

LAGRÅDET

Utdrag ur protokoll vid sammanträde 2013-06-19

Närvarande: F.d. justitieråden Leif Thorsson och Peter Kindlund samt justitierådet Annika Brickman.

Vissa skattefrågor inför budgetpropositionen för 2014

Enligt en lagrådsremiss den 30 maj 2013 (Finansdepartementet) har regeringen beslutat inhämta Lagrådets yttrande över förslag till

1. lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200),
2. lag om ändring i lagen (1994:1776) om skatt på energi,
3. lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229),
4. lag om ändring i vägtrafikskattelagen (2006:227),
5. lag om ändring i lagen (2006:228) med särskilda bestämmelser om fordonsskatt,
6. lag om ändring i lagen (2012:681) om ändring i lagen (2010:1823) om ändring i lagen (2009:1497) om ändring i lagen (1994:1776) om skatt på energi.

Förslagen har inför Lagrådet föredragits av departementssekreterarna Fredrik Opander, Marianne Kilnes, Erica Pettersson och Anna Wallentin samt rättssakkunniga Sofi Nyström och ämnessakkunnige Lars Mattisson.

Till Lagrådet har kommit skrivelser från professor em. Sven-Olof Lodin, Mannheimer Swartling Advokatbyrå AB och Svenska Bankföreningen.

Förslagen föranleder följande yttrande av Lagrådet:

Förslaget till lag om ändring i mervärdesskattelagen

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelserna

Förslaget innebär att kravet på ansökan och anmälan om frivillig skattskyldighet tas bort i de flesta fall. I stället ska skattskyldighet inträda när någon har angett utgående skatt i en faktura för uthyrningen eller upplåtelsen.

Lagen ska träda i kraft den 1 januari 2014 och ska då gälla för uthyrning eller upplåtelse som avser tid efter ikraftträdandet. Enligt punkt 5 i övergångsbestämmelserna ska dock äldre bestämmelser gälla om en faktura som anger utgående skatt har ställts ut före ikraftträdandet och avser en uthyrnings- eller upplåtelseperiod efter ikraftträdandet. Det innebär att den hyresvärd som vill bli frivilligt skattskyldig från och med den 1 januari 2014 och som i normal ordning aviserar sina hyresgäster före månadsskiftet måste ansöka om skattskyldighet enligt de äldre bestämmelserna. Detta kan lämpligen tydliggöras i författningskommentaren.

Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen

57 kap.

I lagrådsremissen föreslås genomgripande förändringar i den s.k. löneunderlagsregeln i 3:12-reglerna genom bl.a. ett krav på minsta kapitalandel i företaget för rätten att utnyttja lönebaserat utrymme

och ett höjt löneuttagskrav. Å andra sidan föreslås också ett väsentligt ökat lönebaserat utrymme.

De nuvarande reglerna infördes år 2006 med syfte att företagets utbetalda löner skulle ges ökad tyngd vid beräkningen av den inkomst som kapitalbeskattas hos ägaren (prop. 2005/06:40 s. 1). Som anføres i remissen ansågs det motiverat av neutralitets- och legitimitetsskäl att ge olika former av lättnader och därutöver att ge skattelättnad genom att öka utrymmet för kapitalbeskattad inkomst i relation till antalet anställda. Lagrådet påpekade att ägare av fåmansföretag med många anställda, där ägaren eller en närstående tar ut lön av en viss storlek, kommer att medges så stora lättnader att de i praktiken undantas från tillämpningen av reglerna för beskattning av ägare till fåmansföretag (a.prop. s. 160).

I en rapport till Expertgruppen för studier av offentlig ekonomi i maj 2012 (2012:4, Income shifting in Sweden – an empirical evaluation of the 3:12 rules) redovisades vissa erfarenheter av 3:12-reglerna, bl.a. om förekomsten av inkomstomvandling i både större och mindre fåmansföretag. Med anledning av en skriftlig fråga (2012/13:226, jfr interpellation 2012/13:7) svarade finansministern den 15 januari 2013 att 3:12-reglerna skärpts den 1 januari 2012 och att beskattningen vid generationsskiften skulle ses över men att han för närvarande inte hade någon avsikt att vidta några andra åtgärder beträffande 3:12-reglerna.

