

Finansdepartementet
Skatte och Tullavdelningen
103 33 Stockholm

Ändrade regler om beskattningsinträde vid fusion och fission

Fi2016/01138/S1

1 Sammanfattning

Skatteverket tillstyrker den föreslagna ändringen av 44 kap. 8 § (1999:1229) inkomstskattelagen (IL)

Reglerna om beskattningsinträde i 20 a kap. IL kan i sin nuvarande utformning under vissa omständigheter ge upphov till dubbelbeskattning såväl som dubbel icke beskattning. I promemorian lämnas förslag till att lösa de problemen. Skatteverket anser att de i promemorian föreslagna lagändringarna löser problemet med dubbelbeskattning av samma värdetillväxt och tillstyrker att reglerna ändras med följande tillägg.

Skatteverket anser att förändrade regler om beskattningsinträde ska;

1. Förhindra dubbel beskattning av samma inkomst.
2. Förhindra dubbel icke beskattning av samma inkomst.
3. Förhindra möjlighet att få avdrag för förluster som uppstått tid före beskattningsinträdet.

Skatteverket anser att de i promemorian lämnade förslagen till ändrade regler inte uppfyller samtliga dessa kriterier och anser att lagförslaget måste kompletteras på nedan angivet sätt.

Skatteverket anser att de föreslagna reglerna endast ska få tillämpas när det överlåtande företaget beskattats för en period som avslutats i nära samband med ett beskattningsinträde genom en fusion eller fission.

Vidare har Skatteverket noterat att på sidan 14 sista stycket i promemorian anges att förslagen i promemorian utgör ett första steg i en översyn av reglerna om beskattningsinträde. Av skrivningen ges intrycket att effekten av de föreslagna reglerna är noggrant analyserade. Skatteverket anser att motiveringarna till lagförslagen i promemorian inte fullt ut tagit hänsyn till de effekter de föreslagna lagändringarna kan ge upphov till och att skälen för förslagen måste utvecklas.

Skatteverket anser även att lagförslagen bör inskränkas till att endast avse beskattningsinträde för finansiella tillgångar som är lagertillgångar hos det överlåtande såväl som det förvärvande företaget och att samma redovisningsprinciper och värderingsprinciper tillämpas för egendomen hos båda företagen.

Avseende förpliktelser anser Skatteverket följande. I promemorian på sidan 13 anges att det föreligger ett behov att ändra reglerna om beskattningsinträde avseende låneskulder. Den

föreslagna lagändringen är dock inte utformad på det sättet. Den är inte inskränkt till att endast omfatta ett företags låneskulder utan omfattar samtliga förpliktelser. Av motiveringen i promemorian framgår inte att det föreligger ett behov av att samtliga former av förpliktelser bör omfattas av ändrade regler vid beskattningsinträde. Skatteverket anser att den föreslagna regeländringen, som omfattar samtliga slag av förpliktelser, ger möjlighet att genom fusion eller fission föra in orealiserade förluster hänförliga till förpliktelser till Sverige. Skatteverket anser att lagändringen gällande förpliktelser i detta första skede av översynen av reglerna om beskattningsinträde, se s. 14 i promemorian, bör inskränkas till att endast avse låneskulder.

Såsom påpekas ovan innebär lagförslaget om ändrade regler vid beskattningsinträde för förpliktelser att det även omfattar andra derivatavtal än sådana som utgör lagertillgångar som utgör en förpliktelse vid beskattningsinträdet. Den utformning som lagförslaget getts ger enligt Skatteverket möjlighet att överföra orealiserade förluster hänförliga till derivatavtal till Sverige. Skatteverket anser att derivatavtal som vid ett beskattningsinträde utgör en förpliktelse alltid ska värderas till marknadsvärdet. Det kan ske genom att derivatavtal som vid ett beskattningsinträde utgör en förpliktelse värderas på samma sätt som tillgångar hänförliga till 5 §.

2 Skatteverkets synpunkter

2.1 Lagändring 20 a kap. 3 §

Skatteverket tillstyrker den föreslagna ändringen av 20 a kap. 3 § II. Skatteverket anser dock att tillämpningsområdet i den föreslagna bestämmelsen är för brett och anser att reglerna bör justeras enligt följande.

