

Finansdepartementet
103 33 Stockholm

Remissvar gällande Skatteförenklingsutredningens betänkande "Förenklade skatteregler" (SOU 2014:68)

Sammanfattning

Skatteverket delar uppfattningen att det är viktigt att förenkla skattereglerna för enskilda näringsidkare och fysiska personer som är delägare i handelsbolag.

Att ersätta de fem nuvarande reserveringsmöjligheterna i form av periodiseringsfond, expansionsfond, skogs- och skogsskadekonto samt upphovsmannakonto med den föreslagna företagsfonden innebär en klar förenkling för enskilda näringsidkare och fysiska personer som är delägare i handelsbolag. Detsamma gäller förslaget att samma kapitalunderlag ska användas för såväl räntefördelning som för avsättning till företagsfond. Förslaget om att sparad räntefördelningsbelopp inte ska ingå i kapitalunderlaget är också en förenkling. Även förslaget om att slopa rationaliseringsförvärvsbegreppet är en klar förenkling, varför verket anser att det begreppet också bör utmönstras i reglerna om ersättningsfonder. Därför tillstyrker verket att dessa fyra förslag genomförs.

Betänkandet innehåller emellertid ett antal förslag som innebär att regelverket blir mer komplicerat eller innebär att förslaget i allt för stor utsträckning öppnar upp för skatteplanering. Dessutom skulle några förslag innebära att stora skattekrediter efterges och stora skattelättnader medges för fastighetsägare, såsom nytt stickår till 1996 och en ny alternativregel vid kapitalunderlagsberäkningen. Skatteverket ifrågasätter om dessa skattelättnader vägs upp av skattehöjningar för andra grupper så att offentligfinansiell neutralitet uppnås. Eftersom utredningens beräkningar är ofullständiga och bristfälliga anser Skatteverket att det är stor risk att så inte är fallet.

Skatteverket anser bl.a. att följande förslag innebär att regelverket kompliceras.

- Ändrat värdeår på fastigheter vid tillämpning av alternativregeln i kapitalunderlagssammanhang
- Att övergångsposten ska reduceras med 1/10 per år
- Flyttmöjligheten för sparad räntefördelningsbelopp vid tillämpning av reglerna om förenklad räntefördelning
- Att värdeminskningsskatt m.m. före 1996 inte ska återföras i inkomstlagen näringsverksamhet om nytt stickår införs
- Att inventarier av mindre värde får uppgå till ett helt prisbasbelopp för näringsidkare med förenklat årsbokslut

Följande förslag innebär att reglerna i allt för stor utsträckning kan användas i skatteplaneringssyfte.

- Slopandet av negativ räntefördelning

- Förhöjt avdrag för avsättning till företagsfond när det gäller skogsskador
- Slopandet av regeln att räntebilliga lån i handelsbolagssektorn ska reducera kapitalunderlaget

Skatteverkets anser att följande förslag komplicerar regelsystemet samtidigt som de innebär att reglerna kan användas i skatteplaneringssyfte.

- Att innehav av fastigheter i princip alltid ska medföra att näringsverksamheten blir aktiv om allt arbete utförs av ägaren
- Att redovisa terminer och optioner i inkomstslaget näringsverksamhet
- Möjligheten att omvandla sparad räntefördelningsbelopp till sparad utdelningsutrymme
- Övergångsregeln om hanteringen av expansionsfonden
- Förenklad räntefördelning

Skatteverket avstyrker samtliga tretton förslag som är nämnda ovan. Om förslagen ändå införs anser Skatteverket att korrigeringar ska göras av förslagen, vilket framgår av remissvaret.

Därtill avstyrker Skatteverket följande förslag.

- Skattefrihet vid marköverföringar och allframtidsupplåtelser
- Nytt stickår

Skatteverket anser att följande förslag bör tas med vid en framtida beredning.

- Förenklad hantering av egenavgifterna
- Reglering i Socialavgiftslagen för att kunna ta ut egenavgifter
- Förändringar när det gäller periodiseringsfonder och utländska subjekt
- Reglering av kapitalunderlaget för delägare i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person, både i företagsfunds- och räntefördelnings-sammanhang
- En högre ränta när det gäller företagsfonden
- Diverse andra ändrade lydelse när det gäller reglerna om företagsfonden
- En turordningsregel när det gäller den fördelningsbara inkomsten
- Att avdragsutrymme för skogsavdrag minskas från 50 procent till 30 procent av köpeskillingen
- Övergångsregel om att expansionsfonden ska återföras till beskattning i kombination med förhöjt avdrag för avsättning till företagsfonden
- Regelsystemet behöver kompletteras med ett antal andra övergångsbestämmelser
- Enskilda näringsidkare och fysiska personer som är delägare i handelsbolag och som uppbär allmän ålderspension ska betala fulla egenavgifter
- Reglerna om nedsättning av egenavgifter bör slopas
- Korrigering av begreppen ”i utlandet delägarbeskattad juridisk person” och ”svenskt handelsbolag”

- Förtydligande när det gäller självständig näringsverksamhet utomlands
- Korrigeringar i avräkningslagen

Vidare är, enligt Skatteverkets uppfattning, redovisningen av de offentligfinansiella effekterna ofullständig och i vissa delar bristfällig.

För vissa förslag saknas beräkningar av de offentligfinansiella effekterna. Ett exempel på detta är förslaget om överföring av sparad räntefördelningsutrymme till sparad utdelningsutrymme när en enskild näringsverksamhet förs över till ett fåmansföretag.

För andra förslag leder utredningens beräkningar till resultat som ger Skatteverket anledning att ifrågasätta deras riktighet. Två exempel på detta är de redovisade konsekvenserna av förslaget om slopande av periodiseringsfond och förslaget om ändrade regler för skogsavdrag.

Sammantaget innebär detta att de offentligfinansiella beräkningarna är så bristfälliga att de inte utgör ett adekvat beslutsunderlag. Det är därför angeläget att det utförs mera fullständiga och mera tillförlitliga beräkningar under den fortsatta beredningen.

Om valet står mellan att behålla nuvarande regler och att genomföra utredningens förslag i sin helhet förordar Skatteverket att nuvarande regler behålls, dvs. utredningsförslaget avstyrks. Utredningens förslag innebär alltför många tillkommande komplikationer och ger ett alltför stort utrymme för skatteplanering. Ett genomförande av förslaget, baserat på av utredningen lämnat underlag, riskerar att leda till en avsevärd försvagning av de offentliga finanserna eftersom kostnadsberäkningarna är ofullständiga och bristfälliga. Dessutom kommer det oacceptabelt stora utrymmet för skatteplanering, som förslagen ger möjligheter till, ytterligare att försvaga de offentliga finanserna.

Om valet i stället står mellan att behålla nuvarande regler och att genomföra utredningens förslag med korrigeringar enligt detta remissyttrande så förordar Skatteverket att reglerna ändras men endast under förutsättning att reformen är fullt finansierad enligt mer tillförlitliga beräkningar. Detta kan kräva någon tillkommande regeländring för att uppnå neutralitet för de offentliga finanserna. Om utredningsförslaget med korrigeringar som föreslås i detta remissyttrande vid mera tillförlitliga beräkningar skulle visa sig vara överfinansierat föreslår Skatteverket att egenavgifterna sänks i den grad som krävs för att uppnå offentligfinansiell neutralitet. Om utredningsförslaget med korrigeringar som föreslås i detta remissyttrande vid mera tillförlitliga beräkningar i stället skulle visa sig vara underfinansierat föreslår Skatteverket att räntesatsen för räntefördelningen sänks i den grad som krävs för att uppnå offentligfinansiell neutralitet.



REMISSVAR

4(57)

Datum
2015-02-09

Dnr
131 645591-14/112

Skatteverkets synpunkter

Då yttrandet är omfattande har Skatteverkets synpunkter strukturerats enligt följande.

Innehåll

1	Förenklingar i de generella reglerna i inkomstlagen näringsverksamhet.....	8
1.1	Inventarier av mindre värde	8
1.2	Avdrag för egenavgifter	8
1.2.1	Egenavgifter för delägare i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person	8
1.3	Aktiv näringsverksamhet (2 kap. 23 § IL)	9
1.3.1	Övrigt om aktiv näringsverksamhet.....	10
1.4	Terminer och optioner (13 kap. 7 § IL).....	10
2	Periodiseringsfonder	12
3	Ett förenklat neutralt skattesystem	13
3.1	Kapitalunderlaget.....	13
3.1.1	Nytt taxeringsvärde för kapitalunderlaget enligt alternativregeln (32 a kap. 9 § IL).....	13
3.1.2	Skulder.....	15
3.1.3	Övergångsposten (Övergångsbestämmelse p. 13).....	15
3.1.4	Beräkning av justerad anskaffningsutgift	16
3.1.5	Kapitalunderlag för fysiska personer som är delägare i handelsbolag	17
3.1.6	Kapitalunderlaget för delägare i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person	17
3.2	Företagsfonden.....	18
3.2.1	Räntebeläggning av företagsfonden	18
3.2.2	Avsättning till företagsfond.....	19
3.2.3	Återföring av företagsfonden.....	20
3.2.4	Återföring av företagsfonden för delägare i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person	20
3.2.5	Övrigt gällande företagsfond	21
3.3	Räntefördelning.....	22
3.3.1	Turordningsregel fördelningsbar inkomst	23
3.3.2	Förenklad räntefördelning.....	23
3.3.3	Negativ räntefördelning.....	25
3.3.4	Gräns på 200 000 kronor i kapitalunderlag	26

3.3.5	Räntefördelning vid brutna räkenskapsår	26
3.4	Överföring av sparad räntefördelningsbelopp till sparad utdelningsutrymme (33 kap. 7 b §, 57 kap. 13 och 15 a §§ II).....	27
4	Vissa skogs- och fastighetsanknutna frågor.....	28
4.1	Marköverföringar och allframtidsupplåtelser.....	28
4.1.1	Marköverföringar.....	28
4.1.2	Allframtidsupplåtelser	29
4.2	Skogsavdrag och rationaliseringsförvärvsbegreppet.....	30
4.2.1	Skogsavdrag.....	30
4.2.2	Skogsavdrag utan tidsbegränsning	31
4.2.3	Vilka förvärv ska medföra förhöjt skogsavdrag?	32
4.2.4	Återföring av skogsavdrag.....	33
4.2.5	Fördelning av skogsavdrag vid benefikt förvärv.....	34
4.2.6	Sparat avdragsutrymme för skogsavdrag.....	35
4.2.7	Ersättningsfond.....	35
4.3	Nytt stickår.....	35
4.3.1	Utländska fastigheter.....	37
4.3.2	Reglerna om återföring av värdeminskningsskogsavdrag borde inte påverkas av ett nytt stickår (26 kap. 3 § II).....	37
5	Skatteverkets underrättelseskyldighet samt fastställelse av belopp	37
5.1	Möjlighet att påföra skattetillägg.....	37
5.2	Övrigt.....	38
6	Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser.....	38
6.1	Övergångsregler för beräkning av sparad räntefördelningsbelopp och kvarvarande skogsavdragsutrymme (Övergångsbestämmelse p. 5 och p. 9).....	38
6.2	Övergångsregler för avsättning till expansionsfond (Övergångsbestämmelse p. 10).	38
6.2.1	Skatteverkets förslag.....	39
6.2.2	Övergångsbestämmelse p. 10 är felformulerad.....	40
6.2.3	Förslag till ny lydelse av övergångsbestämmelse p. 10.....	41
6.2.4	Begreppet ”beskattningsårets ingång”	41
6.3	Övergångsbestämmelse p. 14.....	42
6.4	Periodiseringsfonder.....	42
6.4.1	Överföring av periodiseringsfonder till annan verksamhet.....	42

6.4.2	Omkostnadsbeloppet på andelar i företag som övertagit periodiseringsfonder och expansionsfond.....	43
6.5	Övergångsbestämmelse med anledning av ändring i 3 kap. 18 § IL saknas.....	43
7	Övriga materiella synpunkter.....	44
7.1	Förslag för en ökad neutralitet mellan olika företagsformer	44
7.2	Nedsättning av egenavgifter	45
7.3	Begreppen <i>i utlandet delägarbeskattad juridisk person</i> och <i>svenskt handelsbolag</i> måste användas	45
7.4	Självständig näringsverksamhet utomlands.....	46
7.5	Lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt	47
8	Offentligfinansiella effekter	48
8.1	Redovisning av offentligfinansiella effekter saknas	48
8.2	Redovisning av offentligfinansiella effekter är bristfällig.....	48
9	Effekter för Skatteverket.....	50
9.1	Initiala kostnader för förslaget.....	50
9.1.1	Systemanpassningar.....	50
9.1.2	Extern information.....	51
9.1.3	Intern information.....	51
9.1.4	Framtagning av nya och omarbetning av befintliga blanketter.....	52
9.1.5	Kostnader för omarbetning av den rättsliga vägledningen.....	52
9.1.6	Beloppsmässig sammanställning av de totala ökade initiala kostnaderna:	52
9.2	Löpande kostnader för förslaget.....	52
9.2.1	Olika slags mer generella förenklingar.....	52
9.2.2	Ett förenklat neutralt skattesystem	53
9.2.3	Vissa skogs- och fastighetsanknutna frågor.....	54
9.2.4	Skatteverkets underrättelseskyldighet samt fastställelse av belopp	55
9.2.5	Beloppsmässig sammanställning av de löpande kostnaderna:	56
Bilaga:	Offentligfinansiella effekter	

1 Förenklingar i de generella reglerna i inkomstslaget näringsverksamhet

1.1 Inventarier av mindre värde

Utredningen föreslår att näringsidkare som upprättar ett förenklat årsbokslut ska få hänföra inventarieanskaffningar understigande ett värde på ett prisbasbelopp till inventarier av mindre värde och därmed medges direktavdrag i stället för årliga värdeminskingsavdrag. Skatteverket ifrågasätter det rimliga i att låta de allra minsta företagen få göra direktavdrag för sådana inventarier samtidigt som de största företagen inte har den rätten skattemässigt.

Om beloppet ändras bör det i så fall gälla alla näringsidkare. Förändringen kan dessutom medföra att näringsidkaren kan behöva räkna på om ett vanligt eller ett förenklat årsbokslut ska upprättas eftersom det finns olika skattemässiga fördelar vid förenklade respektive vanliga årsbokslut. Valmöjligheter komplicerar, enligt Skatteverkets uppfattning, ofta skattesystemet. Därför avstyrks förslaget.

Skatteverket ifrågasätter också varför förslaget begränsas till enskilda näringsidkare som upprättar förenklat årsbokslut. Även handelsbolag som ägs av fysiska personer kan upprätta förenklade årsbokslut. Rimligtvis borde samma regler gälla för dessa, både när det gäller redovisning av inventarier och lager.

1.2 Avdrag för egenavgifter

Skatteverket har lämnat in ett förslag till utredningen som skulle innebära att näringsidkaren själv inte skulle behöva beräkna och redovisa egenavgifter utan det skulle hanteras av verket. Förslaget innebär bl.a. en förenklingsvinst genom att avdrag för och avstämning av egenavgifter inte behöver göras.

Utredningen ansåg att förslaget skulle leda till rättsosäkerhet för den enskilde. Skatteverket delar inte den uppfattningen. Tvärtom ökar rättssäkerheten eftersom rätt avgift skulle komma att tas ut för varje beskattningsår, även vid exempelvis en efterbeskattning.

Efter det att utredningen avvisat Skatteverkets förslag har verket lämnat in en hemställan till Finansdepartementet 2014-11-20, Automatiskt beräknat avdrag för egenavgifter – hemställan om lagändring, dnr 131 635955-14/113.

För ytterligare argument till varför detta förslag bör genomföras hänvisas till ovan nämnda hemställan.

1.2.1 Egenavgifter för delägare i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person

Om Skatteverkets förslag till nya bestämmelser om avdrag för egenavgifter inte införs bör i vart fall följande beaktas. Enligt Skatteverkets uppfattning bör en komplettering för delägare i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person motsvarande den som finns för delägare i svenska handelsbolag i 16 kap. 31 § IL införas. På många ställen i IL saknas bestämmelser om beskattning av delägare i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person, bl.a. när det gäller avdrag för egenavgifter. Skatteverket föreslår att 16 kap. 31 § IL får följande lydelse.

När det gäller svenska handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer ska avdraget för egenavgifter beräknas för varje delägare för sig och avsättningarna göras hos delägarna.

1.3 Aktiv näringsverksamhet (2 kap. 23 § IL)

Utredningens förslag avser att förtydliga lagtexten för att förenkla bedömningen av om en näringsverksamhet är aktiv eller passiv när en näringsidkares arbetsinsats uppgår till mindre än en tredjedel av arbetstiden i en heltidsanställning. Utredningen menar att förslaget samtidigt innebär en kodifiering av Högsta förvaltningsdomstolens rättspraxis (RÅ 2002 ref. 15). Skatteverket delar inte uppfattningen att det nu lagda förslaget innebär en kodifiering av gällande rätt.

Skatteverkets uppfattning är att RÅ 2002 ref. 15 är ett ”in casu avgörande”. Det avser en skogsfastighet om ca 30 hektar där ägaren utför allt det arbete som krävs, dvs. till 100 procent egenhändigt bedriver verksamheten i form av avverkning, röjning samt övrig skogsvård. Eftersom fastigheten var 30 hektar begränsades arbetstiden och domstolen ansåg att det inte hindrade att verksamheten ändå ansågs som aktiv.

Utredningen menar att förarbetsuttalandena om koppling till tillgångsmassans storlek (balansomslutningen) har modifierats genom rättsfallet. Prövningen ska därför bara utgå från arbetsinsatsens storlek. Bevisbördan blir omvänd och presumptionen är aktiv näringsverksamhet. Skatteverkets uppfattning är att förslaget innebär en utvidgning av bestämmelserna avseende vad som är aktiv näringsverksamhet. Förslaget kommer t.ex. att innebära att innehav av en näringsfastighet med mycket stor balansomslutning kan komma att ses som aktiv näringsverksamhet trots att förvaltningen av fastigheten kräver en liten arbetsinsats under många år. Normalt är också att själva avverkningen lejs bort när sådan någon gång i framtiden blir aktuell.