Den 15 april 2013 remitterades en inom Finansdepartementet upprättad promemoria som ligger till grund för förevarande lagrådsremiss men som inte innehåller något förslag avseende beskattningen vid generationsskiften. Remissen skulle besvaras senast den 7 maj 2013, d.v.s. inom tre veckor.

För regeringsärenden finns ett beredningskrav i 7 kap. 2 § regeringsformen. I Konstitutionsutskottets höstbetänkande år 2008 uttalade sig utskottet om kravet på beredning (bet. 2008/09:KU10 s. 46 ff.). Utskottet framhöll bl.a. att det som föreskrivs i den bestämmelsen ska tillmätas stor vikt och att kvaliteten därmed ökar till gagn för demokrati, rättssäkerhet och effektivitet (a.bet. s. 62). Enligt Lagrådets mening kan bestämmelsens krav på inhämtande av upplysningar och yttranden inte tolkas rent formellt, utan remissomgången bör ge en reell möjlighet för myndigheter, kommuner, sammanslutningar och enskilda att granska och yttra sig om det remitterade förslaget.

Lagrådsremissen behandlar endast en mindre del av 3:12-systemet, nämligen reglerna om löneunderlag inom ramen för huvudregeln. Av de nu föreslagna ändringarna påverkar införandet av ett kapitalkrav och ett krav på höjt löneuttag villkoren för att kunna utnyttja löneunderlagsreglerna, medan ändringarna avseende utvidgning av och införandet av ett tak för det lönebaserade utrymmet reglerar omfattningen av utrymmet. Till detta fogas en särskild definition av begreppet dotterföretag.

Ett huvudsyfte med förslagen är att motverka den överkompensation som löneunderlagsregeln sägs medföra för delägare i stora fåmansföretag med många delägare och många anställda och som förutsågs redan i den proposition genom vilken den nuvarande regeln infördes (jfr ovan). Ett annat syfte anges vara att i högre grad än idag stimulera de mindre företagen och förstärka deras incitament att anställa.

Trots att de föreliggande förslagen endast rör en mindre del av regelsystemet är de av betydelse för en stor mängd företag och deras ägare.

När 3:12-systemet infördes genom 1990 års skattereform var reglerna kopplade till det till företagen hörande kapitalet och det saknades helt kopplingar till lönebetalningar. Bestämmelser om hänsynstagande till utbetalda löner infördes ursprungligen år 1994 med den huvudsakliga motiveringen att hänsyn skulle tas till den ökade risk som delägarna i bolaget tog genom anställning av personal. Detta argument har senare förstärkts och ligger som nämnts också till grund både för nu gällande regler och för förslagen i remissen.

Sedda för sig är de olika delförslagen av relativt enkel beskaffenhet och till synes lätta att förstå. När man emellertid ser till helheten är det mycket svårt – för att inte säga närmast omöjligt – att överblicka konsekvenserna av förslagen. Anledningen till detta är bl.a. att förändringar av olika parametrar i regelsystemet synes få verkningar som slår i olika riktningar. Liknande svårigheter föreligger när det gäller att överblicka verkningarna av de justeringar av vissa parametrar som gjorts i det föreliggande förslaget jämfört med det som var föremål för remissbehandling.

Det är sannolikt att förslagen om kapitalkrav och ökat löneuttag för att få tillämpa löneunderlagsregeln kan motverka vad som betecknats som överkompensation till delägare i vissa fåmansföretag. Förslagen rör emellertid ett område där många berörda inte bara har ett stort intresse av reglernas funktion utan även förmåga att analysera ändringarna för att finna vägar att helt eller delvis undgå effekterna av dem. Enklast är naturligtvis en omorganisation av ett personalägt företag i samverkande mindre enheter som var och en uppfyller det nya kravet. För Lagrådet framstår det som oklart om förslagen i denna del kan förväntas få avsedd effekt. Det ekonomiska utfallet av förslagen skulle därmed

kunna bli ett annat än det som antas i remissen. Om de får avsedd effekt, medför de å andra sidan oförklarade och inte närmare analyserade tröskeeffekter, som bl.a. synes kunna komma att påverka företagens konkurrenssituation.