Klassificeringsfrågan. Som bestämmelsen är utformad i förslaget finns ingen spärr mot att tillgångar byter skatterättslig karaktär vid ett beskattningsinträde så länge de utgör skattemässiga lagertillgångar efter beskattningsinträdet. För att det inte ska uppstå möjligheter att t.ex. realisera förluster som uppstått under tid före beskattningsinträdet i Sverige anser Skatteverket att bestämmelsen måste avgränsas till att endast avse tillgångar som skatterättsligt klassificeras på samma sätt i både det överlåtande och det förvärvande bolaget. Se även exemplen nedan.

Värderingsprinciper. Bestämmelsen bör även inskränkas till att avse tillgångar som värderats enligt likvärdiga värderingsprinciper i båda bolagen.

Marknadsvärdet. Bestämmelsen bör inskränkas till att avse tillgångar som vid beskattningen både i det andra landet och vid beskattningsinträdet i Sverige värderas till marknadsvärdet. På så sätt kommer regeln i 3 § andra stycket att vara kongruent med första stycket där en spärr mot att bära in förluster i svensk skattejurisdiktion finns genom att den anger att anskaffningsvärdet ska vara det lägsta av anskaffningsvärdet och marknadsvärdet. Utformningen av den nu gällande bestämmelsen i 3 § första stycket är en reaktion på utgången av RÅ 1999 ref 19, se prop. 2002/03:96 s. 154 f. Regeringen anförde där att gällande rätt gav upphov till tvister om vad som utgör ett marknadsvärde. Det torde

innebära att om den föreslagna lagändringen inskränks till att endast avse skattemässiga lagertillgångar som hos båda bolagen tas upp till marknadsvärdet aktualiseras de värderingsproblem lagstiftaren förutsåg. Å andra sidan bör ett krav på att det ska vara fråga om ett marknadsvärde som kan godtas vid beskattningen både i det överlåtande företagens hemstat såväl som i Sverige innebära att de risker lagstiftaren förutsåg övervägs av fördelarna med att regeln förutsätter en helt symmetrisk behandling av tillgångarna hos båda bolagen. För att inte företag som innehar lagertillgångar som får värderas till upplupet anskaffningsvärde, t.ex. lånefordringar som behålls till förfall, ska riskera en oförmånlig skattemässig behandling vid ett beskattningsinträde bör termen marknadsvärde i detta sammanhang även omfatta värdering till upplupet anskaffningsvärde. För det fall det är nödvändigt att uttrycka det i lagtext bör det i så fall särskilt regleras att med tillgångar värderade till marknadsvärdet omfattas även tillgångar värderade till upplupet anskaffningsvärde.

Frågan om skattemässig kontinuitet. Skatteverket uppfattar att avsikten med den föreslagna lagändringen är att skapa en skattemässig kontinuitet avseende de förvärvade tillgångarna, se s. 12 i promemorian. Om det överlåtande företaget har möjlighet att vid beskattningen avseende den period som avslutas i samband med fusionen välja att ta upp en tillgång till verkligt värde eller till anskaffningsvärdet motverkas en sådan kontinuitet.

Vid de nu föreslagna lagändringarna kan följande situationer uppstå.

Exempel, lagertillgångar i den andra staten. AAB äger det utländska bolaget B. B äger finansiella instrument som under året sjunkit i värde. Enligt den andra statens interna rätt föreligger möjlighet att vid beskattningen av den period som avslutas i samband med fusionen välja att antingen ta upp tillgångarna till verkligt värde eller till anskaffningsvärdet. Vid beskattningen i den andra staten behöver hänsyn inte tas till värdenedgångar på skattemässiga lagertillgångar.