Utredningens uppdrag är att se över och förenkla skattelagstiftningen. Avsikten att förtydliga och förenkla bedömningen ska ställas mot de nya rekvisit som behöver prövas. Genom förslaget införs nya rekvisit som ska prövas vid bedömningen såsom särskilda skäl, uteslutande eller så gott som uteslutande. I synnerhet rekvisitet särskilda skäl kan innebära tillämpningsproblem.

Mot denna bakgrund anser Skatteverket att förslaget inte ska genomföras. För att förenkla regelsystemet borde det i stället regleras att om en näringsverksamhet innehåller en fastighet eller annan tillgång av förmögenhetsförvaltande karaktär ska den anses som aktiv *endast* om man arbetar i verksamheten i inte oväsentlig omfattning, dvs. man inför en regel som ändrar ovan nämnda rättspraxis. På så sätt slipper såväl näringsidkaren som Skatteverket pröva ett antal kriterier vid bedömningen om huruvida näringsverksamheten är aktiv eller passiv. En sådan reglering stämmer också överens med den ursprungliga tanken, vilket framgår av prop.1989/90:110, del 1 s. 646, där man anger ”I fråga om t.ex. förvaltning av egna fastigheter bör således arbetsinsatsen motsvara minst en tredjedel av arbetstiden i en heltidsanställning för att verksamheten skall vara att hänföra till aktiv näringsverksamhet.” Skatteverket anser därför att 2 kap. 23 § IL ska förtydligas i detta avseende.

Skatteverket föreslår följande lydelse av 2 kap. 23 § första stycket.

Med aktiv näringsverksamhet avses en näringsverksamhet i vilken den som är skattskyldig för verksamheten har arbetat i inte oväsentlig omfattning. Om den skattskyldige uteslutande eller så gott som uteslutande själv utför allt arbete i näringsverksamheten och det i verksamheten inte ingår en fastighet eller annan tillgång av förmögenhetsförvaltande karaktär ska den alltid anses som aktiv.

En utökning av omfånget av aktiv näringsverksamhet enligt utredningens förslag innebär dessutom att fler får rätt till allmänt avdrag avseende nystartad näringsverksamhet. Syftet med det allmänna avdraget är att underlätta nyföretagande. En näringsidkare ska kunna starta i liten skala för att sedan växa och övergångsvis bli hjälpt av det allmänna avdraget genom ett avdrag mot lön, vilket minskar skatten. Som utredningsförslaget är skrivet kommer t.ex. ett förvärv av en lantbruksfastighet, där syftet kan vara att skaffa sig jaktmarker, i många fall att finansieras av det allmänna om den skattskyldige får allmänt avdrag för räntekostnader och övriga kostnader med full margineffekt de första fem åren.

Förslaget har dessutom inte beaktats i de offentligfinansiella beräkningarna.

Skatteverket avstyrker förslaget och anser i stället att 2 kap. 23 § IL korrigeras i enlighet med verkets förslag.

1.3.1 Övrigt om aktiv näringsverksamhet

I 2 kap. 23 § första stycket IL föreslås en förändring som innebär att näringsverksamheten alltid ska anses som aktiv om det inte finns särskilda skäl. Skatteverket har ifrågasatt detta i sitt särskilda yttrande, bl.a. därför att förslaget leder till att inkomster blir socialförsäkringsgrundande även när arbetsinsatsen är obetydlig i förhållande till inkomstens storlek. Anledningen till det är att 59 kap. 14 § socialförsäkringsbalken anger att inkomst av sådan näringsverksamhet som är aktiv enligt 2 kap. 23 § IL är pensionsgrundande. Dessutom finns risk för att inkomsten blir pensionsgrundande utan att egenavgifter kan debiteras.

Avgiftsskyldigheten för egenavgifter i 3 kap. 3 § socialavgiftslagen (2000:980), SAL, följer den nuvarande formuleringen i 2 kap. 23 § första stycket. Enligt 3 kap. 3 § SAL är överskott av näringsverksamheten avgiftspliktig om den som har inkomsten har arbetat i verksamheten i inte oväsentlig omfattning. Om inte ändringen i 2 kap. 23 § IL införs även i 3 kap. 3 § SAL finns risk för att inkomsten anses som aktiv enligt IL (och därmed också pensionsgrundande) men att det inte utgår egenavgifter enligt SAL. Ett alternativ är att formulera om 3 kap. 3 § SAL så att egenavgifter tas ut på sådan näringsverksamhet som är aktiv enligt 2 kap. 23 § IL. Alternativet med en hänvisning i SAL till 2 kap. 23 § IL förefaller vara den enklaste lösningen, varför Skatteverket förordar en sådan lösning.

Oavsett om lagstiftaren väljer att införa utredningens förslag eller den av Skatteverket nu föreslagna lydelsen, som båda innehåller lydelsen "alltid ska anses som aktiv", bör reglerna i SAL anpassas så att egenavgifter kan tas ut.

1.4 Terminer och optioner (13 kap. 7 § IL)

Organisationsformen enskild näringsverksamhet utmärks av att det inte finns någon tydlig och kontrollerbar gränsdragning mellan näringsverksamhet och övrig privatekonomi. Utredningens förslag om att optioner och terminer ibland ska räknas till näringsverksamhet

och ibland ska räknas till kapital innebär en ny gränsdragning som kan vara mycket svår att bedöma för skattskyldiga, Skatteverket och domstolar. Förslaget försvårar istället för att förenkla skattereglerna. Förslaget ger också ökat utrymme för skatteundandragande genom att det i praktiken kan öppna upp för kvittning mellan inkomst av kapital och inkomst av näringsverksamhet. Det går t.ex. inte säkert att avgöra om en termin avseende euro är hänförlig till näringsverksamhet eller privat ägo. Det finns risk för att systemet utnyttjas så att vinster eller förluster placeras i det inkomstslag som för tillfället ger lägst beskattning.

Det pågår en snabb utveckling av olika standardiserade instrument på kapitalmarknaden. Utredningen väljer därför att begränsa lagförslaget till terminer och optioner som är lämpade för allmän omsättning. Trots begränsningen omfattas räntebärande instrument såsom ränteterminer, valuteterminer, råvareterminer, ränteoption, råvaruoption och valutaoption. Många instrument omfattas av förslaget. Det är en stor förändring och svårt att överblicka konsekvenserna. Enligt Skatteverkets uppfattning är frågan inte tillräckligt utredd när det gäller vilka problem och konsekvenser som kan uppkomma.

Som bakgrund för införandet av de nya reglerna anges på s. 113 att ”Gällande regler gör det dessutom svårt för en enskild näringsidkare att överblicka skattekonsekvenserna av derivathandel som företas i näringsverksamheten. Gällande rätt ger också möjligheter till skatteplanering.” Skatteverket delar inte utredningens beskrivning eftersom gällande skatteregler innebär att dessa derivatinstrument *aldrig* kan ingå i näringsverksamheten utan ska redovisas i inkomstslaget kapital. Enligt verkets uppfattning medför det att gällande regler gör det lätt att överblicka skattekonsekvenserna och förhindrar skatteplanering. I vilken omfattning näringsidkare i dag redovisar olika instrument i näringsverksamheten, när man ändå måste korrigera detta i inkomstdeklarationen, är svårt att veta. Skatteverket kan bara konstatera att alla de näringsidkare som redovisar enligt BFNAR 2006:1, ofta benämnd K1, *inte får* redovisa sådana tillgångar i näringsverksamheten.

Förslaget innebär dessutom att det inte blir helt enkelt för en näringsidkare att avgöra om en termin eller ett optionskontrakt ska redovisas i näringsverksamhet eller i kapital. Förslag till ny lagtext anger att terminerna eller optionerna ska avse tillgångar i näringsverksamheten. Av författningskommentaren att döma synes lagförslaget även komma att avse framtida ännu inte producerade tillgångar, t.ex. en planerad produktion. Vad händer om det skulle visa sig att produktionen av en viss produkt inte kan ske eller om kvantiteten blir avsevärt lägre? Innebär lagförslaget att det även är möjligt att köpa eller ställa ut kontrakt (terminer eller optioner) vars volym vida överstiger planerad produktion, eller att samma effekt uppnås genom att flera likartade kontrakt ställs ut efter varandra med kort löptid. Det uppkommer gränsdragningsproblem och svårigheter för den enskilde beträffande om instrumentet ska redovisas i inkomstslaget kapital eller i inkomstslaget näringsverksamhet. Detsamma gäller när det är fråga om spekulation, ska det redovisas i inkomstslaget kapital eller näringsverksamhet?

Eftersom förslaget leder till komplikationer, ökad rättsosäkerhet samt ökar utrymmet för skatteplanering avstyrker Skatteverket förslaget.

Om lagstiftaren ändå väljer att införa förslaget har Skatteverket följande synpunkter. Innebörden av vad som avses med att terminen och optionen ska vara lämpade för allmän

omsättning för att kunna utgöra en tillgång i näringsverksamheten är inte helt klarlagt. Lagstiftaren bör därför i en kommande proposition ange vad som i sammanhanget menas med uttrycket ”lämpad för allmän omsättning”. Skatteverkets utgångspunkt är att uttrycket endast omfattar sådana standardiserade optioner och terminer som handlas på en officiell marknadsplats o.d. Det bör även närmare analyseras om uttrycket ”lämpad för allmän omsättning” leder till att de derivat som används för att säkra upp inkomster och utgifter på tillgångar och skulder i näringsverksamheten omfattas i enlighet med intentionen i förslaget.

2 Periodiseringsfonder

Enligt förslaget har möjligheten att göra avdrag för avsättning till periodiseringsfonder begränsats för fysiska personer. Avdrag ska bara kunna göras av fysiska personer som är delägare i utländska juridiska personer med lågbeskattade inkomster eller är delägare i europeiska ekonomiska intressegrupperingar.

Juridiska personer kan enligt dagens regelverk göra avdrag avseende sin egen verksamhet. Men de kan också göra avdrag om de är delägare i svenska handelsbolag, i europeiska ekonomiska intressegrupperingar (EEIG) och utländska juridiska personer med lågbeskattade inkomster utan att det är uttryckligen omnämnt i lagtexten. Vad gäller EEIG så följer det av 5 kap. 2 § andra stycket IL.

I och med att EEIG alltid omfattas av uttrycket *svenskt handelsbolag* finns det bara uttryckligen omnämnt i 5 kap. IL och i 33 kap. 1 § IL. Nu införs det även i 30 kap.

Det är oklart vad uttrycket *samt för näringsverksamhet som bedrivs av europeiska ekonomiska intressegrupperingar* i 1 § första stycket syftar på. Syftar det både på när fysiska och juridiska personer är delägare? Varför behöver man i så fall reglera särskilt vad som gäller när juridiska personer är delägare? Skatteverket anser att paragrafen syftar på när fysiska personer är delägare. För juridiska personer följer det automatiskt av att ägande i svenska handelsbolag omfattas. Formuleringen avviker dessutom från hur det brukar se ut i andra situationer när en skatteregel syftar på delägarna. Skatteverket anser att 1 § första stycket ska ha följande lydelse och verket utgår då ifrån att det inte behöver regleras särskilt att juridiska personer får göra avdrag när de är delägare i svenska handelsbolag, utländska juridiska personer med lågbeskattade inkomster eller EEIG. Det kanske i så fall kan nämnas i författningskommentaren.

I detta kapitel finns bestämmelser om avdrag för belopp som sätts av till periodiseringsfond. Bestämmelserna gäller för juridiska personer samt fysiska personer som är delägare i utländska juridiska personer med lågbeskattade inkomster enligt 39 a kap. 13 § och i europeiska ekonomiska intressegrupperingar.

Man ska vara medveten om att även EEIG hemmahörande i en annan medlemsstat kommer att omfattas av reglerna på grund av 2 kap. 2 § IL.

Mot den bakgrunden anser Skatteverket att istället för orden ”är bosatt” i 1 § andra stycket ska det stå ”hör hemma” då den föreslagna bestämmelsen bara omfattar utländska juridiska personer.

Det föreslås ingen ändring i 2 §, vilket medför att bestämmelsen inte blir tydlig att tillämpa eftersom fysiska personer inte längre kan göra avsättning som ägare i svenska handelsbolag. För juridiska personer kommer första stycket att avse både svenska handelsbolag och EEIG. För fysiska personer anses första stycket endast avse EEIG. Antingen får man förklara utförligt i en kommande proposition att första stycket inte gäller fysiska personers innehav i svenska handelsbolag men däremot innehav i EEIG, eller formulerar man om lagtexten. Skatteverket anser i så fall att första stycket kan vara kvar oförändrat och kompletteras med ett nytt andra stycke med förslagsvis följande lydelse.

Detsamma gäller vid beskattning av delägare i utländska juridiska personer med lågbeskattade inkomster enligt 39 a kap. 13 § och fysiska personer som är delägare i europeiska ekonomiska intressegrupperingar.

I förslaget finns inga återföringsbestämmelser för fysiska personer som är delägare i EEIG utöver 7 §. Skatteverket anser att en paragraf motsvarande nuvarande 10 § behöver införas.

3 Ett förenklat neutralt skattesystem

3.1 Kapitalunderlaget

3.1.1 Nytt taxeringsvärde för kapitalunderlaget enligt alternativregeln (32 a kap. 9 § IL)

Utredningens uppdrag är att se över och förenkla skattelagstiftningen. Skatteverket anser att förslaget om ändring av det taxeringsvärde som får användas vid tillämpning av alternativregeln inte innebär någon förenklingsvinst utan istället medför administrativt merarbete för näringsidkaren eftersom nya uppgifter behöver tas fram och nya värden beräknas för den som ska redovisa ett kapitalunderlag.

Procentsatserna för hur stor del av taxeringsvärdet som får användas har dessutom höjts, exempelvis för lantbruksenheter har procentsatsen höjts från 39 till 85 procent. Förslaget innebär att det bara är innehavare av näringsfastigheter förvärvade före 1991 som kompenseras. Enligt Skatteverkets uppfattning får det anses omotiverat att ensidigt gynna äldre innehav.

Ett exempel som visar hur bestämmelsen kan slå.

Två bröder, A och B, äger en hyresfastighet med hälften var. A förvärvade sin del 1990 och B förvärvade sin del 1991. Anskaffningsutgiften antas uppgå till 2 mkr (1 mkr för respektive del), taxeringsvärdet för fastigheten 1993 antas uppgå till 1 400 000 kr, taxeringsvärdet för 2010 antas uppgå till 5 400 000 kr. Genom den föreslagna bestämmelsen får A använda 83 procent av

fastighetens taxeringsvärde för 2010 dvs. 2 241 000 kr (5 400 000 mkr x 83 % / 2) medan B får använda fastighetens anskaffningsutgift dvs. 1 mkr.

Det finns inget motiv till varför A, som förvärvar sin del 1990, ska få räkna upp sitt anskaffningsvärde på fastigheten medan B, som förvärvade sin del 1991, får använda ett betydligt lägre värde som underlag för kapitalunderlaget. De har båda samma anskaffningsutgift och har tidigare fått räkna kapitalunderlag på en i princip lika stor anskaffningsutgift. Nu gynnas den ena framför den andra på ett helt omotiverat sätt.

När räntefördelningsreglerna ursprungligen infördes var syftet med bestämmelsen att likna vid en form av övergångsbestämmelse som man skulle kunna använda när t.ex. det var svårt att fastställa det skattemässiga värdet på fastigheter som hade innehafts länge (prop. 1993/94:50 s. 312). Lösningen blev att en viss del av taxeringsvärdet för 1993 fick tillämpas för alla fastighetsägare. Om bestämmelsen ändras förlorar bestämmelsen sitt syfte dvs. som en hjälpregel för äldre innehav där värdena var okända vid ingången till det nya systemet. Som förslaget är utformat framstår det som att regeln, helt slumpmässigt, gynnar äldre fastighetsägare på bekostnad av nya. Prisutvecklingen i sig är ett hinder för nyföretagande i branschen, att ytterligare gynna befintliga ägare riskerar att få negativa effekter på nyföretagandet och konkurrenssituationen.

Den grundläggande principen för räntefördelning och företagsfond är att beräkningen ska baseras på beskattat kapital. Om förslaget införs kommer det att innebära att man får räkna ett räntefördelningsbelopp eller göra avsättning till företagsfond på ett underlag som till stor del är obeskattat. Av författningskommentaren till 32 a kap. 9 § IL anges som ett motiv för att ändra taxeringsåret att anskaffningsvärdet vid äldre innehav är lågt. Det kan enligt Skatteverket inte anses vara ett motiv till att införa regeln. Som exemplet ovan visar kan i så fall även anskaffningsvärdet vid nyare förvärv anses som lågt.

Skattesystemet ska vara förutsebart för att det ska anses vara legitimt. Skatteverket anser att det inte är rimligt att helt slumpmässigt ändra spelreglerna så att vissa näringsidkare får stora skattesänkningar samtidigt som andra får betala dessa sänkningar.

På s. 133 anges att ”Det bör också uppmärksammas att de flesta fastighetsägare redan i dag tillämpar alternativregeln vid bestämmandet av fastighetsvärdet i räntefördelningen.” Skatteverket ifrågasätter det uttalandet. Enligt verkets uppfattning finns ingen statistik på detta. Tvärtom vore det märkligt om flertalet fastighetsägare tillämpade den regeln, i synnerhet med beaktande av att alla fastighetsägare som förvärvat sina fastigheter efter 1990 inte får tillämpa regeln. Enligt Skatteverket är det viktigt att eventuella felaktigheter inte ingår i den fortsatta beredningen av ärendet. Skrivningen bör därför tas bort i det fortsatta beredningsarbetet.

Förslaget är inte medräknat i de offentligfinansiella beräkningarna. Eftersom fastighetsprisindex under perioden 1993 - 2010 ökat från 175 till 537, eller med över 200 procent, bör det vara fråga om en betydande offentligfinansiell kostnad.

