promemorian ger ingen beskrivning av det sammanlagda resultatet av beskattningen i de andra staterna och den svenska beskattningen. Fakultetsnämnden har inte själv företagit sådana beräkningar, men bedömer tentativt att de inte skulle förändra resultatet av de två exempel som redovisas i promemorian. Dock kunde det ha funnits anledning att se över avräkningssystemet då detta inte alltid är symmetriskt och omotiverade resultat därför kan uppkomma.

Juridiska fakultetsnämnden

Avgränsning av tillämpningsområdet

De föreslagna ändringarna gäller lagertillgångar som avses i 4 kap. 14 a –c §§ årsredovisningslagen. I princip kan frågan ställas om varför reglerna inte gäller generellt och således omfattar även andra fall då värderingen i den andra staten skett till ett högre värde än anskaffningsvärdet. Dock bedömer fakultetsnämnden att det praktiskt sett, med hänsyn till internationella och allmänt tillämpade redovisningsnormer, är sällsynt att så sker i andra fall än för lager av finansiella tillgångar.

Förslagen till ändringar av 20 a kap. 3 och 8 §§ IL

Fakultetsnämnden anser att förslagen är lagtekniskt komplicerade och inte helt lättbegripliga. De berör dock enbart skattskyldiga som bör ha tillgång till personal med hög kompetens.

Ett exempel på en komplex tillämpning av 3 § är följande situation, såsom en utveckling av exempel 1 i promemorian. Den i exempel 1 angivna värdeökningen på 10 sägs ha beskattats löpande i den andra staten. Låt säga att 10 beskattats år 1 då värdet på fordran gått upp från 100 till 110 och att fusionen sker år 2 då värdet är oförändrat 110 och således ingen beskattning sker.

För det första anser fakultetsnämnden att det ska anges att med beskattning avses ”beskattning i den andra staten”; jfr 20 a kap. 7 § IL. Detta framgår i och för sig av förslaget till 20 a kap. 1 § punkt 6 andra stycket, men det blir tydligare om detta anges även i 20 a kap. 3 och 8 §§.

I ovan angivna exempel bör anskaffningsvärdet för fordran bli 110 vid inträdet i den svenska beskattningsrätten. Det följer inte av förslaget till 20 a kap. 3 § andra stycket första meningen, men det ”torde” enligt författningskommentaren följa av en fiktiv beräkning enligt andra meningen. Fakultetsnämnden anser att detta är mycket svårt att utläsa av lagförslaget.

För exempel 2 och förslaget till ändring av 20 a kap. 8 § IL bör *mutatis mutandis* samma förhållande gälla.

Förslaget till ändring av 44 kap. 8 § IL

Fakultetsnämnden anser att förändringen är motiverad.

Offentligfinansiella konsekvenser

Fakultetsnämnden delar bedömningen att förslaget innebär att bestämmelserna får den skatterättsliga innebörd som var avsedd från början.

Bland offentligfinansiella konsekvenser borde även nämnas andra konsekvenser än skattekonsekvenser. Således bör uppmärksammas att överföring av finansiella verksamheter från aktiebolag i andra stater till svenska finansiella företag kan öka den svenska statens implicita åtaganden för stöd vid kris i ett finansiellt företag. Därvid kan även beaktas att på grund av avräkningsregler så blir sannolikt inte skatteintäkterna från de verksamheter som övergått till svensk beskattningsrätt väsentliga.