B väljer vid beskattning att ta upp tillgångarna till anskaffningsvärdet. Därefter fusioneras AAB och B. Anskaffningsvärdet på de förvärvade tillgångarna ska enligt det föreslagna nya andra stycket till 3 § bestämmas till det värde det tagits upp till vid beskattningen i den andra staten för den aktuella perioden. AAB ska därför som anskaffningsvärde ta upp B:s anskaffningsvärde på tillgångarna. Det får till följd att den latent förlusten kan realiseras i Sverige. Om det t.ex. är fråga om börsaktier kan AAB omedelbart avyttra och återköpa dessa.

Exempel, kapitaltillgångar i den andra staten. Samma effekt uppstår även om de finansiella instrumenten är skattemässiga kapitaltillgångar hos B och den andra staten tillämpar realisationsprincipen för beskattning av kapitaltillgångar. Någon beskattning av värdeförändringen på de finansiella instrumenten sker då inte vid beskattningen av B avseende den period som avslutas i samband med fusionen och AAB får rimligen ta över B:s anskaffningsvärde på tillgångarna vid beskattningsinträdet. Latenta förluster kan då tas fram i Sverige genom nedskrivning av lagertillgångarna eller att de realiseras.

Vid tillämpning av 3 § 1 stycket är det inte möjligt att realisera förluster hänförliga till den andra staten genom att överföra tillgångarna till Sverige till värden överstigande marknadsvärdet. Skatteverket anser att det inte heller bör vara möjligt efter en ändring av reglerna om beskattningsinträde.

Skatteverket anser att de föreslagna reglerna inte bör gälla vid beskattningsinträden genom fusion och fission under ett löpande beskattningsår. Som lagförslaget i promemorian är utformat ska det värde användas som används vid beskattningen i den andra staten. Då någon beskattning inte sker vid den tidpunkten ska en beskattning simuleras. Om det föreligger valrätt vid beskattningen i den andra staten att vid beskattningen använda anskaffningsvärdet eller marknadsvärdet innebär det, i de fallen verksamheten drivs vidare i en filial, att det förvärvande företaget kan välja ett annat värde som anskaffningsvärde än det som faktiskt används vid den senare beskattningen av filialen. En sådan ordning ökar risken för att orealiserade förluster lyfts in till Sverige och dras av vid beskattningen hos det förvärvande företaget. Även i de fallen det överlåtande och det förvärvande bolaget tillämpar marknadsvärdering och verksamheten drivs vidare i den andra staten kan det uppstå situationer av dubbel beskattning respektive dubbla avdrag fusions- eller fissionsåret avseende värdeförändringar mellan beskattningsinträdet och nästa ordinarie beskattningstidpunkt.

Förhållandet mellan 3 § andra stycket och nuvarande 7 §. Såsom bestämmelsen i det föreslagna andra stycket till 3 § är utformad så synes den även kunna avse situationer som idag regleras i 7 §. Skatteverket anser att det bör utvecklas hur eventuell regelkonkurrens mellan bestämmelserna ska lösas. Anta t.ex. följande.

AAB äger det utländska bolaget B som även bedriver verksamhet via en filial i en tredje stat. AAB fusionerar upp B. B:s hemstat förlorar därigenom beskattningsrätten till filialen. Beskattningsutträdet ur B:s hemstat avseende tillgångarna knutna till B:s filial i den tredje staten innebär sannolikt en beskattning av B i B:s hemstat. Skatteverket kan inte med säkerhet avgöra om 7 § eller 3 § andra stycket har företräde i en sådan situation.

Skatteverket vill även påpeka följande. Enligt 7 § får ett beskattat värde i den andra staten endast användas som anskaffningsvärde vid ett beskattningsinträde om beskattningen där skett till marknadsvärdet. I ljuset av exemplen ovan skulle det kunna innebära att om en beskattning av B:s filial inte skett till marknadsvärdet så omfattas situationen inte av 7 §. Om det föreslagna andra stycket i 3 § inte innehåller några spärrar mot att föra in orealiserade förluster i Sverige riskerar ett beskattningsinträde genom en fusion eller en fission där verksamheten slutligt läggs ned i den andra staten och beskattas vid den tidpunkten men till andra värden än marknadsvärdet att riskera att orealiserade förluster på så sätt tas in i Sverige.