Skatteverket avstyrker därför förslaget.

3.1.2 Skulder

På s. 156 anger utredningen att en analys av effekterna av att bokföra privata skulder i näringsverksamheten visar att till den del ett kapitalunderlag är positivt talar skatteeffekterna entydigt för att skulder överhuvudtaget inte ska bokföras i näringsverksamheten och att redan bokförda skulder i näringsverksamheten ska bokföras bort som ett kapitaltillskott för att på så sätt öka sitt kapitalunderlag. Sist på sidan påstår man att det inte finns några regler i inkomstskattelagen som motverkar skatteplanering genom att skulder i näringsverksamhet förs ut ur näringsverksamheten i syfte att erhålla positiv räntefördelning. Skatteverket anser att uttalandena är felaktiga. I 14 kap. 2 § IL regleras att resultatet ska beräknas enligt bokföringsmässiga grunder och i 3 § samma kapitel anges att värdet av skulder ska bedömas med hänsyn till förhållandena vid beskattningsårets utgång. Dessutom kan man indirekt av 13 kap. 8 § IL utläsa vilka skulder som ska hänföra sig till näringsverksamheten.

Vad avser frågor om att föra ut skulder från näringsverksamheten till den privata sfären eller att aldrig bokföra en näringssskuld i räkenskaperna finns det sedan länge en tydlig god redovisningssed. Av RÅ 2004 not 186 framgår att man från och med inkomståret 2000 inte kan ”ta ut” skulder ur näringsverksamheten genom att bokföra dem mot eget kapital. I domen hänvisas indirekt till BFN R 11 Enskilda näringsidkares bokföring. I BFN R 11 anges i p. 10 att alla skulder som hör till näringsverksamheten ska tas med i bokföringen och näringsidkarens privata skulder ska inte bokföras i verksamheten. För de enskilda näringsidkare som upprättar förenklat årsbokslut gäller i stället BFNAR 2006:1. Enligt p. 3.13 ska alla skulder som uppstått i företaget också bokföras i företaget. Däremot ska företagarens privata skulder inte bokföras i företaget.

Enligt Skatteverkets uppfattning är det viktigt att dessa skrivningar inte ingår i den fortsatta beredningen av ärendet.

3.1.3 Övergångsposten (Övergångsbestämmelse p. 13)

Skatteverkets uppfattning är att övergångsposten bör tas bort direkt. Det innebär förenklingsvinster jämfört med att införa en övergångsbestämmelse där näringsidkarna under tio år behöver deklarerat en minskning av övergångsposten med en tiondel.

Skälen till Skatteverkets uppfattning är främst förenkling men det ska även beaktas att övergångsposten är en särskild övergångsregel för de skattskyldiga som vid införandet av bestämmelserna om räntefördelning hade ett negativt eget kapital. Av förarbetena framgår att övergångsposten var tänkt som en undantagsbestämmelse med syfte att ge de skattskyldiga skälig tid för att stärka det egna kapitalet. Ursprungligen skulle den dessutom bara få användas i tio år efter införandet av negativ räntefördelning. Därefter skulle den upphöra från och med 2000 års taxering (prop. 1989/90:110 s. 585). Eftersom övergångsposten nu har inräknats i kapitalunderlaget för räntefördelning i över 20 år har näringsidkarna haft gott om tid att stärka det egna kapitalet. I många fall har dessutom övergångsposten gått över till andra genom benefika förvärv, vilket bör vara ytterligare ett argument för att övergångsposten bör kunna tas bort direkt.

Även om inte den negativa räntefördelningen tas bort (se nedan under avsnitt 3.3.3) anser Skatteverket, med hänvisning till vad som sagts ovan, att övergångsposten ska utmönstras ur regelsystemet. Därmed behövs inte den föreslagna övergångsbestämmelsen p. 13.

I det fall lagstiftaren inte delar Skatteverkets uppfattning att bestämmelsen om övergångsposten ska tas bort vill verket påtala att övergångsbestämmelsen p. 13 verkar vara felformulerad. Där anges att införandeårets värde är nio tiondelar av övergångspostens värde 2015. Kapitalunderlaget ska de åtta efterföljande beskattningsåren ökas med nio tiondelar av införandeårets värde minskat med en tiondel per år.

Ett exempel får illustrera detta.

Övergångsposten är 1 000. Det innebär att införandeårets värde blir 900 ($1\,000 \times 9/10$). Detta värde ska öka kapitalunderlaget beskattningsåret 2016. Beskattningsåret 2017 ska kapitalunderlaget ökas med nio tiondelar av införandeårets värde minskat med en tiondel.

$$9/10 \times 900 = 810 \text{ minus en tiondel } (900 \times 1/10 = 90) = 720$$

$$2018 \text{ blir beloppet } 810 - (900 \times 2/10) = 630 \text{ osv.}$$

Skatteverket antar att meningen skulle vara att kapitalunderlaget beskattningsåret 2017 ska ökas med 800 och för nästkommande beskattningsår ska kapitalunderlaget ökas med 700 osv. Att så är fallet framgår också av författningskommentaren på s. 315. Övergångsbestämmelsen p. 13 andra meningen skulle då kunna ha följande lydelse.

De åtta efterföljande beskattningsåren ska kapitalunderlaget ökas med införandeårets värde minskat med en tiondel av övergångspostens värde per år.

$$2017 \text{ blir värdet då } 900 - (1/10 \times 1\,000) = 800$$

$$2018 \text{ blir värdet } 900 - (2/10 \times 1\,000) = 700 \text{ osv.}$$

Skatteverket konstaterar dessutom att övergångsposten, enligt förslaget, inte längre kan överlåtas, vilket får anses vara en förenkling.

Skatteverket avstyrker förslaget och anser i stället att övergångsposten ska utmönstras direkt vid införandet av det nya regelsystemet.

3.1.4 Beräkning av justerad anskaffningsutgift

I nuvarande 50 kap. 5 § andra stycket tredje strecksatsen IL regleras att anskaffningsutgiften ska minskas med negativt fördelningsbelopp till den del räntefördelningen minskat ett underskott i inkomstslaget näringsverksamhet. Denna typ av justeringar redovisar den skattskyldige löpande på blankett N3A varje år. Att nu ta bort den regleringen innebär att den skattskyldige måste räkna om sin justerade anskaffningsutgift, vilket kan vara mycket svårt i praktiken. Därför föreslår Skatteverket att det införs en övergångsregel som säger att den justerade anskaffningsutgiften ska justeras med sådana negativa fördelningsbelopp som redovisats före den 1 januari 2016.

Skatteverket föreslår att följande övergångsbestämmelse införs.

Bestämmelsen i 50 kap. 5 § andra stycket tredje strecksatsen i dess äldre lydelse ska tillämpas på negativt fördelningsbelopp som minskat ett underskott i inkomstskattelagen näringsverksamhet före den 1 januari 2016.

Om den negativa räntefördelningen ska vara kvar, se Skatteverkets förslag nedan i avsnitt 3.3.3, bör strecksatsen dock vara kvar. Då ska nämligen den justerade anskaffningsutgiften även i framtiden reduceras på motsvarande sätt som i nuvarande regelsystem.

3.1.5 Kapitalunderlag för fysiska personer som är delägare i handelsbolag

Räntebilliga lån i handelsbolag

Skatteverket anser att kapitalunderlaget för företagsfonden för delägare i handelsbolag ska kompletteras med en bestämmelse som säger att kapitalunderlaget ska minskas med lån från bolaget till delägaren eller någon närstående till delägaren under det aktuella beskattningsåret, om räntan på lånet inte är marknadsmässig. En sådan regel finns i dag när det gäller kapitalunderlagen för räntefördelning och för expansionsfond i 33 kap. 19 § respektive 34 kap. 13 § IL. Skatteverket delar inte utredningens uppfattning som framförs på s. 139 – 140, att det i alla lägen anses som ett uttag ur handelsbolaget och inte som ett skuldförhållande när delägaren lånat pengar från bolaget mot en revers. Dessutom kan närstående låna ett belopp utan ränta och på så sätt skulle man få göra räntefördelning på ett kapital som inte arbetar i företaget utan hos den närstående.

Enligt verkets uppfattning är det viktigt att man inte öppnar upp möjligheter till att skatteplanera med hjälp av lån till sig själv eller närstående. Därför bör regeln om räntebilliga lån till delägare och närstående vara kvar.

Delägarrens kapitalkonto

Skatteverket ifrågasätter om slutsatserna i exemplet på s. 140 är korrekta. Slutsatserna går ut på att om en make inte tar ut sin vinst ur handelsbolaget och den andre maken tar ut mer medel än vad dennes vinst uppgår till har den förra maken egentligen tagit ut mellanskillnaden och gett till den andre maken. Ett sådant resonemang kan man föra om ägarna försöker skaffa sig skatteförmåner, exempelvis genom att den ena maken får ett stort positivt kapitalunderlag och den andre ett stort negativt kapitalunderlag och den förstnämnda maken på så sätt kan göra räntefördelning och avsättning till företagsfond. Men att generellt säga att den ene maken har gett den andre maken kapital som rätteligen tillhör den förstnämnde ifrågasätter Skatteverket. Exemplet kan därför behöva förtydligas på denna punkt.

3.1.6 Kapitalunderlaget för delägare i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person

32 a kap. 15 § tillämpas på kapitalunderlaget för delägare i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person. Av paragrafen framgår att kapitalunderlaget för företagsfonden beräknas på motsvarande sätt som anges i 14 §. Enligt 14 § är det den justerade anskaffningsutgiften som är utgångspunkten för beräkningen. För delägare i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person gäller emellertid inte reglerna om justerad anskaffningsutgift i 50 kap. IL. Avyttring av andelar i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person beskattas enligt reglerna i 52 kap.

IL (RÅ 1997 ref. 36). Mot den bakgrunden anser Skatteverket att i utlandet delägarbeskattade juridiska personer som hör hemma i en stat inom EES ska infogas i 50 kap. IL alternativt ska reglerna i 50 kap. IL tillämpas analogt. Om bestämmelserna om justerad anskaffningsutgift ska tillämpas analogt behöver detta framgå tydligare. Det gäller inte bara i lagtexten utan även i allmänmotiveringen och författningskommentaren.

Skatteverket har i ett ställningstagande 2011-03-28 (dnr 131 138983-11/111) ansett att det strider mot EU-rätten att inte få beräkna omkostnadsbeloppet på andelar i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person hemmahörande inom EES på samma sätt som för ett svenskt handelsbolag. Men det är frivilligt och sker bara om det är till fördel för den skattskyldige. Det innebär inte att delägarna har några justerade anskaffningsutgifter, vilket medför att det måste till en tydligare reglering om hur 32 a kap. 15 § ska tillämpas. Skatteverket föreslår att 15 § får följande formulering.

För en fysisk person som är delägare i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person som hör hemma i en annan stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet ska kapitalunderlaget för företagsfonden beräknas på motsvarande sätt som anges i 14 §. Med justerad anskaffningsutgift avses vid tillämpningen av 14 § ett värde beräknat enligt bestämmelserna i 50 kap.

3.2 Företagsfonden

3.2.1 Räntebeläggning av företagsfonden

Det är teoretiskt felaktigt att få göra räntefördelning på ett obeskattat kapital. Innebörden av de regler som föreslås blir att om man har en företagsfond på 1 mkr får man göra positiv räntefördelning med 58 000 kr om statslåneräntan är 1 procent. Vid en marginalsatt på 68 procent innebär det en minskad skatt med 22 040 kr ($58\,000 \times [68\% - 30\%]$) samtidigt som man får en intäkt på 7 200 kr ($1\text{ mkr} \times 0,72\%$) medförande en skatt på knappt 4 900 kr ($7\,200 \times 68\%$).

I det nuvarande systemet reduceras kapitalunderlaget med obeskattade reserver. Det är emellertid inte en framkomlig väg, så som utredningens förslag är konstruerat. Det skulle nämligen innebära en loop i regelsystemet eftersom kapitalunderlaget påverkar företagsfonden och företagsfonden i så fall skulle påverka kapitalunderlaget. Det är således ingen praktisk lösning.

Men samtidigt är det inte rimligt att man indirekt ska få göra en räntefördelning på obeskattat kapital, som exemplet ovan visar. En lösning skulle kunna vara att man i kapitalunderlaget kunde beakta företagsfonden vid beskattningsårets ingång i stället för vid dess utgång. Det kan dock vara svårt att förklara varför en enstaka post ska beräknas utifrån förhållandet vid årets ingång i stället för dess utgång. Skatteverket förordar därför inte den lösningen.

Skatteverket anser att schablontäkten bättre skulle motsvara den räntefördelning man nu får göra på ett högre underlag, i och med att företagsfonden inte reducerar kapitalunderlaget, om procentsatsen för beräkning av schablonintäkten motsvaras av samma procentsats som

den skattskyldige får använda i räntefördelningssammanhang. Då skulle man få samma effekt som om företagsfonden hade reducerat kapitalunderlaget.

På s. 127 – 128 har man felaktigt angett att ”Anledningen till att schablonintäkten inte ska ingå i den fördelningsbara inkomsten är att den beräknas till en viss procent av den totala avsättningen till företagsfond vid beskattningsårets utgång. Eftersom årets avsättning till företagsfond får utgöra högst en viss procent av den fördelningsbara inkomsten kan schablonintäkten inte ingå i inkomsten. Schablonintäkten kan inte beräknas innan storleken av avsättningen är känd.” Eftersom schablonintäkten ska beräknas på avsättningen till företagsfond vid beskattningsårets *ingång* är detta uttalande felaktigt. Därför bör detta ändras vid den fortsatta beredningen.

Skatteverket tillstyrker förslaget om att räntebelägga företagsfonden genom en schablonintäkt men anser att procentsatsen för beräkning av schablonintäkten bör överensstämma med procentsatsen för räntefördelning.

För det fall lagstiftaren inte delar Skatteverkets uppfattning om höjd ränta anser verket att företagsfonden ska påverka kapitalunderlaget. Det är det teoretiskt riktiga eftersom man inte ska få räntefördela på obeskattat kapital. Trots att det medför mer komplicerade beräkningar anser Skatteverket att en sådan regel i så fall ska införas.

3.2.2 Avsättning till företagsfond

Enligt förslaget ska man vid skogsskador ha rätt att göra en större avsättning till företagsfond. Det regleras i den föreslagna 32 a kap. 4 § andra stycket IL. I författningskommentaren anges att ”Denna högre avsättningsmöjlighet motsvarar vad som tidigare gällde vid avsättning till skogsskadekonto.” Skatteverket anser inte att uttalandet är riktigt. I nuvarande regelsystem krävs att den huvudsakliga delen av beskattningsårets skogsintäkter kommer från avverkning på grund av skogsskador och att man bara kan göra avsättning på en intäkt som kan hänföras till skogsskadan. Dessutom bör, enligt nuvarande regler, mer än en tredjedel av skogen i näringsverksamheten behöva avverkas i förtid för att man ska få göra avdrag för insättning till skogsskadekonto (21 kap. 23 § IL). Dessutom ska i nuvarande regelsystem även bestämmelserna i 21 kap. 26 § IL vara uppfyllda. Bestämmelser motsvarande 21 kap. 23 § IL finns inte i utredningens förslag. Skatteverket föreslår därför att 32 a kap. 4 § andra stycket, med viss modifiering av nämnda bestämmelser, får följande lydelse.

En enskild näringsidkare som har intäkt av skogsbruk (skogsintäkt) får därutöver göra avdrag för avsättning till företagsfonden med högst 40 procent av intäkt för upplåtelse av avverkningsrätt respektive 10 procent av intäkt för avyttring eller uttag av skogsprodukter till den del intäkten kommer från avverkning på grund av stormfällning, brand, insektsangrepp eller någon liknande händelse, om

- *näringsidkarens huvudsakliga del av beskattningsårets skogsintäkter kommer från sådan avverkning, och*
- *händelsen medför att mer än en tredjedel av skogen i näringsverksamheten bör avverkas i förtid.*

Utan dessa korrigeringar skulle en skogsägare som har skogsintäkter på grund av ”vanlig” avverkning och som fått en skogsskada på en betydande (väsentlig) del av skogen i december 2017 kunna utnyttja denna bestämmelse såväl skadeåret 2017 på sina skogsintäkter, fastän skogsintäkten på grund av skadan kanske bara är 1 000 kr detta år, som året efter när avverkningen de facto sker. Det senare året kan han utnyttja intäkterna på såväl den ”vanliga” avverkningen som avverkningen på grund av skadan. Ett sådant gynnsamt utfall av bestämmelsen kan inte ha varit avsikten.

3.2.3 Återföring av företagsfonden

Enligt 32 a kap. 17 och 18 §§ IL ska företagsfonden återföras till beskattning senast när företagsfonden överstiger kapitalunderlaget. Av olika skäl kan det inträffa att en företagsfond inte blir återförd vid denna tidpunkt. Om tiden för efterbeskattning gått ut kan det ifrågasättas om Skatteverket har rätt att senare återföra en fond som rätteligen skulle ha återförts ett tidigare år. Verket anser att ordet ”senast” kan vara ett problem i detta sammanhang.

Såväl Kammarrätten i Stockholm (dom meddelad den 2 juni 2009, mål nr 2766-09), som Kammarrätten i Sundsvall (dom meddelad den 15 oktober 2008, mål nr 220-08) har funnit att man p.g.a. lagtextens formulering inte kan återföra en expansionsfond vid en senare tidpunkt än den som kommit till uttryck i lagtexten. I 34 kap. 14 § IL regleras att ”Avdrag för avsättning till expansionsfond ska återföras senast när förhållandena är sådana som anges i 15 – 17 §§.” Skatteverket överklagade domarna men fick inte prövningstillstånd.

Skatteverket föreslår att 32 a kap. 17 § i stället bör ha följande lydelse.

Avdrag för avsättning till företagsfond ska återföras på den skattskyldiges begäran.

Avdraget för avsättning till företagsfond ska dock återföras när förhållandena är sådana som anges i 18 – 20 §§.

I 21 – 27 §§ finns bestämmelser.....