Vad gäller kapitalkravet kan följande tilläggas. Det framstår i och för sig inte som onaturligt att ett kapitalkrav finns i ett system som reglerar beskattning av kapitalinkomster. Ett sådant krav kan emellertid motverka ägarens incitament att knyta medarbetare närmare företagen genom att erbjuda dem att förvärva mindre aktieposter. Det angivna syftet att stimulera anställningar kan därför i många företag komma att påverkas negativt genom kapitalkravet.

Till detta kommer att syftet att stimulera de mindre fåmansföretagen att nyanställa starkt kan komma att motverkas av den föreslagna höjningen av kravet på uttag av lön för att få använda löneunderlagsregeln. Det nuvarande minimikravet på löneuttag höjs från sex inkomstbasbelopp med tillägg av fem procent av den kontanta ersättningen i företaget med dotterföretag till nio inkomstbasbelopp (övergångsvis nio och ett halvt inkomstbasbelopp). Även om de faktiska löneuttagen enligt vad som uppges i remissen år 2010 uppgick till ca 9,8 inkomstbasbelopp var minimikravet i medeltal 7,8 inkomstbasbelopp, och förslaget innebär enligt remissen att minimikravet på uttag av medel från företaget för löner och avgifter för de minsta företagen där löneunderlagsregeln används kommer att öka. I flera remissyttranden ges exempel på betydande ökning av uttagskravet med tydliga tröskeeffekter. Detta måste utan tvivel påverka företagens möjligheter att anställa ny personal. Lönehöjningen sker dessutom på en inkomstnivå som inte ger några ytterligare socialförsäkringsförmåner till delägaren, vilket kan verka återhållande på intresset av att använda regeln.

Det ökade lönekravet påverkar också den för ägarna positiva utvidgningen av det lönebaserade utrymmet i skiktet upp till 60 inkomstbasbelopp på ett negativt sätt eftersom färre företag kommer att kunna utnyttja löneunderlagsregeln.

Även i de nu nämnda delarna framstår förslagen som oklara till sina sammantagna effekter.

Sammanfattningsvis framstår det för Lagrådet som tveksamt om de framlagda förslagen är utformade så att de kan antas tillgodose de i remissen angivna syftena, liksom om de är så utformade att problem inte uppstår vid tillämpningen (8 kap. 22 § 4 och 5 regeringsformen).

Det framgår inte av remissen i vad mån lagstiftningsärendet har bedömts vara särskilt brådskande eller varför inte en fördjupad översyn av fåmansbolagsreglerna bedömts vara behövlig. Den bild som ges i remissen av hur företag organiseras och de aktuella skattereglerna utnyttjas ger inte intryck av att vara väl grundad, något som också påvisas i ett betydande antal remissyttranden. Att döma av det material som står till Lagrådets förfogande synes det ha varit fullt möjligt att bereda ärendet på ett mer normalt sätt och därmed säkrare förankra förslagens grunder och öka träffsäkerheten i regleringen. Tillsammans med de tveksamheter som redovisats i det föregående föranleder detta att Lagrådet inte kan tillstyrka att de föreliggande förslagen läggs till grund för lagstiftning.

Förslaget till lag om ändring i vägtrafikskattelagen

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelserna

Enligt den föreslagna punkten 2 ska den nya definitionen av "skattepliktig första gången" inte tillämpas på fordon som före

ikraftträdandet befriades från fordonsskatt. Bestämmelsen är oklar. Lagrådet förordar att ordet "befriades" ersätts med "var befriat".

I författningskommentaren bör framhållas att bestämmelsen inte undantar fordon för vilka femårsbefrielsen enligt 2 kap. 11 a § löpt ut före ikraftträdandet.

Övriga lagförslag

Lagrådet lämnar förslagen utan erinran.