2.2 Lagändring 20 a kap. 8 §

Skatteverket tillstyrker lagändringen men anser att den föreslagna bestämmelsen i 8 § andra stycket inte ska omfatta samtliga slag av förpliktelser.

Som ett nytt andra stycke till 8 § föreslås att vid ett beskattningsinträde genom en fusion eller en fission ska förpliktelser värderas på samma sätt som tillgångar som avses i 3 §. Förslaget är dock inte inskränkt till att avse någon särskild typ av förpliktelse. Som anges på s. 13 i motiveringen är skälet till den föreslagna lagändringen att värdeförändringen på låneskulder inte ska beskattas efter ett beskattningsinträde. Den föreslagna lagändringen är dock inte utformad på det sättet. Den är inte inskränkt till att endast omfatta ett företags låneskulder utan omfattar samtliga förpliktelser. Skatteverket anser att den föreslagna

lagändringen är för omfattande och ger upphov till möjligheter att realisera förluster, framförallt på derivatavtal, i Sverige. T.ex. kan förlustbenet i ett valutaswaparrangemang hänföras till ett bolag som genom en fusion eller fission överförs till Sverige och realiseras här samtidigt som vinstbenet hänförs till ett bolag med stora skattemässiga underskott eller ett bolag som är lågbeskattat.

Skatteverket anser därför att derivatavtal som inte utgör lagertillgångar enligt 17 kap. 20 § andra stycket IL och som är förpliktelser vid beskattningsinträdet ska hänföras till 5 §. Det skulle innebära att derivatavtal, som vid beskattningsinträdet är förpliktelser, behandlas kongruent med derivatavtal som är skattemässiga kapitaltillgångar vid beskattningsinträdet. Enligt Skatteverket innebär en likabehandling av derivatavtal som är skattemässiga kapitaltillgångar, oavsett om de vid beskattningsinträdet utgör en tillgång eller en förpliktelse, följande.

Exempel swapavtal. AAB äger B som har ingått ett valutaswapavtal. B fusioneras med AAB och valutaswapavtalet överförs till AAB. Vid beskattningsinträdet är marknadsvärdet på valutaswapavtalet – 250. Om avtalet, även när det utgör en förpliktelse, hänförs till 5 §, ska AAB vid beskattningsinträdet ta upp det till – 250, det lägsta av anskaffningsvärdet och marknadsvärdet.

Om marknadsvärdet i stället är + 250 ska AAB, enligt 5 §, ta upp det till 0 (under antagandet att anskaffningsvärdet är 0 och den andra staten tillämpar realisationsprincipen för andra tillgångar än lagertillgångar). Enligt lagförslaget i promemorian ska ett valutaswapavtal i negativ position sannolikt tas upp till 0 hos AAB vid beskattningsinträdet varefter AAB kan realisera förlusten i Sverige.

2.3 Lagändring 44 kap. 8 §

Skatteverket tillstyrker den föreslagna ändringen av 8 §.

3 Konsekvenser för Skatteverket

Den föreslagna regelförändringen i 20 a kap. 3 §, så som Skatteverket anser att den bör utformas, innebär att den endast avser finansiella lagertillgångar som hos båda bolagen tas upp till marknadsvärdet. Det bör få till följd ett ökat antal utredningar och processer om vad som är marknadsvärdet. Å andra sidan så kommer de ändrade bestämmelserna i första hand, såvitt kan bedömas, att aktualiseras för finansiella företag vars finansiella tillgångar i normalfallet består av marknadsnoterade finansiella instrument. Skatteverket bedömer därför att regeländringen bör kunna hanteras inom ramen för idag befintliga resurser. Detsamma gäller den föreslagna ändringen av 8 § med beaktande av den utformning Skatteverket anser att den bör ges.

Skatteverket bedömer att de föreslagna regeländringarna inte ger upphov till kostnader för systemutveckling eller förändrade eller nya blanketter.

Däremot kommer de att innebära vissa kostnader i form av intern och extern nyhetsinformation samt nödvändiga uppdateringar av Rättslig vägledning.

De senare kostnaderna är av engångskaraktär.