Genom att ta bort ordet ”senast” borde inget hindra att om företagsfonden inte blir återförd ett visst år, kan den återföras ett senare år. Detta bör också vidareutvecklas i författningskommentaren.

Även om lagstiftaren väljer att behålla nuvarande avsättningsmöjligheter till expansionsfond och periodiseringsfond bör man överväga att korrigera i de bestämmelserna.

3.2.4 Återföring av företagsfonden för delägare i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person

Det saknas återföringsregler motsvarande 19 och 20 §§ för delägare i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person. Skatteverket anser att förslaget bör kompletteras med detta.

3.2.5 Övrigt gällande företagsfond

Lagtexten till 32 a kap. 3 § IL

När det gäller den fördelningsbara inkomsten har utredningen föreslagit att den schablonintäkt som ska beräknas på gjorda avsättningar till företagsfond enligt 16 § ska minska den fördelningsbara inkomsten.

Motivet till att schablonintäkten inte ska ingå i den fördelningsbara inkomsten är att den beräknas till en viss procent av den totala avsättningen till företagsfond vid beskattningsårets utgång. Eftersom årets avsättning till företagsfond får utgöra högst en viss procent av den fördelningsbara inkomsten kan schablonintäkten inte ingå i inkomsten (s. 128). Eftersom förslaget har ändrats och schablonintäkten ska beräknas på företagsfonden vid beskattningsårets ingång i stället för vid dess utgång finns det ingen anledning till att schablonintäkten ska minska den fördelningsbara inkomsten. En sådan regel komplicerar regelsystemet på ett omotiverat sätt. Därför föreslår Skatteverket att sista strecksatsen i 32 a kap. 3 § IL tas bort om förslaget om schablonintäkt införs.

Författningskommentaren till 32 a kap. 21 § andra stycket IL

I författningskommentaren anges att ”Realtillgångarnas nettovärde, dvs. värdet på övertagna tillgångar minskat med värdet på övertagna skulder, ska motsvara värdet på den övertagna fonden.”

Enligt Skatteverkets uppfattning bör det inte stå ”realtillgångarnas nettovärde” utan istället ”tillgångarnas nettovärde”, eftersom man kan föra över även andra tillgångar än realtillgångar.

Författningskommentaren till 32 a kap. 21 § sista stycket IL

I författningskommentaren till 32 a kap. 21 § sista stycket IL anges att ”Det innebär också att det är övertagaren som ska beskattas för räntan (schablonintäkten) på fonden enligt 32 a kap. 16 §.”

Enligt Skatteverkets uppfattning gäller det inte övertagandeåret då det är fonden vid årets ingång som är underlaget vilket medför att överlåtaren ska beskattas för schablonintäkten detta år. Detta bör förtydligas i författningskommentaren.

Lagtexten till 32 a kap. 23 § första stycket IL

I lagtexten till 32 a kap. 23 § första stycket IL anges ”En företagsfond eller del av en företagsfond upphör utan att bestämmelserna i 18 – 20 §§ blir tillämpliga om en enskild näringsidkare...”. Enligt Skatteverkets uppfattning bör hänvisning till 20 § inte vara med eftersom den paragrafen handlar om avdrag som en delägare i ett svenskt handelsbolag gjort.

Lagtexten till 32 a kap. 25 § andra stycket IL

I lagtexten till 32 a kap. 25 § andra stycket IL anges att företagsfonden inte får tas över till den del den överstiger den justerade anskaffningsutgiften vid utgången av det tredje beskattningsåret före det aktuella ökad med en tredjedel.

Regleringen motsvaras av vad som anges i nuvarande 34 kap. 21 § IL och infördes för att man inte skulle kunna skatteplanera genom att överlåta en expansionsfond till någon med lägre marginalskatt. Av prop. 1993/94:50 s. 320, författningskommentaren till 13 § lagen om expansionsmedel framgår när det gäller överlåtelser genom gåva, bodelning, arv och testamente, att ”En spärregel av motsvarande slag som den som finns i 10 § andra stycket finns även i fråga om handelsbolag.” I författningskommentaren till 10 § (s. 318) framgår att ”I syfte att minska vissa icke önskvärda möjligheter till skatteinpassning finns i andra stycket en begränsning i rätten att överföra expansionsmedel.” Man ville således ha samma regelsystem för överlåtelser av expansionsfonder genom överlåtelse av andel i handelsbolag som överlåtelse av enskild näringsverksamhet.

Motsvarande regel när det gäller enskilda näringsidkare finns i 34 kap. 18 § tredje stycket IL även om den fått en något annorlunda utformning. ”Expansionsfonden får inte tas över till den del den överstiger 185 procent av det värde som realtillgångarna i näringsverksamheten uppgick till vid utgången av det tredje beskattningsåret före det aktuella beskattningsåret.” Denna regel har emellertid inte applicerats i 32 a kap. 21 § IL, fastän syftet varit detsamma som när det gäller överlåtelse av andel i handelsbolag. Någon förklaring till varför man här gör skillnad mellan en delägare i handelsbolag och en enskild näringsidkare framgår inte. Enligt Skatteverkets uppfattning bör regleringen finnas med i såväl 21 § som 25 §.

3.3 Räntefördelning

Positiv räntefördelning infördes för att delägare i fåmansföretag kunde låna ut medel till bolaget och enkelbeskattas för räntan. Räntan beskattas till 30 procent i inkomstslaget kapital och bolaget får avdrag för räntan. Företagsskatteutredningen har nu föreslagit ett avdragsförbud för räntor för aktiebolag. I kommittédirektiven anges att utredaren bör beakta kommitténs förslag och överväga om och i så fall vilka ändringar de motiverar beträffande enskilda näringsidkare och fysiska personer som är handelsbolagsdelägare, för att bibehålla en neutral företagsbeskattning. Utredningen verkar inte ha beaktat den föreslagna ändringen, i vart fall saknas det ett resonemang kring detta.

Skatteverket konstaterar dessutom att förslaget tillåter att man skattefritt kan ”låna” från sin enskilda firma genom att ta ut mer medel än vad verksamheten genererar genom att reglerna om negativ räntefördelning föreslås slopas. Motsvarande möjlighet finns inte för delägare i fåmansföretag. Skatteverket avstyrker därför förslaget att reglerna om negativ räntefördelning ska tas bort (se även nedan under avsnitt 3.3.3)

Med dagens regelsystem är det cirka 77 procent av de enskilda näringsidkarna som inte använder sig av positiv eller negativ räntefördelning (se betänkandet s. 155). Det beror till stor del på att man har en gräns på kapitalunderlag om 50 000 kr eller att man redovisar ett underskott i sin näringsverksamhet. Med de nu föreslagna reglerna måste näringsidkaren hålla reda på om kapitalet är positivt eller negativt. Man måste också ta ställning till vilket som blir skattemässigt förmånligast, fullständig eller förenklad räntefördelning. Det innebär att många fler måste göra dessa beräkningar och ta ställning till hur man ska göra. Det kan inte ses som en förenkling.

3.3.1 Turordningsregel fördelningsbar inkomst

Enligt Skatteverkets uppfattning behövs det en turordningsregel för det fall att det totala avdraget för en företagsfond och räntefördelning överstiger den fördelningsbara inkomsten. Även ur blankettsynpunkt blir det lättare för näringsidkaren att redovisa rätt om det finns en turordning.

Problem kan t.ex. inträffa om Skatteverket vid granskningen upptäcker något fel och korrigeringen innebär en sänkning av inkomsten. För att slippa onödig kommunikation med den skattskyldige i fall då avdragen för företagsfond och räntefördelning då kommer att medföra ett negativt resultat bör en turordning finnas. I första hand bör man få göra full avsättning till företagsfond för att därefter kunna yrka räntefördelning med kvarvarande utrymme. Det blir, åtminstone ur skattesynpunkt, mest fördelaktigt för den skattskyldige. Önskar i stället den skattskyldige utnyttja en annan fördelning är det givetvis fritt att så yrka.

Enligt Skatteverkets uppfattning blir det enklare att ha en turordningsregel. En sådan regel innebär inte heller något negativt för näringsidkaren. Denne kan alltså fritt välja hur fördelningen ska vara mellan avsättning till företagsfond och räntefördelning. Därför bör turordningsregeln införas.

Skatteverket föreslår att 33 kap. 5 § IL ska ha följande lydelse. Rubriken före 5 § bör vara kvar.

Beloppet som räntefördelas vid fullständig räntefördelning får inte uppgå till högre belopp än som motsvarar den fördelningsbara inkomsten enligt 32 a kap. 3 § minskat med belopp som avsatts till företagsfond enligt 32 a kap. 4 §.

3.3.2 Förenklad räntefördelning

Skatteverket avstyrker att förenklingsregeln införas. Verket ifrågasätter om det verkligen är den förenkling som utredningen gör gällande, se ovan under avsnitt 3.3. Som regeln är utformad innebär den dessutom att exempelvis en medhjälpande make som inte äger del i näringsverksamheten får göra räntefördelning. För löntagare finns inte motsvarande möjlighet att växla en del av sin förvärvsinkomst mot lägre beskattad kapitalinkomst. En medhjälpande make utan ägarandel i näringsverksamheten skulle kunna jämföras med en löntagare i detta sammanhang. Varför man ska få göra räntefördelning när man inte satsat något kapital är svårt att förstå.

Utredningens förslag medför också att man enkelt kan få göra räntefördelning fastän man egentligen har haft ett negativt kapital i sin näringsverksamhet under i princip hela året. Det räcker att man gör ett tillfälligt kapitaltillskott i slutet av december. Därefter kan man ta tillbaka tillskottet någon dag in på det nya året. Ska regelsystemet införas bör det kompletteras med en regel om ej varaktiga kapitaltillskott på samma sätt som vid fullständig räntefördelning.

Utredningen föreslår i 33 kap. 5 a § att fysiska personer och närstående som är delägare i samma handelsbolag ska räknas som en person och därmed få dela på ett förenklingsbelopp. Motsvarande föreslås inte för närstående i exempelvis ett enkelt bolag eller i medhjälpfall. Skatteverket har svårt att förstå denna diskrepans. Av brödtexten på s. 164 andra stycket

framgår att avsikten verkar ha varit att även enskilda näringsidkare och dennes närstående ska räknas som en person i detta sammanhang. Skatteverket anser, om förslaget om förenklad räntefördelning ändå ska införas, att det bör vara samma spelregler för närstående som är delägare i ett handelsbolag som närstående som är delägare i ett enkelt bolag.

Flytträtt för sparad räntefördelningsbelopp

Vidare föreslås att sparad räntefördelningsbelopp ska kunna föras över mellan år då man växlar mellan fullständig och förenklad räntefördelning. Däremot ska man inte få spara ett förenklat räntefördelningsbelopp.

Skatteverket anser att regeln kan uppfattas som både krånglig och svårförståelig. Om reglerna om förenklad räntefördelning ska införas bör man i vart fall inte få flytta över sparad räntefördelningsbelopp vid förenklad räntefördelning. Sparad räntefördelning bör bara få finnas vid fullständig räntefördelning. Har man ett sparad räntefördelningsbelopp behövs inte ett förenklingsbelopp. I det fallet kan man göra en fullständig räntefördelning och utnyttja sitt sparade räntefördelningsbelopp. Det innebär dessutom att man kan göra räntefördelning med ett högre belopp, om det sparade räntefördelningsbeloppet är högre än förenklingsbeloppet, eftersom ett sparad räntefördelningsbelopp aldrig kan utnyttjas i samband med ett förenklingsbelopp. Om det sparade räntefördelningsbeloppet är lägre än ett förenklingsbelopp kan man i så fall välja att gå över till förenklad räntefördelning vid det tillfället och då bortfaller eventuellt sparad räntefördelningsbelopp.

Skatteverket anser att regelsystemet blir enklare utan flyttmöjligheten. Därför bör det ligga i linje med förenklingsambitionerna att inte införa regler om flytträtt. En valmöjlighet komplicerar alltid regelsystemet. Därför avstyrker Skatteverket förslaget om förenklad räntefördelning. Om förenklad räntefördelning ändå införs, avstyrker Skatteverket flytträtten för sparad räntefördelningsbelopp.

Förenklad räntefördelning för en delägare i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person

I andra stycket i förslaget till ny 1 a § står att ”detsamma gäller” en delägare i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person. Det syftar på att reglerna om förenklad räntefördelning får tillämpas om andelens justerade anskaffningsutgift inte är negativ. För delägare i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person gäller emellertid inte reglerna om justerad anskaffningsutgift i 50 kap. IL. Se ovan under avsnitt 3.1.6 ”Kapitalunderlaget för delägare i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person”. Samma sak gäller även här. Skatteverket föreslår därför att 33 kap. 1 a § IL får följande lydelse.

En enskild näringsidkare får tillämpa reglerna om förenklad räntefördelning om det egna kapitalet i näringsverksamheten inte är negativt.

En delägare i ett svenskt handelsbolag får tillämpa reglerna om förenklad räntefördelning om andelens justerade anskaffningsutgift inte är negativ.

Andra stycket gäller på motsvarande sätt för en delägare i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person som bör hemma i en annan stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet. Med justerad anskaffningsutgift avses i denna paragraf ett värde beräknat enligt bestämmelserna i 50 kap.

3.3.3 Negativ räntefördelning

Skatteverkets uppfattning är att den negativa räntefördelningen behövs. Om det regelverket tas bort medför det att man kommer att kunna omvandla sina privata villalån till lån i näringsverksamheten och därmed få en skatterabatt på uppemot 70 procent. Detta ska jämföras med en löntagare som redovisar räntan i kapital. Löntagaren får avdrag med 30 procent upp till underskott på 100 000 kr och därefter är avdraget värt 21 procent.

En konsult som inte har något egentligt kapitalunderlag kommer att kunna ta upp lån för att betala sina kostnader i näringsverksamheten samtidigt som alla intäkter plockas ut som kontantuttag. De uttagna medlen används sedan till att betala av de privata villalånen. På så sätt har man omvandlat privata räntekostnader till räntekostnader i näringsverksamheten. Skatteverket har i utredningen påtalat detta och utredningen bemöter denna farhåga i ett uttalande på s. 158. ”Det är varje persons eget val hur olika utgifter finansieras och förfarandet kan därför inte rimligen ses som ett kringgående.” Man måste se de här transaktionerna i skenet av att man föreslår att den negativa räntefördelningen tas bort och Skatteverket anser att utredningen missbedömer denna farhåga.

Vidare anges på s. 156 i betänkandet att den statsfinansiella kostnaden inte synes oöverkomlig om den negativa räntefördelningen slopas. Då har man inte beaktat att många näringsidkare kommer att omvandla sina privata lån till lån i näringsverksamheten i enlighet med vad som beskrivits ovan. Enligt Skatteverkets uppfattning kan det bli mycket kostsamt att slopa reglerna om negativ räntefördelning. Enbart detta är ett motiv till att avstyrka förslaget.

Skatteverket föreslår i stället att reglerna om negativ räntefördelning behålls. Vidare bör förslaget kompletteras med regler om att underskott ska beaktas i kapitalunderlagssammanhang. I annat fall kan man komma att behöva göra negativ räntefördelning fastän man inte tagit ut medel ur näringsverksamheten. Att skulderna överstiger tillgångarna har då att göra med att verksamheten går med underskott.

Dessutom blir det problem i de fall man har haft en särskild post. Det finns två lösningar på det problemet. Man kan ha kvar det något svårtillgängliga regelsystemet med den särskilda posten. Man kan också överväga att införa en regel som säger att skulder i samband med ett benefikt övertagande av fastigheten får redovisas som privata skulder till den delen de exempelvis överstiger de övertagna tillgångarnas skattemässiga värden. Därmed skulle man kunna undvika negativ räntefördelning på grund av ett benefikt förvärv eftersom exempelvis en vederlagsrevers inte alltid behöver redovisas i näringsverksamheten.

Fördelen med det senare förslaget är att man på så sätt på sikt kan öka sitt kapitalunderlag eftersom upparbetade vinster kan komma att generera ett positivt kapitalunderlag, vilket normalt inte är fallet om man har en särskild post. Därmed kan man komma att få göra såväl räntefördelning som avsättning till företagsfond på ett högre underlag.

Ur den skattskyldiges perspektiv kan ytterligare ett annat alternativ vara att man inte överläter fastigheten benefikt utan oneröst. Då slipper man problemet och dessutom övervältrar man inte sin skattekostnad på kommande generation.

Sammanfattningsvis avstyrker Skatteverket förslaget om att reglerna om negativ räntefördelning ska tas bort samt att man reglerar att näringsidkaren inte ska drabbas av negativ räntefördelning på grund av underskott och benefika förvärv av fastigheter mot exempelvis vederlagsrevers.

3.3.4 Gräns på 200 000 kronor i kapitalunderlag

Regelverket medför i dag att man inte gör någon räntefördelning på småbelopp. Av lagstiftningen framgår att om det positiva eller negativa kapitalunderlaget är högst 50 000 kronor ska ingen räntefördelning göras. Skatteverket anser att denna gräns bör höjas till förslagsvis 200 000 kronor. Det i sig innebär en förenkling eftersom färre personer då kommer att göra räntefördelning, såväl positiv som negativ.

I det nuvarande regelsystemet har man inte rätt att utnyttja ett sparad räntefördelningsbelopp ett år då man inte ska göra räntefördelning (33 kap. 4 § II). Om man väljer att ha kvar en gräns för när man ska få beräkna ett räntefördelningsbelopp bör dock regelsystemet ändras så att man kan göra en räntefördelning med ett sparad räntefördelningsbelopp även om man ett specifikt år inte får beräkna något nytt räntefördelningsbelopp.

Skatteverket konstaterar att utredningen inte har beaktat detta problem i sitt förslag. Man resonerar kring problemet på s. 164 och anger följande. ”Genom att slopa kravet på att kapitalunderlaget måste uppgå till minst 50 000 kronor kan näringsidkaren även utnyttja sparad räntefördelning de år som kapitalunderlaget inte uppgår till 50 000 kronor.” Skatteverket delar inte den uppfattningen. I förslaget anges beträffande 33 kap. 2 § II att ett räntefördelningsbelopp enligt 3, 5 och 5 a §§ får dras av i inkomstslaget näringsverksamhet (räntefördelning). Varken i 3, 5 eller 5 a § regleras något kring sparad räntefördelningsbelopp i 7 §. Därför ifrågasätter verket om inte detta behöver regleras även om lagstiftaren inför utredningens förslag. Om 33 kap. 3 § får följande lydelse torde ett sparad räntefördelningsbelopp alltid kunna utnyttjas.

Räntefördelningsbeloppet beräknas vid fullständig räntefördelning genom att ett positivt kapitalunderlag multipliceras med statslåneräntan vid utgången av november året närmast före det kalenderår under vilket beskattningsåret går ut ökad med 4,8 procentenheter.

Till räntefördelningsbeloppet enligt första stycket ska läggas sparad räntefördelningsbelopp från föregående beskattningsår enligt bestämmelserna i 7 – 7 b §§.

3.3.5 Räntefördelning vid brutna räkenskapsår

I det nuvarande regelsystemet får man inte göra räntefördelning startåret men väl avslutningsåret. De reglerna harmoniserar med reglerna om beräkning av gränsbelopp för fåmansföretagsdelägare. Det nya förslaget om regler för räntefördelning kommer att innebära att man får räntefördela startåret men inte det år man avslutar sin näringsverksamhet eftersom kapitalunderlaget vid beskattningsårets utgång kommer att vara noll. Huruvida utredningen medvetet valt att man inte ska få räntefördela avslutningsåret framgår inte av betänkandet.

Skatteverket tillstyrker förslaget men anser att ovan nämnda förändring bör tydliggöras.

3.4 Överföring av sparad räntefördelningsbelopp till sparad utdelningsutrymme (33 kap. 7 b §, 57 kap. 13 och 15 a §§ IL)

Utredningens uppdrag är att förenkla skattereglerna. Förslaget att överföra sparad räntefördelningsbelopp till sparad utdelningsutrymme är ingen förenkling utan en tillkommande komplikation i regelsystemet.

Skatteverket anser att förslaget öppnar upp för skatteplanering. För att skydda mot kringgående har utredningen föreslagit komplicerade regler i 57 kap. 15 a § IL. Dessa skyddsbestämmelser blir emellertid mycket lätta att kringgå. Därmed finns det en stor risk för missbruk och skattesystemets legitimitet kan skadas. Det verkar t.ex. inte finnas något hinder mot att göra en underprisöverlåtelse från ett annat bolag ägt av den skattskyldige eller närstående. Inte heller finns det något hinder mot att paketera ett vinstrikt bolag under ett nytt moderbolag och låta moderbolaget sälja dotterbolaget till det bolaget vars andelar har fått stora sparade utdelningsutrymmen genom överförda räntefördelningsbelopp. Om exempelvis en konsult, med ett konsultbolag som innehåller stora vinstmedel, erhåller en slumrande enskild näringsverksamhet med stora räntefördelningsbelopp som gåva finns inget som hindrar att denne bildar ett NYAB som övertar den slumrande näringsverksamheten samtidigt som han bildar ett holdingbolag som förvärvar konsultbolaget och som därefter avyttrar konsultbolaget till NYAB. Exemplet visar på orimliga skattefördelar.

Det kommer dessutom att bli svårt att hålla reda på vilka belopp, inkl. uppräknings av sparade utdelningsutrymmen, som är hänförliga till det gamla räntefördelningsbeloppet respektive sådant utdelningsutrymme som uppkommit enbart på grund av innehavet av de nya andelarna. Detta behöver man hålla reda på under överlåtelseåret och de fem följande åren t.ex. i det fall man kommer att överlåta andelarna under denna tidsperiod. Man måste, om spärrarna slår till, göra två beräkningar för att hålla reda på vilka sparade utdelningsutrymmen man kan använda och vilka som ska anses "försvinna". Det innebär absolut ingen förenkling och strider dessutom mot genomsnittsmetoden som generellt tillämpas i 3:12-sammanhang. Av betänkandet framgår inte heller vad som händer om andelsägaren avlider efter något år. Vad händer då med det sparade utdelningsutrymmet? Enligt den föreslagna regeln i 57 kap. 15 a § IL ska det sparade utdelningsutrymmet minskas om andelen överläts.

Förslaget innebär också ökade möjligheter att använda det sparade räntefördelningsbeloppet jämfört med idag och bör därför beaktas i de offentligfinansiella beräkningarna.

Sammanfattningsvis avstyrker Skatteverket förslaget.

Om förslaget ändå införs, bör det sparade utdelningsutrymmet alltid reduceras om spärrarna i 57 kap. 15 a § blir tillämpliga. På så sätt undviker man att behöva hålla reda på två olika sparade utdelningsutrymmen, vilket medför en förenkling i förhållande till det lagda förslaget.

4 Vissa skogs- och fastighetsanknutna frågor

4.1 Marköverföringar och allframtidsupplåtelse

Utredningen föreslår justering av ett antal beloppsgränser som införts för att undanta småbelopp. Det är bra att ha förenklade regler för småbelopp. Skattefrihet för vissa inkomster strider dock mot allmänna skatterättsliga principer och bör i största möjliga mån undvikas av legitimitetsskäl. Ju högre belopp desto högre tröskeeffekt. Ersättningar vid marköverföringar och allframtidsupplåtelse bör därför inte vara skattefria utan beskattas enligt vedertagna principer men på ett så enkelt sätt som möjligt.

Skatteverkets förslag är att använda samma metod som för teckningsrätter, dvs. beloppet beskattas i sin helhet utan att omkostnadsbeloppet påverkas. Det är en enkel redovisning som vid fastighetsbildning och allframtidsupplåtelse bara kräver att ersättningen anges i deklARATIONEN om den kontanta ersättningen understiger 35 000 kronor respektive 10 000 kronor. Eftersom kapitalvinster på fastigheter beskattas med en lägre procentsats bör kapitalvinsten tas upp till beskattning i enlighet med bestämmelsen i 45 kap. 33 § IL.

Utredningens förslag innebär att man ska beräkna en kapitalvinst. Om den kontanta ersättningen uppgår till högst 35 000 kronor ska kapitalvinsten emellertid inte tas upp. Fastighetsägaren och Skatteverket måste ändå fastställa vad som återstår av omkostnadsbeloppet enligt 45 kap. 25 § tredje stycket IL, vilket gör att förenklingen framstår som högst begränsad. Då ska omkostnadsbeloppet reduceras med den del av omkostnadsbeloppet som är hänförligt till ersättningen i förhållande till fastighetens hela värde. En sådan beräkning blir mycket komplicerad att utföra och kommer dessutom många gånger att avse ett mycket litet belopp. Motsvarande gäller vid allframtidsupplåtelse enligt 45 kap. 24 § andra stycket IL och 45 kap. 25 § första och andra styckena IL.

Om inte Skatteverkets förslag vinner gehör anser verket att omkostnadsbeloppet ska reduceras med den erhållna ersättningen, dvs. samma regelsystem som i dag gäller för allframtidsupplåtelse. Problemet med denna lösning är att den skattskyldige och Skatteverket måste hålla reda på alla sådana här avyttringar under många år framöver för att kunna reducera omkostnadsbeloppet vid en framtida avyttring av fastigheten. Därför är förslaget att beskatta hela beloppet betydligt enklare.

4.1.1 Marköverföringar

Om hela beloppet ska beskattas

Skatteverket föreslår att 45 kap. 5 § IL ska ha följande lydelse om hela beloppet ska beskattas.

Överföring av mark eller andel i samfällighet genom fastighetsreglering enligt 5 kap. fastighetsbildningslagen (1970:988) och uppdelning i lotter genom klyvning enligt 11 kap. samma lag anses som avyttring av fastighet, om överföringen eller uppdelningen sker helt eller delvis mot kontant ersättning. Är den kontanta ersättningen högst 35 000 kronor, ska sådan ersättning i sin helhet tas upp. Annan ersättning ska då inte tas upp.

Om den kontanta ersättningen överstiger 35 000 kronor ska bara så stor del av kapitalvinsten tas upp som den kontanta ersättningen utgör av den totala ersättningen för överföringen eller uppdelningen.

Avstående av mark genom inlösen enligt 8 kap. fastighetsbildningslagen anses som avyttring.

Dessutom behövs en ny bestämmelse som anger att omkostnadsbeloppet ska bestämmas till noll kronor. Förslagsvis kan en ny paragraf, 45 kap. 22 a § IL ha följande lydelse.

Om överföring eller uppdelning enligt 5 § sker mot en kontant ersättning som uppgår till högst 35 000 kronor ska omkostnadsbeloppet bestämmas till 0 kronor.

Vidare behövs en reglering även i ett nytt fjärde stycke i 45 kap. 25 § IL som reglerar att omkostnadsbeloppet inte ska påverkas. Regleringen kan ha följande lydelse.

Om omkostnadsbeloppet har bestämts till 0 kronor enligt 45 kap. 22 a § IL ska omkostnadsbeloppet inte anses ha minskat vid överföringen eller uppdelningen.

Om omkostnadsbeloppet ska reduceras

Om lagstiftaren i stället väljer alternativet att omkostnadsbeloppet ska reduceras bör en ny paragraf införas samt en rubrik till denna. Förslagsvis kan 45 kap. 23 a § med rubrik ha följande lydelse.

Omkostnadsbeloppet vid fastighetsreglering, klyvning och inlösen

23 a §

Om den kontanta ersättningen vid fastighetsreglering, klyvning eller inlösen uppgår till högst 35 000 kronor får omkostnadsbeloppet i stället beräknas till sammanlagt 35 000 kronor. Omkostnadsbeloppet får dock inte överstiga de sammanlagda ersättningarna.

4.1.2 Allframtidsupplåtelser

Om hela beloppet ska beskattas

Skatteverket anser att 45 kap. 6 § sista meningen IL ska ha följande lydelse om hela beloppet ska beskattas.

Är den kontanta ersättningen högst 10 000 kronor, ska hela beloppet tas upp.

Dessutom behövs en reglering i 45 kap. 24 § IL i ett nytt stycke enligt följande.

Om ersättningarna för de allframtidsupplåtelser som den skattskyldige gör under beskattningsåret uppgår till högst 10 000 kronor ska dock inte någon del av omkostnadsbeloppet anses avse den eller de delar av fastigheten eller fastigheterna som anses avyttrade.

Om omkostnadsbeloppet ska reduceras

Om man i stället väljer att reducera omkostnadsbeloppet kan nuvarande 45 kap. 24 § tredje stycket IL korrigeras enligt följande.

Omkostnadsbeloppet för den eller de allframtidsupplåtelser som den skattskyldige gör under beskattningsåret ska beräknas till högst 10 000 kronor per år om den sammanlagda ersättningen under året för sådana upplåtelser uppgått till högst 10 000 kronor. Omkostnadsbeloppet får dock inte överstiga den sammanlagda ersättningen.

Skatteverket konstaterar att utredningen i brödtexten på s. 185-186 anger att man bara vill höja beloppsgränsen. Men i själva lagtexten har man emellertid gjort betydligt större förändringar. Där har man tagit bort regeln som säger att man ska utnyttja en del av omkostnadsbeloppet dock max 5 000 kronor och kvitta mot ersättningen. I förslaget ska nu hela ersättningen bli skattefri samtidigt som omkostnadsbeloppet inte ska påverkas.

4.2 Skogsavdrag och rationaliseringsförvärvsbegreppet

4.2.1 Skogsavdrag

Skatteverket instämmer i förslaget om att slopa skillnaden i beskattningen av rationaliseringsförvärv och andra förvärv eftersom en slopad gränsdragning innebär förenklingar samt ökad rättssäkerhet. Utredningens förslag om att låta nuvarande regler för rationaliseringsförvärv utvidgas till att gälla alla förvärv utan att reglerna justeras i övrigt skulle dock medföra ett betydande skattebortfall och öka skattecrediterna.

Skatteverket förordar därför att de nya generella reglerna utformas så att ökningen av skattecrediterna motverkas t.ex. genom att skogsavdragets andel av anskaffningsutgiften sänks från nuvarande 50 till 30 procent, eventuellt i kombination med att nuvarande tidsgräns på fem år för möjlighet att avsätta 100 procent av den avdragsgrundande skogsintäkten tas bort.

Skogsavdraget, som är ett schabloniserat avdrag, ska återföras vid försäljning, men det dröjer vanligtvis många år varför inflationen, historiskt sett, delvis ätit upp det reala värdet av återläggningen.

Värdet av skogsavdraget kan exemplifieras på följande sätt. Om innehavstiden för en fastighet antas till 25 år och hela skogsavdraget yrkas första året samt inflationen antas till 2 % per år, innebär detta att reellt sett återstår endast 60 % av det reala värdet av skogsavdraget vid avyttringstillfället. Förslaget om avskaffandet av reglerna om rationaliseringsförvärv och därmed ge alla typer av förvärv en jämförelsevis högre avdragstakt minskar det reala värdet av skogsavdragen ytterligare.

Om ett schabloniserat skogsavdrag ska fungera är det beroende av om schablonen underskattar eller överskattar den faktiska anskaffningskostnaden.

Priset på skogsfastigheter bestäms av en rad olika faktorer. Virkesförrådet har historiskt sett varit den viktigaste faktorn. Under det senaste årtiondet har prisutvecklingen på skogsfastigheter ökat kraftigt, sedan 2008 med 83 %. Ökningen har inte följt virkesprisernas

utveckling. Detta har lett till att skillnaden mellan marknadsvärdet på en fastighet och dess avkastningsvärde hela tiden ökat. Det innebär att man har betalat ett överpris för virkesförrådet på fastigheten, man har istället betalat för något annat, exempelvis för rekreation eller jakträttigheter. Skatteverket anser därför att man inte ska få skogsavdrag för den delen som motsvaras av överpriset.

I Götaland, där cirka 80 % av den produktiva skogsmarken är privatägd, är marknadsvärdet för en genomsnittlig privatägd skogsfastighet med 100 hektar produktiv skogsmark cirka 9,3 miljoner kronor. Avkastningsvärdet för motsvarande fastighet är cirka 5,6 miljoner kronor. Med utgångspunkt från en köpeskilling på 9,3 miljoner kronor kan skogsavdraget beräknas till 4,65 miljoner kronor (= 50 % av 9,3 miljoner). Om utgångspunkten istället för marknadsvärdet varit avkastningsvärdet skulle skogsavdraget ha blivit 2,8 miljoner kronor (= 50 % av 5,6 miljoner), vilket ganska exakt motsvarar 30 % av marknadsvärdet (= 30 % av 9,3 miljoner = 2,79 miljoner).

Mot den bakgrunden anser Skatteverket att det sammanlagda avdragsbeloppet för skogsavdrag under innehavstiden bör begränsas till 30 % av skogens anskaffningsvärde för fysiska personers skogsinnehav.

Justeringen skulle innebära större neutralitet mellan företagsformerna. Idag får en juridisk person göra avdrag med högst 25 procent medan en fysisk person får göra avdrag med högst 50 procent. Ett motiv till denna skillnad är att juridiska personers skogsinnehav, normalt sett, är mer permanent än fysikernas. Statistik visar att under de senaste fem taxeringsåren har skogsavdrag årligen medgivits med 1,5–2 miljarder kronor fördelat på ca 8 000 avdrag. Återförda skogsavdrag har uppgått till cirka 100 miljoner kronor fördelat på ca 600 återföringar per år. Skogsavdrag överförs oftast till en ny generation skogsägare genom benefika överlåtelse. På så sätt skjuts återföringarna framåt. Ackumulerade skogsavdrag som inte återförts uppskattas till ca 40 miljarder kronor. Skatteverkets uppfattning är att siffrorna visar att även fysiska personers innehav av skogsavdrag är mer permanent. Samma motiv för att begränsa avdragsrätten bör därför även gälla för fysiska personer.

4.2.2 Skogsavdrag utan tidsbegränsning

Skatteverket anser att det av förenklingsskäl bör övervägas om man inte skulle kunna utmönstra tidsbegränsningen när det gäller att få avdrag med 50 eller 100 procent av den avdragsgrundande skogsintäkten.

Skogsavdrag medges enligt dagens bestämmelse med 50 procent av den avdragsgrundande skogsintäkten. För rationaliseringsförvärv finns särbestämmelser vilka innebär att 100 procent av den avdragsgrundande skogsintäkten får dras av under fem år från det att fastigheten förvärvades. Utredningens förslag innebär att särbestämmelserna för rationaliseringsförvärv blir generella. Det innebär att näringsidkaren och Skatteverket behöver hålla reda på att det utökade avdraget bara görs under fem år från det att fastigheten förvärvades.

En slopad tidsgräns skulle därför medföra en klar förenkling. Om lagstiftaren enbart vill prioritera enkelhet så bör 100 procent medges för alla, dvs. utvidgas till att gälla även förvärv före 31/12 2015 som inte är rationaliseringsförvärv och även efter mer än fem år. En sådan

reform kan dock innebära en omotiverad skattelättnad för äldre förvärv, dvs. det kostar för det allmänna utan att ge någon beteendeeffekt. Om man däremot slopar femårsgränsen vid förvärv efter den 31/12 2015 så behöver näringsidkaren i vart fall inte hålla reda på 5-årsgränsen för förvärv efter denna tidpunkt, vilket innebär en viss förenkling även om man sedan tidigare har ett äldre innehav. För alla nytillkomna skogsägare uppkommer däremot förenklingen omedelbart.

Skatteverket förordar att om tidsgränsen slopas så bör förslaget i så fall bara gälla fastigheter som förvärvats efter den 31 december 2015. Det innebär i sig en något mindre förenkling men verket anser att i annat fall kan de offentligfinansiella kostnaderna påverkas i allt för hög grad.

En sådan reglering kan lämpligen göras i en övergångsbestämmelse, där det anges att den aktuella regeln får tillämpas endast på onerösa förvärv som skett efter den 31 december 2015.

4.2.3 Vilka förvärv ska medföra förhöjt skogsavdrag?

I förslaget till ny lydelse av 21 kap. 9 § IL anges att skogsavdrag får göras med högst ett belopp som motsvarar den avdragsgrundande skogsintäkten det beskattningsår som fastigheten förvärvas och de fem följande åren. Formuleringen innebär att man får ett förhöjt skogsavdrag även vid benefika förvärv och att det kan utnyttjas på även ett gammalt avdragsutrymme. Enligt Skatteverkets uppfattning kan inte detta ha varit avsikten, vilket också framgår av den gamla lydelsen av 21 kap. 9 § IL.

Skatteverket konstaterar också att i nuvarande regelsystem får det sammanlagda avdragsbeloppet inte överstiga 50 procent av det anskaffningsvärde som avser rationaliseringsförvärvet. Denna reglering vill utredningen nu ta bort. Det kommer att medföra att man genom ett tillköp av ett litet skogområde kan tillskansa sig omotiverade skogsavdrag, allt under förutsättning att man har kvar femårs-gränsen. Följande exempel kan illustrera detta.

En skogsägare innehar en skogsfastighet och ett skogsavdragsutrymme om 5 mkr. 1 mkr har utnyttjats. Det har gått fem år och skogsägaren har avverkningsmogen skog. Ägaren önskar göra avdrag med 100 % av skogsintäkten. Genom att t.ex. förvärva en liten skogsfastighet för säg 300 000 kronor går det att få ett avdrag om 100 %.

Regeln bör därför även förtydligas avseende kopplingen till den fastighet som förvärvas, till exempel kan 21 kap. 9 § IL i formuleras på följande sätt, under förutsättning att Skatteverkets förslag i avsnitt 4.2.2 inte genomförs

Skogsavdrag får göras för ett visst beskattningsår med högst ett belopp som motsvarar 50 procent av den avdragsgrundande skogsintäkten.

Om en fastighet förvärvas genom köp, byte eller på liknande sätt får dock skogsavdrag göras med högst ett belopp som motsvarar hela den avdragsgrundande skogsintäkten det

beskattningsår som fastigheten förvärvas och de fem följande åren. Det sammanlagda avdraget enligt detta stycke får inte överstiga 50 procent av det anskaffningsvärde som avser förvärvet.

Av samma skäl som framförs i avsnitt 4.2.2 ifrågasätter Skatteverket om det är rimligt att redan förvärvad skogsmark ska generera ett förhöjt avdragsutrymme. Skatteverket anser därför att lagstiftaren i det fortsatta beredningsarbetet, av kostnadsskäl, bör överväga att införa en regel som anger att det förhöjda avdragsutrymmet enbart ska gälla på fastigheter förvärvade efter ikraftträdandet, om inte fråga varit om ett rationaliseringsförvärv.

Lagstiftaren borde också överväga om inte Skatteverket skulle kunna hålla reda på vilka skogsavdrag som löper med ett förhöjt avdragsutrymme och vilka skogsavdrag som inte gör det. Det borde medföra en klar förenkling för den enskilde skogsägaren och denne slipper då själv hålla reda på dessa uppgifter. Uppgifterna skulle kunna förtryckas på specifikationen till inkomstdeklarationen.

4.2.4 Återföring av skogsavdrag

I 26 kap. 7 § andra stycket IL föreslås att om en ideell andel av fastigheten avyttras, ska återföringsbeloppet beräknas utifrån en proportionering av den avyttrade andelens storlek i förhållande till samtliga andelar i fastigheten.

Skatteverket anser att begreppen ”en ideell andel av fastigheten” och ”samtliga andelar i fastigheten” bör förtydligas.

Vad gäller om exempelvis två bröder, A och B, äger hälften var av en skogsfastighet. A har gjort skogsavdrag men det har inte B gjort. Nu avyttrar B antingen hälften av eller hela sin andel till någon annan. Har då ”en ideell andel av fastigheten avyttrats”? Om B avyttrat hälften av sin andel ska i så fall 25 procent av A:s skogsavdrag återföras till beskattning och om B avyttrat hela sin ideella andel ska då hälften av A:s skogsavdrag återföras till beskattning?

Det verkar orimligt att A ska behöva återföra skogsavdrag för att B avyttrar sin andel eller del av sin andel av skogsfastigheten. Skatteverket förutsätter att med begreppet avses den skattskyldiges ideella andel av fastigheten.

Vidare ifrågasätter Skatteverket om det är lämpligt att i samma paragraf (27 kap. 7 § IL) först reglera vad som är specifikt för skogsfastigheter i första stycket och därefter reglera vad som generellt gäller för fastigheter i övrigt. Eftersom första stycket handlar om skogsavdrag kan man förledas att tro att hela paragrafen enbart avser skogsavdrag.

Utredningen inför också ett nytt begrepp, skogsfastigheter. Vad är en skogsfastighet? Är exempelvis en jordbruksfastighet med både skog och åker en sådan fastighet? Dessutom verkar förslaget innebära att man ska beräkna beloppet som återförs olika vid avyttring av en ”skogsfastighet” jämfört med om man gör en delavyttring av en ”skogsfastighet”.

Skatteverket anser i stället att regleringen i 26 kap. bör ske med dels en ny 3 a §, dels att 7 § får en ändrad lydelse.

3 a § *Vid tillämpning av 2 § första stycket 2 gäller följande. Om en fastighet eller del av fastighet avyttras, ska skogsavdrag återföras till så stor del som den avyttrade arealen av produktiv skogsmark utgör av näringsverksamhetens areal av produktiv skogsmark omedelbart före avyttringen.*

Om ingen produktiv skogsmark finns vid avyttringen ska samtliga skogsavdrag återföras.

Andra stycket tillämpas inte om 2 § tredje stycket eller 7 § andra stycket ska tillämpas.

7 § *Om bara en del av fastigheten avyttras, ska återföringsbeloppet beräknas på grundval av förhållandena på den avyttrade fastighetsdelen. Om en ideell andel av fastigheten avyttras, ska återföringsbeloppet beräknas utifrån en proportionering av den avyttrade andelens storlek i förhållande till samtliga andelar i fastigheten. Vid tillämpning av 5 § ska i sådana fall omkostnadsbeloppet beräknas enligt 45 kap. 19 §.*

Vid sådan avyttring som avses i 45 kap. 5 § ska återföring bara ske upp till så stor del som den kontanta ersättningen utgör av den totala ersättningen för överföringen eller uppdelningen.

Första stycket första meningen tillämpas inte vid återföring av skogsavdrag enligt 3 a §.

Skatteverket anser att följande ska anges i författningskommentaren.

26 kap.

3 a § I första stycket regleras vilken del av skogsavdraget som ska anses komma från den avyttrade fastigheten.

I vissa fall återförs inte skogsavdrag i enlighet med första stycket. Ett exempel är att all skog byts mot åker i enlighet med 45 kap. 5 § utan att kontant ersättning erläggs. Bestämmelsen i *andra stycket* medför att samtliga skogsavdrag ändå återförs så småningom. Återföring ska göras vid den första avyttringen efter det att ingen produktiv skogsmark finns kvar. Det har ingen betydelse vilken näringsfastighet, eller del därav, som avyttras för att bestämmelsen ska bli tillämplig.

I *tredje stycket* sägs att andra stycket inte ska tillämpas om 2 § tredje stycket eller 7 § andra stycket är tillämpligt.

7 § I *tredje stycket* sägs att första stycket första meningen inte ska tillämpas vid återföring av skogsavdrag.

4.2.5 Fördelning av skogsavdrag vid benefikt förvärv

På motsvarande sätt som utredningen föreslår hur återföring av skogsavdrag ska ske vid delavyttringar bör man reglera vad som gäller när exempelvis två personer benefikt övertar en fastighet med skogsavdrag. I princip bör samma proportionering kunna göras vid ett sådant förvärv och skogsavdraget bör delas upp i förhållande till hur stor del av skogsmarken var och en tar över.

Om Skatteverkets förslag i avsnitt 4.2.2 införs bör även det beaktas vid benefika förvärv, så att proportionering även ska göras avseende detta.

4.2.6 Sparat avdragsutrymme för skogsavdrag

I betänkandets författningskommentar till 33 kap. 7 § IL (s. 306) anges följande.

”Vidare anges det i paragrafen att sparad räntefördelningsbelopp ska beräknas. Det innebär att beloppet ska beräknas och redovisas av den skattskyldige och att Skatteverket ska fastställa beloppet i samband med beslut om slutlig skatt för det beskattningsår som det sparade beloppet uppkommit.”

För att inte oklarhet ska råda vad gäller beslut om sparad avdragsutrymme för skogsavdrag bör motsvarande förtydligande skrivas in i författningskommentaren till 21 kap. 9 a § IL. Tvekan kan annars uppstå vad gäller vilken typ av beslut som fattas och om SFL:s regler om omprövning, efterbeskattning och överklagande blir tillämpliga på besluten.

4.2.7 Ersättningsfond

Utredningen bedömer att begreppet rationaliseringsförvärv kan vara kvar i bestämmelserna om ersättningsfond eftersom begreppet bara kommer att tillämpas vid ett fåtal fall per år. Begreppet ”rationaliseringsförvärv” är komplicerat att bedöma och tillämpa. Dessutom kan det, enligt Skatteverkets uppfattning, ifrågasättas om man ska ha en så komplicerad särbestämmelse för ett fåtal fall. Det är av stor vikt att regelsystemet utformas så att det blir så enkelt som möjligt. Därför anser verket att det är angeläget att denna särbestämmelse tas bort.

Skatteverket saknar att utredningen inte analyserat effekten av att ett skogsavdrag i det nuvarande systemet med ersättningsfonder inte kommer att behöva återföras till beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet utan i stället kommer att minska omkostnadsbeloppet för ersättningsmarken. Enligt verkets uppfattning blir det felaktigt principiellt sett. Skogsavdraget borde självklart återföras i inkomstslaget näringsverksamhet vid avyttring av ersättningsfastigheten eftersom avdraget en gång gjordes i detta inkomstslag.

4.3 Nytt stickår

Förslaget om ändrat stickår med restriktionen om offentligfinansiell neutralitet bör enligt Skatteverkets mening inte genomföras, åtminstone inte i detta sammanhang.

Givet restriktionen om offentligfinansiell neutralitet skulle förslaget innebära sänkt omkostnadsbelopp för cirka hälften av de skattebetalare som berörs av förslaget och höjt omkostnadsbelopp för övriga berörda. Eftersom dagens omkostnadsbelopp avser faktiska omkostnader skulle således cirka hälften av de som berörs av ändringen vid de nya reglerna få avdrag med mindre än sina faktiska omkostnader. En skattepliktig vinst kan således uppkomma även om skattebetalaren t.ex. gjort en förlust. Det finns en betydande risk för att sådana regler inte skulle uppfattas som legitima. Antag att en person förvärvat en tomt 1994 och under 1995 påbörjat uppförandet av en byggnad. Utgifterna för byggnaden får då inte beaktas fullt ut när man beräknar omkostnadsbeloppet. Har inte heller taxeringsvärdet hunnit påverkas kan det uppkomma en stor fiktiv kapitalvinst. Det kan även finnas andra fall där taxeringsvärdet 1996 av någon anledning är felaktigt. Felaktigheten kan t.ex. bero på att

man inte fyllt i fastighetsdeklarationen på rätt sätt. Det kan också finnas fall där taxeringsvärdet, exempelvis på landsbygden, inte speglar byggkostnaderna på ett rättvisande sätt. Dessa fastighetsägare kan komma att drabbas mycket negativt av den föreslagna reformen.

Såväl antalsmässigt som totalt beloppsmässigt skulle ändrat stickår främst beröra småhusägare och inte näringsidkare. Det talar för att frågan om ändrat stickår som innebär ett högre sammanlagt omkostnadsbelopp bör prövas inom ramen för bostadspolitiken och inte som en förenklingsfråga för näringsidkare.

Enligt utredningens bedömning skulle offentligfinansiell neutralitet uppnås med ett stickår 1996 i stället för 1952 om anskaffningsutgiften får beräknas som 100 procent av taxeringsvärdet 1996. Denna bedömning baseras dock bara på ett underlag avseende privatbostadsfastigheter och beaktar således inte de offentligfinansiella effekterna av ändrat stickår för näringsfastigheter inklusive förslaget om att näringsidkarna inte behöver återföra värdeminskings- och skogsavdrag gjorda före år 1996.

Skatteverket har gjort egna beräkningar som inkluderar såväl privatbostadsfastigheter som näringsfastigheter där två olika metoder har använts (se Bilaga avsnitt 3). Baserat på dessa beräkningar gör Skatteverket bedömningen att offentligfinansiell neutralitet kräver att anskaffningsutgiften får beräknas till 69 procent och inte 100 procent av taxeringsvärdet 1996. En siffra på 69 procent i stället för 100 procent av 1996 års taxeringsvärde framstår allmänt som mera rimlig med hänsyn till att cirka hälften av berörda skattebetalare ska få höjd skatt genom regeländringen.

Offentligfinansiell neutralitet uppnås för gruppen privatbostadsfastigheter enligt metod 1 om anskaffningsutgiften för privatbostadsfastigheter får beräknas som 98,2 procent av taxeringsvärdet 1996.

För gruppen näringsfastigheter uppnås inte offentligfinansiell neutralitet ens om anskaffningsutgiften får beräknas till 0 (noll) procent av 1996 års taxeringsvärde. Detta beror på det skattebortfall som uppkommer genom att värdeminskingsavdrag m.m. före 1996 inte behöver återföras.

Genomförs utredningens förslag bör man också ifrågasätta legitimiteten i att låta ägare till privatbostadsfastigheter bekosta skattesänkningar för innehavare av näringsfastigheter. Ett alternativ kan vara att för privatbostadsfastigheter få använda 80 procent av taxeringsvärdet $([98,2 + 60] / 2)$ i enlighet med beräkningar i Bilaga och för näringsfastigheter 35 procent. Att efterskänka stora skattebelopp till innehavare av näringsfastigheter kan inte anses vara legitimt.

Utredningen verkar inte heller ha beaktat att de som kommer att förlora på reformen kan komma att sälja sin fastighet före ikraftträdandet exempelvis till sin make för ett belopp motsvarande omkostnadsbeloppet eller något därutöver, för att på så sätt "rädda hem" sitt omkostnadsbelopp.

4.3.1 Utländska fastigheter

Om förslaget om ändrat stickår genomförs har Skatteverket följande synpunkter när det gäller utländskt fastighetsinnehav. När det gäller sådant fastighetsinnehav föreslår utredningen att fastighetsägarna ska få använda sig av marknadsvärdet 1996 i stället för marknadsvärdet 1952 dvs. där har det inte skett någon justering. För att inhemska och utländska fastigheter ska behandlas lika borde även utländska fastigheters värde justeras ned så att endast 75 % av marknadsvärdet 1996 ska användas som anskaffningsutgift.

4.3.2 Reglerna om återföring av värdeminskingsavdrag borde inte påverkas av ett nytt stickår (26 kap. 3 § IL)

Även om regler om ett nytt stickår ska införas bör gjorda värdeminskingsavdrag återföras i sin helhet. Det är dessutom enklare för den skattskyldige eftersom näringsidkaren redan i dag måste hålla reda på gjorda värdeminskingsavdrag. Om utredningens förslag genomförs måste näringsidkaren utreda när de olika värdeminskingsavdragen har gjorts, vilket kan vara mycket svårt. Det är också svårt att förklara varför en skogsägare som gjort ett stort skogsavdrag 1995 ska slippa att återföra avdraget när samtidigt en annan, som i stället gjorde skogsavdrag 1996, ska återföra hela beloppet till beskattning. Om exempelvis en skogsägare gjort skogsavdrag med 1 000 000 kronor 1995 slipper han betala knappt 700 000 kronor i skatt om han avyttrar sitt skogsinnehav. Det finns ingen legitimitet i att efterskänka stora skattbelopp till en viss kategori näringsidkare.

Det kan inte heller ses som en förenkling att den skattskyldige måste hålla reda på vilka år han gjort skogsavdrag eller andra värdeminskingsavdrag. I redovisningen finns i regel de ackumulerade avskrivningarna och det blir betydligt enklare att återföra dessa i sin helhet än att utreda vilka som ska och inte ska återföras.

Sammanfattningsvis anser Skatteverket att förslaget om nytt stickår inte ska genomföras.

Om lagstiftaren ändå väljer att införa förslaget anser Skatteverket att värdeminskingsavdrag alltid ska återföras enligt nuvarande regler, även för tid före 1996. Det innebär att 26 kap. 3 § IL ska ha kvar sin nuvarande lydelse.

Dessutom bör inte mer än 69 procent av taxeringsvärdet 1996 få beaktas för att förslaget ska vara offentligfinansierat neutralt. Om värdeminskingsavdrag alltid ska återföras, i enlighet med Skatteverkets förslag, kan denna procentsats vara något högre än nämnda 69 procent.

Vidare bör man korrigera förslaget så att utländska fastigheter behandlas på motsvarande sätt som svenska fastigheter.

5 Skatteverkets underrättelseskyldighet samt fastställelse av belopp

5.1 Möjlighet att påföra skattetillegg

På sidan 222 i betänkandet anges bl.a. följande beträffande vad som ska anses utgöra saken i exemplet med räntefördelning. ”År 5 i exemplet blir det därför det tillkommande beloppet

40 000 kronor som utgör saken som ska prövas. Det belopp om 30 000 kronor som beslutades år 2 kan tre år senare endast ändras på yrkande av den enskilde eller på initiativ av Skatteverket antingen enligt reglerna om efterbeskattning eller om ändring till fördel för den enskilde.” Utredningen synes vara av den uppfattningen att de 30 000 kronor som kvarstår av det sparade fördelningsbeloppet kan ändras genom omprövning av år 2. Skatteverket delar inte den uppfattningen.

Enligt Skatteverket ingår beloppet om 30 000 kronor som kvarstår år 2 i de 50 000 kronor som prövades och fastställdes redan år 1. De 50 000 kronor som fastställdes år 1 fördes därefter utan ytterligare prövning vidare som en del av det beräknade totalbeloppet år 2. Om Skatteverket eller den enskilde år 5 vill ompröva beloppet om 30 000 kronor anser Skatteverket därför att det är år 1 som ska omprövas. Den sista meningen i den ovan citerade texten bör därför ändras på följande sätt.

Det belopp om 30 000 kronor som år 2 kvarstår av det belopp som prövades och fastställdes år 1 kan endast ändras genom omprövning av år 1 i enlighet med de vanliga bestämmelserna om omprövning och efterbeskattning.

5.2 Övrigt

I övrigt har Skatteverket synpunkter vad avser sparad avdragsutrymme för skogsavdrag samt på övergångsbestämmelserna p. 5 och 9 som avser sparad räntefördelningsbelopp respektive kvarvarande skogsavdragsutrymme. Verket har valt att utveckla dessa synpunkter under avsnitt 4.2.5 och avsnitt 6.1.

6 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

6.1 Övergångsregler för beräkning av sparad räntefördelningsbelopp och kvarvarande skogsavdragsutrymme (Övergångsbestämmelse p. 5 och p. 9)

I övergångsbestämmelserna till IL, p. 9 anges att vid tillämpning av 33 kap. 7 § ska sparad räntefördelningsbelopp beräknas första gången i samband med att räntefördelningsbelopp ”dras av”. Detta framgår även av den föreslagna författningskommentaren. I avsnitt 9.4 används dock på ett ställe uttrycket ”räntefördelning begärs”. Skatteverket anser att det tydligt ska framgå att det krävs att räntefördelning medges för att ett beslut om fastställelse ska fattas. Motsvarande gäller skogsavdragen. I p. 5 av övergångsbestämmelserna till IL används uttrycket ”skogsavdrag görs” medan man i avsnitt 9.2 talar om att ”skogsavdrag yrkas”. Skatteverket anser att begreppen bör bytas ut mot ”medges”.

6.2 Övergångsregler för avsättning till expansionsfond (Övergångsbestämmelse p. 10)

I betänkandet föreslås en tvingande regel varigenom den enskilde utan beskattningsekvenser överför expansionsfond till företagsfond vid ikraftträdandet. Företagsfonden ska motsvaras av ett kapitalunderlag. Bara den del av expansionsfonden som motsvaras av ett kapitalunderlag kan därför omvandlas till företagsfond.

De föreslagna reglerna innebär en skattelättnad för höginkomsttagare och en skattehöjning för låginkomsttagare. Se följande exempel.

En höginkomsttagare med en marginalskatteeffekt på ca 68 procent har en expansionsfond på 100 000 kronor. Genom det föreslagna regelverket kommer 40 000 kronor av expansionsfonden att upphöra. Detta innebär en skattevinst på 27 200 kronor vid en margineffekt på 68 procent ($40\,000 \times 0,68$). Samtidigt går höginkomsttagaren miste om 22 000 kronor i expansionsfondskatt. Nettovinsten blir 5 200 kronor ($27\,200 - 22\,000$). En låginkomsttagare med en marginalskatteeffekt på 50 procent kommer göra en skattvinst på 20 000 kronor ($40\,000 \times 0,50$) och gå miste om 22 000 kronor i expansionsfondskatt. Nettoförlusten blir 2 000 kronor ($20\,000 - 22\,000$).

Exemplet visar att höginkomsttagare kommer att göra så stora avsättningar som möjligt till expansionsfonder i det gamla systemet för att vinna skattefördelarna i det nya. Man kan också begära omprövning på gamla år för att ytterligare öka avsättningarna till expansionsfonden.

De med lägre marginalsatt kan i stället komma att se till att återföra sina expansionsfonder i det gamla systemet för att inte bli missgynnade vid övergången till det nya systemet.

Att näringsidkare kan ändra sitt beteende och att det skulle kunna medföra lägre statsfinansiella intäkter verkar inte ha beaktas i utredningen.

Dessutom kan många näringsidkare drabbas negativt på grund av att 40 procent av expansionsfonden inte kommer att vara underlag för varken pensionsgrundande eller sjukpenninggrundande inkomst.

Skatteverket avstyrker förslaget och lämnar i stället ett eget förslag.

6.2.1 Skatteverkets förslag

Skatteverket har till utredningen lämnat ett enkelt förslag där en omedelbar återföring görs av expansionsfonden i sin helhet, vilket innebär ett korrekt resultat och den enskilde får tillbaka utlovad expansionsfondsskatt. Utöver den normala avsättningen till företagsfonden om 40 procent får ytterligare 20 procent av den återförda expansionsfonden sättas av till företagsfond, dvs. sammanlagt 60 procent. Vid den högsta margineffekten på ca 70 procent blir skatten vid maximal avsättning till företagsfond 28 procent ($= 0,7 \times 0,4$) vilket är något mer än den expansionsfondsskatt på 22 procent som återfås. Eftersom de flesta näringsidkare har en betydligt lägre margineffekt än 70 procent så kommer den expansionsfondsskatt som återfås att överstiga egenavgiften och inkomstskatt på återföringen vid maximal avsättning till företagsfonden.

En absolut majoritet av de näringsidkare som satt av medel till expansionsfond har överskott av näringsverksamhet. Har man ett underskott finns ingen anledning att ha någon expansionsfond upp till ett belopp motsvarande underskottet. Då betalar man ju en expansionsfondsskatt i onödan. Skatteverkets förslag bör därför inte påverka statens likvida medel på ett orimligt sätt då återföringen av expansionsfonden bör innebära överskott i

näringsverksamheten. Verket anser därför att det förslaget ska införas i stället för det som utredningen föreslår.

6.2.2 Övergångsbestämmelse p. 10 är felformulerad

Om utredningens förslag införs ifrågasätter Skatteverket om övergångsbestämmelse p. 10 är rätt formulerad.

Utredningen föreslår att till den del expansionsfonden, vid beskattningsårets ingång, motsvaras av ett kapitalunderlag för företagsfond enligt reglerna i 32 a kap. ska avsättningen, dock högst 60 procent av densamma, föras över till en företagsfond. Problemet är att enligt förslaget till 32 a kap. 6 § IL anges att kapitalunderlaget beräknas på tillgångarnas och skuldernas värden vid beskattningsårets utgång. Eftersom det inte finns något kapitalunderlag vid beskattningsårets ingång kan det betyda att hela expansionsfonden ska återföras till beskattning. En möjlig lösning kan vara att formulera förslaget i enlighet med följande.

Till den del expansionsfonden, vid beskattningsårets ingång, motsvaras av ett beräknat kapitalunderlag för företagsfond enligt reglerna i 32 a kap., med bortseende från att kapitalunderlaget ska beräknas vid beskattningsårets utgång, ska avsättningen.....”

En av de stora förenklingarna med det nya förslaget är att man bara behöver beräkna ett kapitalunderlag per år. Med den föreslagna övergångsbestämmelsen måste man det första året ändå beräkna två kapitalunderlag. Det slipper man med det förslag Skatteverket lämnat om att expansionsfonden ska återföras till beskattning.

Vidare regleras att 40 procent av expansionsfonden upphör utan att återföras till beskattning enligt de äldre reglerna i bestämmelserna i 34 kap. 15-17 §§ . Det verkar emellertid saknas stöd för att till beskattning återföra den delen av fonden som inte kan överföras till företagsfond på grund av att kapitalunderlaget för företagsfonden är lägre än för den gamla expansionsfonden.

Så kan vara fallet om det t.ex. finns skogskontomedel vid övergången. Skogskontomedel fick inräknas i det gamla kapitalunderlaget till 50 procent men får inte inräknas alls i det nya kapitalunderlaget. Antag att kapitalunderlaget enligt de nya reglerna är 500 och att expansionsfonden var 1 000. Normalt skulle 600 omvandlas till företagsfond och 400 skulle upphöra utan att återföras till beskattning. Men nu kan, p.g.a. det nya kapitalunderlaget, endast 500 omvandlas till företagsfond. Man kan då fråga sig om verkligen 400 ska upphöra utan beskattningsekvenser. Om inte kapitalunderlaget varit så lågt hade 600 omvandlats till företagsfond och 400 hade upphört utan att expansionsfondsskatt återbetalas. Nu kommer bara 500 att omvandlas till företagsfond, 400 upphör och 100 återförs till beskattning. Men på dessa 100 får man tillbaka expansionsfondsskatt, vilket visar att den sammanlagda skatten blir mindre i det fallet. Den blir totalt 22 mindre, motsvarande den återbetalda expansionsfondsskatten.

Ännu tydligare blir det i ett teoretiskt fall där kapitalunderlaget enligt de nya reglerna i stället är noll kronor. Då ska alltså 400 upphöra utan beskattningsekvenser och 600 återföras till beskattning med återbetalning av expansionsfondsskatt med 132. Kontentan

blir att man slipper återföra 400 av expansionsfonden samtidigt som man får tillbaka 132 på expansionsfondsskatten.

Anledningen till att man skulle slippa återföra en del av expansionsfonden var att man inte skulle få tillbaka någon expansionsfondsskatt. Men i exemplen ovan får man de facto tillbaka expansionsfondsskatt och då ska man inte kompenseras på det sätt som föreslagits.

Som övergångsbestämmelse p.10 är formulerad tolkar Skatteverket att följande sker om man har en expansionsfond på 1 000. Eftersom kapitalunderlaget vid årets ingång enligt bestämmelserna i 32 a kap. är noll kan ingen del överföras till företagsfond. Det finns inte heller någon regel som möjliggör en återföring till beskattning då 34 kap. har upphört att gälla. Dessutom verkar man få tillbaka expansionsfondsskatt på 220 så som återbetalningsregeln är formulerad. ”Bestämmelserna i 65 kap. 8 § om att ett belopp motsvarande expansionsfondsskatten ska tillgodoräknas vid debiteringen av slutlig skatt ska bara tillämpas på den del av expansionsfonden som inte kan föras över på grund av att den inte motsvaras av kapitalunderlaget för företagsfonden.” Här finns ingen koppling till att beloppet i fråga ska återföras till beskattning. En sådan finns i och för sig i 65 kap. 8 § men den regeln har upphört att gälla.

Ovanstående visar att övergångsbestämmelsen kan vara felaktigt formulerad och det kommer att medföra ett utfall som blir felaktigt och dessutom dyrt för det allmänna. Därför bör i stället Skatteverkets förslag införas, hela expansionsfonden återförs till beskattning vid beskattningsårets ingång, expansionsfondsskatten återbetalas och man får göra en förhöjd avsättning med ytterligare 20 procent eller totalt 60 procent till företagsfond vid beskattningen 2017.

6.2.3 Förslag till ny lydelse av övergångsbestämmelse p. 10

Om Skatteverkets förslag genomförs kan övergångsbestämmelse p. 10 ha följande lydelse.

Vid ingången av den skattskyldiges första beskattningsår som påbörjas efter den 31 december 2015 ska expansionsfonden återföras till beskattning. Expansionsfondsskatt ska tillgodoräknas i enlighet med bestämmelserna i den upphävda 65 kap. 8 § andra meningen.

Vid samma beskattningsårs utgång får, utöver vad som regleras i 32 a kap. 4 § ytterligare 20 procent av den återförda expansionsfonden sättas av till företagsfond under förutsättning att kravet i 32 a kap. 5 § sista meningen är uppfyllt.

6.2.4 Begreppet ”beskattningsårets ingång”

Enligt Skatteverkets uppfattning motsvaras begreppet ”beskattningsårets ingång” av begreppet ”föregående beskattningsårs utgång”, dvs. den ingående balansen är alltså densamma som föregående års utgående balans. Att så är fallet framgår exempelvis av prop. 1989/90:110 s. 581 där det anges att man ska få göra avsättning till K-surv med 30 procent av det ingående kapitalet. I lagen (1990:654) om skatteutjämningsreserv regleras att ”Kapitalunderlaget för fysiska personer och dödsbon är skillnaden vid beskattningsårets ingång mellan tillgångar och skulder i förvärvskällan.”

Även av betänkandet Neutral företagsbeskattning, SOU 1991:100 framgår att det är synonyma begrepp. Där föreslogs att fördelningsunderlaget för räntefördelning skulle utgöras av kapitalunderlaget enligt lagen om skatteutjämningsreserv. På s. 94 anges att underlaget för räntefördelning utgörs av kapitalunderlaget avseende det närmast föregående beskattningsåret.

Mot denna bakgrund bör man inte använda begreppet ”vid ingången av beskattningsåret” i övergångsbestämmelse p. 10, eftersom man inte hade någon företagsfond vid föregående beskattningsårs utgång kan man inte heller ha det vid beskattningsårets ingång. I stället för ”beskattningsårets ingång” kan man t.ex. ange ”den 1 januari” eller något motsvarande. Se exempelvis övergångsbestämmelse p. 4 till SFS 2012:757 som handlar om att expansionsfonder skulle anses återförda och direkt återavsatta den 1 januari 2013.

En ändring behöver även göras i övergångsbestämmelse p. 14.

6.3 Övergångsbestämmelse p. 14

Med hänsyn till hur övergångsbestämmelse p. 10 är formulerad kommer det inte att bli någon schablonintäkt vid beskattningen 2017 eftersom man, enligt Skatteverkets tolkning, inte kommer att kunna föra över någon del av expansionsfonden till företagsfond.

Om Skatteverkets förslag genomförs och expansionsfonden återförs till beskattning vid beskattningen 2017 skulle övergångsbestämmelse p. 14 kunna ha följande lydelse.

För det första beskattningsår som påbörjas efter den 31 december 2015 ska en schablonintäkt tas upp. Intäkten ska beräknas till 186 procent av statslåneräntan vid utgången av november månad året närmast före det kalenderår under vilket beskattningsåret går ut multiplicerad med 60 procent av den expansionsfond som återförts till beskattning enligt övergångsbestämmelse p. 10.

Skatteverket ifrågasätter också om det räcker med att 186 procent av statslåneräntan ska multipliceras med företagsfonden vid beskattningsårets ingång för att finansiera förslaget. I det ursprungliga förslaget skulle nämligen procentsatsen multipliceras med företagsfonden vid beskattningsårets utgång. I det scenariot hade företagsfonden varit betydligt högre eftersom ett beskattningsårs avsättningar för alla näringsidkare då hade inkluderats i underlaget. När man nu i utredningen ändrat sig och i stället ska beräkna schablonintäkten på företagsfonden vid beskattningsårets ingång har man inte beaktat att schablonintäkten inte kommer att bli så stor som först beräknats. Därför borde rimligtvis procentsatsen nu varit högre än 186 procent.

6.4 Periodiseringsfonder

6.4.1 Överföring av periodiseringsfonder till annan verksamhet

Skatteverket konstaterar att så som förslaget är utformat kommer inte exempelvis en enskild näringsidkare att kunna föra över periodiseringsfonder i samband med överföring av sin näringsverksamhet till ett aktiebolag eftersom 30 kap. 11 § IL upphör att gälla. Huruvida detta varit avsikten eller inte framgår inte eftersom det saknas ett resonemang kring frågeställningen. Skatteverket har svårt att förstå motivet till denna inskränkning när man

samtidigt har rätt att överföra den nya företagsfonden till exempelvis ett aktiebolag. Därför kan övergångsbestämmelse p. 6 behöva kompletteras med ett nytt andra stycke enligt följande.

Bestämmelserna i de upphävda 30 kap. 11 – 13 §§ om i vilka fall periodiseringsfonderna får tas över ska fortfarande tillämpas på avsättningar som har gjorts under beskattningsår som påbörjats före ikraftträdandet.

6.4.2 Omkostnadsbeloppet på andelar i företag som övertagit periodiseringsfonder och expansionsfond.

Den nuvarande regleringen i 48 kap. 12 § II, som anger att ett sådant tillskott som är en förutsättning för överföring av en periodiseringsfond till ett aktiebolag inte ska räknas med vid beräkning av omkostnadsbeloppet för aktierna i bolaget, föreslås tas bort.

Skatteverket anser att det behövs en övergångsbestämmelse som anger att sådana tillskott som gjorts i samband med överföring av periodiseringsfond till ett aktiebolag alltså inte ska räknas med vid beräkning av omkostnadsbeloppet. Utan en sådan reglering torde gamla tillskott som gjorts före ikraftträdandet av det nya förslaget komma att öka omkostnadsbeloppet på andelarna, vilket inte kan vara meningen. Därför bör det införas en övergångsbestämmelse med följande lydelse.

Bestämmelsen i 48 kap. 12 § första meningen i dess äldre lydelse om att sådant tillskott som är en förutsättning för överföring av periodiseringsfond till ett aktiebolag inte ska räknas med vid beräkning av omkostnadsbeloppet för aktierna i bolaget tillämpas även i fortsättningen vid beräkning av omkostnadsbeloppet för aktierna.

Om Skatteverkets förslag om att införa en övergångsbestämmelse som medger att periodiseringsfonder alltså ska kunna föras över till ett aktiebolag även efter ikraftträdandet inte införs kan förslaget ovan komma att se annorlunda ut. Då kan det motsvaras av vad som nedan anges om tillskott i samband med att en expansionsfond upphör.

Motsvarande gäller för tillskott som gjorts före ikraftträdandet i samband med att en expansionsfond upphör i samband med att tillgångar överlåts till ett aktiebolag och fonden inte ska återföras till beskattning. Då kan en övergångsbestämmelse med följande lydelse införas.

Bestämmelsen i 48 kap. 12 § andra meningen i dess äldre lydelse ska tillämpas på tillskott som gjorts före ikraftträdandet.

6.5 Övergångsbestämmelse med anledning av ändring i 3 kap. 18 § IL saknas

Nuvarande punkt 6 i första stycket i 3 kap. 18 § II om beskattning av återförda avdrag för periodiseringsfond och expansionsfond infördes 2010 i samband med att det infördes en möjlighet för begränsat skattskyldiga artister, idrottsmän och artistföretag att välja beskattning enligt IL i stället för beskattning enligt A-SINK (jfr punkt 2 i samma stycke).

Dessa kan bedriva sin verksamhet som enskilda näringsidkare men bedriver den inte från fast driftställe i Sverige.

Begränsat skattskyldiga fysiska personer som bedriver sin verksamhet från fast driftställe i Sverige är skattskyldiga i inkomstslaget näringsverksamhet enligt 3 kap. 18 § första stycket 3 IL. För sådana personer beskattas återföring av avsättningar till periodiseringsfond och expansionsfond som inkomst hänförlig till det fasta driftstället. Det behövs således inga särskilda regler som anger att de är skattskyldiga för sådana återföringar.

För artister och idrottsmän ansågs det däremot finnas behov av att ha en bestämmelse om återföring av eventuella fondavsättningar när det infördes en möjlighet för dem att beskattas enligt det vanliga regelverket för näringsverksamhet. På grund av verksamhetens tillfälliga natur ansågs det inte särskilt troligt att några avsättningar skulle kunna göras vare sig till expansionsfond eller till periodiseringsfond men det ansågs inte uteslutet (prop. 2008/09:182 s. 44 f.).

Om förslaget i utredningen genomförs kommer p. 10 i övergångsbestämmelserna att omfatta även den återföring av expansionsfond som idag regleras i punkt 6 i 3 kap. 18 § första stycket. De personer som omfattas av bestämmelsen och har gjort en avsättning till expansionsfond (artister, idrottsmän och artistföretag) kommer sannolikt inte att ha någon verksamhet kvar i Sverige där det finns ett kapitalunderlag. 60 procent av expansionsfonden kommer då att återföras till beskattning, samtidigt som 40 procent blir skattefritt. Det blir ett allt för gynnsamt utfall, se ovan under avsnitt 6.2. Detta talar ytterligare för att Skatteverkets förslag om hur man ska hantera expansionsfonder vid övergången till det nya regelsystemet bör införas (se Skatteverkets förslag i avsnitt 6.2.1). Om Skatteverkets förslag om att expansionsfonden ska återföras den 1 januari införs behöver övergångsbestämmelserna beakta även detta.

När det gäller den återföring av periodiseringsfond som idag regleras i punkt 6 i 3 kap. 18 § första stycket IL så saknas det övergångsbestämmelser i förslaget. Punkt 6 i de föreslagna övergångsbestämmelserna fångar inte upp återföringen i de här situationerna utan behöver kompletteras med 3 kap. 18 §.

7 Övriga materiella synpunkter

7.1 Förslag för en ökad neutralitet mellan olika företagsformer

Enligt kommittédirektivet ska förslag lämnas för att upprätthålla neutralitet mellan olika företagsformer. Skatteverket konstaterar att det finns en del olikheter i behandlingen mellan å ena sidan enskilda näringsidkare och fysisk person som är delägare i handelsbolag och å andra sidan delägare i fåmansbolag. En sådan skillnad är att de förra, om de året efter de fyllt 61 lyfter någon del av den allmänna pensionen, bara behöver betala 10,21 procent i egenavgifter. För en delägare i fåmansföretag som tar ut lön får bolaget betala fulla sociala avgifter med 31,42 procent. Skatteverket ifrågasätter om inte även egenföretagaren ska betala fulla egenavgifter i ett sådant fall. Skatteverket anser därför att 3 kap. 16 § SAL ska

utmönstras. På så sätt likställs enskilda näringsidkare med delägare i fåmansföretag när det gäller sociala avgifter.

7.2 Nedsättning av egenavgifter

Enligt 3 kap. 18 § SAL får, vid beräkning av egenavgifter, avdrag göras med 7,5 procent av avgiftsunderlaget, dock högst med 15 000 kronor per år. Avdraget får inte medföra att avgifterna understiger ålderspensionsavgiften enligt 13 §. Dessutom får man inget avdrag på de första 40 000 kronorna av avgiftsunderlaget.

Regeln har, enligt Skatteverkets uppfattning, ökat komplexiteten i skatte- och avgiftssystemet och gjort systemet mer svåröverskådligt.

Motivet vid införandet av regeln var att det skulle stimulera företagande. Men eftersom det är ett så komplicerat regelsystem kan det vara svårt att tillgodogöra sig den information som finns kring regeln. Därför kan det ifrågasättas om det verkligen blivit den stimulans som man hoppats på.

Även ur aspekten att regelsystemen för enskilda näringsidkare och delägare i fåmansföretag ska vara så likformiga som möjligt kan regeln ifrågasättas eftersom fåmansföretaget inte får motsvarande avdrag.

Skatteverket anser därför att regeln bör utmönstras.

7.3 Begreppen i utlandet delägarbeskattad juridisk person och svenskt handelsbolag måste användas

I IL används begreppen ”svenskt handelsbolag” och ”i utlandet delägarbeskattad juridisk person” i stort sett genomgående. Sistnämnda uttryck definieras i 5 kap. 2 a § IL. Det är bara på några ställen i IL som begreppet ”handelsbolag” används på ett sådant sätt att det även blir tillämpligt på utländska motsvarigheter (jfr 2 kap. 2 § IL). (Begreppet finns i bestämmelserna om fåmanshandelsbolag 56 kap. IL, om skalbolag i 49 a kap. IL, om intressegemenskap i 17 kap. 19 a och 22 c §§ IL samt beräkning av kapitalunderlag i 57 kap. 29 § IL.)

Eftersom begreppen ”svenskt handelsbolag” och ”i utlandet delägarbeskattad juridisk person” används i IL skapar det förvirring att avvika från den terminologin. I utredningen har ett nytt uttryck införts, nämligen ”delägarbeskattade juridiska personer”. Dessutom används inte begreppet ”svenskt handelsbolag” på det stringenta sätt som hittills gjorts i IL. Om förslaget genomförs måste terminologin i lagtexten ändras så att den överensstämmer med IL i övrigt. Detsamma gäller en kommande allmänmotivering och författningskommentar.

Ändring till begreppet ”i utlandet delägarbeskattad juridisk person” behöver göras i 32 a kap. 1, 2, 11 och 15 §§ och i 33 kap. 1, 1 a och 5 a §§. Eftersom 32 a kap. 15 § enbart rör delägare i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person behöver rubriken före paragrafen ändras så att det framgår.

Ändring till begreppet ”svenskt handelsbolag” behöver göras i 32 a kap. 14 § första stycket, 33 kap. 5 a § andra stycket och övergångsbestämmelserna punkt 10 andra stycket. I rubrikerna ovanför vissa paragrafer (32 a kap. 14, 22, 24 och 26 §§) står bara ordet handelsbolag. Detta

behöver inte ändras eftersom det framgår av paragrafen att det är svenska handelsbolag som avses (jfr rubrikerna i 30 kap. IL idag).

7.4 Självständig näringsverksamhet utomlands

Skatteverket anser att även i utlandet delägarbeskattade juridiska personer bör infogas i 14 kap. IL. I 14 kap. 13 § finns en bestämmelse om att varje svenskt handelsbolag räknas som en egen näringsverksamhet för en fysisk person. Om handelsbolaget dessutom bedriver självständig näringsverksamhet utomlands (utanför EES enligt förslaget) är sådan verksamhet en egen näringsverksamhet. Det finns däremot ingen bestämmelse om i utlandet delägarbeskattade juridiska personer.

Skatteverket har i ett ställningstagande 2011-03-07 (dnr 131 138998-11/111) sagt dels att varje i utlandet delägarbeskattad juridisk person ska räknas som en egen näringsverksamhet, dels att verksamheten i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person hemmahörande utanför EES kan delas upp så att självständig näringsverksamhet utanför EES blir en egen näringsverksamhet.

Skatteverket utreder för närvarande i utlandet delägarbeskattade juridiska personer och har upptäckt att det gamla synsättet inte är tillfredsställande. Det är inga problem att anse att varje i utlandet delägarbeskattad juridisk person är en egen näringsverksamhet. Däremot kan verket inte utan lagstöd dela upp verksamheten i den juridiska personen i två delar varav den ena är självständigt bedriven utomlands. Detta kan vara till nackdel för den skattskyldige och Skatteverket kan inte frångå bestämmelser i IL med stöd av EU-rätten till den skattskyldiges nackdel. Ett nytt ställningstagande kommer därför att klargöra att varje i utlandet delägarbeskattad juridisk person är att anse som en egen näringsverksamhet men det finns inte stöd i lagstiftningen att tillämpa reglerna om självständig näringsverksamhet utomlands för dessa.

Mot denna bakgrund anser Skatteverket att det bör lagregleras att i utlandet delägarbeskattade juridiska personer behandlas på samma sätt som svenska handelsbolag. Man kan också fråga sig varför verksamhet i svenska handelsbolag ska kunna ses som självständig näringsverksamhet utomlands men inte verksamhet i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person.

Skatteverket föreslår därför att 14 kap. 13 § IL utformas enligt följande.

För en fysisk person som är delägare i ett eller flera svenska handelsbolag räknas verksamheten i varje handelsbolag som en egen näringsverksamhet. Om ett handelsbolag bedriver självständig näringsverksamhet utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, räknas dock all sådan verksamhet som en egen näringsverksamhet.

Om ett svenskt handelsbolag är delägare i ett annat svenskt handelsbolag, ska verksamheten i det handelsbolaget räknas in i det ägande bolagets näringsverksamhet.

Vid tillämpning av första och andra stycket likställs en i utlandet delägarbeskattad juridisk person med ett svenskt handelsbolag.

I 14 och 15 §§ finns bestämmelser om underskott från kommanditbolag och vissa andra handelsbolag.

Lagstiftaren har använt samma teknik som verket föreslår i tredje stycket på ett flertal ställen i IL, se bl.a. 25 a kap. 9 a, 11 och 23 a §§ IL. Eftersom 14 kap. 14 och 15 §§ innebär en avdragsbegränsning som är specifikt inriktad på svenska handels- och kommanditbolag är det en mer omfattande åtgärd att ändra även på de bestämmelserna. Därför får hänvisningen dit ligga i ett eget stycke.

Effekten av den föreslagna bestämmelsen är att det tydliggörs att varje i utlandet delägarbeskattad juridisk person är en egen näringsverksamhet. En kedja av sådana, eller en blandad kedja av svenska handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer, ingår i det översta bolagets näringsverksamhet. Självständig näringsverksamhet bedriven utanför EES blir en egen näringsverksamhet oavsett om den i utlandet delägarbeskattade juridiska personen hör hemma inom eller utanför EES.

7.5 Lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt

I avräkningslagen finns bestämmelser om avräkning av utländsk skatt. Avräkning av utländsk skatt medges inte med större belopp än den svenska skatt som tagits ut på den utländska inkomsten, det s.k. spärrbeloppet. I 2 kap. 10-13 §§ avräkningslagen finns bestämmelser om hur spärrbeloppet ska beräknas. I 2 kap. 13 § anges att om avdrag har gjorts för avsättning till expansionsfond eller periodiseringsfond eller om sådant avdrag har återförts ska spärrbeloppet beräknas som om sådant avdrag inte har gjorts respektive inte återförts.

Enligt förslaget ska möjligheten att göra avsättning till expansionsfond slopas. Om förslaget genomförs måste ordet expansionsfond strykas även i 2 kap. 13 § avräkningslagen.

Eftersom det i vissa fall kan bli fråga om att återföra del av expansionsfonden och tillgodoräkna expansionsfondsskatt vid övergången till det nya systemet behövs övergångsbestämmelser även i avräkningslagen så att återförd expansionsfond och tillgodoräknad expansionsfondsskatt beaktas vid avräkningen. Idag är expansionsfondsskatten en statlig inkomstskatt enligt 1 kap. 3 § IL men den bestämmelsen ska enligt förslaget tas bort. Expansionsfondsskatten anses som en statlig inkomstskatt vid avräkningen genom bestämmelsen om termer och uttryck i 1 kap. 2 § avräkningslagen. Skatteverket föreslår därför att en övergångsbestämmelse med nedanstående lydelse införs.

Äldre bestämmelser i 2 kap. 13 § tillämpas på expansionsfond som återförs enligt punkt 10 i övergångsbestämmelserna till xx. Tillgodoräknad expansionsfondsskatt ska anses vara en statlig inkomstskatt.

Enligt förslaget ska en ny avsättningsmöjlighet införas för enskilda näringsidkare och fysiska personer som är delägare i svenska handelsbolag, nämligen företagsfond. Företagsfonden ska bl.a. ersätta expansionsfonden och periodiseringsfonden. Eftersom företagsfonden ska fylla samma funktion som expansionsfonden och periodiseringsfonden bör den behandlas på samma sätt i avräkningssammanhang. Skatteverket föreslår därför att ordet företagsfond

läggs till i 2 kap. 13 § avräkningslagen. Lagändringen görs enklast genom att ordet expansionsfond byts ut mot företagsfond.

Möjligheten för enskilda näringsidkare att göra avsättning till periodiseringsfond ska enligt förslaget slopas. Eftersom avsättningsmöjligheterna finns kvar för juridiska personer behöver ingen ändring göras i avräkningslagen. Därmed behövs inte heller några övergångsbestämmelser med anledning av enskilda näringsidkares återföring av sina periodiseringsfonder. Dessa kommer att beaktas vid avräkningen på samma sätt som tidigare.

8 Offentligfinansiella effekter

I utredningens uppdrag ligger att utvärdera och ta fram förslag på förenklade regler som sammantaget är offentligfinansiellt neutrala. De förslag i betänkandet som påverkar kostnaderna eller intäkterna ska beräknas och redovisas. Enligt Skatteverkets uppfattning är redovisningen av de offentligfinansiella effekterna så ofullständiga och så bristfällig att den inte utgör ett adekvat beslutsunderlag. Det är därför angeläget att det utförs mera fullständiga och mera tillförlitliga beräkningar under den fortsatta beredningen.

Bristerna är av två slag. För vissa förslag finns ingen redovisning av de offentligfinansiella effekterna, trots att de rimligen leder till sådana. För andra förslag är resultaten av beräkningarna sådana att det uppstår frågor om hur rättvisande de är.

8.1 Redovisning av offentligfinansiella effekter saknas

Det är den samlade effekten av samtliga förslag som ska vara neutral för de offentliga finanserna. Ett enskilt förslag kan däremot få en stor effekt på de offentliga finanserna när det betraktas isolerat från övriga förslag. För att få en helhetsbild är det därför viktigt att effekterna redovisas för samtliga förslag som har en påverkan på de offentliga finanserna. Det finns dock förslag i betänkandet som saknar redovisning av de offentligfinansiella effekterna, trots att de rimligen medför sådana.

Exempel på förslag som helt saknar beräkningar av offentligfinansiella effekter är:

- gränsdragning mellan aktiv och passiv näringsverksamhet,
- nytt taxeringsvärde för kapitalunderlag för räntefördelning, och
- överföring av sparad räntefördelningsbelopp till sparad utdelningsutrymme.

8.2 Redovisning av offentligfinansiella effekter är bristfällig

För många av förslagen ifrågasätter Skatteverket resultaten av de beräkningar som redovisas i betänkandet. Verket har valt att närmare analysera tre av förslagen. För dessa tre har Skatteverket gjort jämförande kalkyler. Det gäller förslagen om:

- borttagande av periodiseringsfond,
- ändrade regler för skogsavdrag, och
- införande av nytt stickår vid försäljning av äldre fastigheter.

I tabellen nedan görs en jämförelse mellan resultaten från utredningens respektive Skatteverkets beräkningar när det gäller periodiseringsfond och skogsavdrag. Skatteverkets beräkningar finns redovisade i bilaga.

Jämförelse mellan offentligfinansiella effekter enligt utredningens beräkningar och Skatteverkets beräkningar

Förslag	Beräkning av:	Kortsiktig effekt, mnkr						Varaktig effekt, mnkr
		2016	2017	2018	2019	2020	2021	
Periodiseringsfond	Utredningen	+820	+820	+820	+820	+820
	Skatteverket	+3 057	+2 568	+2 171	+1 804	+1 498	+1 162	+413
Skogsavdrag	Utredningen	-18,7	-18,7	-18,7	-18,7	-18,7
	Skatteverket	-246,0	-246,0	-246,0	-246,0	-246,0	-246,0	-42,9

Skatteverkets jämförande kalkyler är mycket osäkra. Avsikten med kalkylerna är att genom de två exemplen visa att det utifrån relevanta underlag och rimliga antaganden går att komma fram till andra resultat än dem som utredningen redovisar. Med detta vill Skatteverket påvisa att utredningens beräkning är mycket osäker och att det behövs mera fullständiga och tillförlitliga beräkningar vid den fortsatta beredningen.

När det gäller förslaget att slopa periodiseringsfonden så är Skatteverkets uppfattning att den beräknade kortsiktiga effekten särskilt år 2016 är väldigt låg i förhållande till de årliga avsättningar som görs av enskilda näringsidkare och delägare i handelsbolag. Enligt Skatteverkets statistik avsattes taxeringsåren 2009 till 2013 i genomsnitt 6 059 mnkr per år till periodiseringsfond. Med en genomsnittlig skattesats på 50,46 procent betyder det en skatteeffekt om 3 057 mnkr per år¹. Om möjligheten att göra avsättningar till periodiseringsfond skulle upphöra skulle det, allt annat lika, således medföra en offentligfinansiell effekt om +3 057 mnkr det första året. Efterföljande år skulle effekten, med beaktande av att avsättningar ska återföras, bli lägre för varje år. Den varaktiga effekten enligt Skatteverkets beräkningar är däremot betydligt lägre än betänkandets +820 mnkr.

Även den redovisade kortsiktiga effekten av den föreslagna förändringen av skogsavdragsreglerna framstår som låg mot bakgrund av storleken på de skogsavdrag som görs varje år. Enligt Skatteverkets statistik medgavs för åren 2009 till 2013 i genomsnitt 1 557 mnkr per år i skogsavdrag. Enligt utredningen uppgår den kortsiktiga effekten 2016 till 18,7 mnkr, vilket framstår som ett lågt belopp mot bakgrund av att förslaget innebär att en inte obetydlig grupp skogsägare får möjlighet att erhålla ett dubbelt så stort skogsavdrag.

Skatteverket ifrågasätter utredningens beräkning avseende relationen mellan de kortsiktiga och de varaktiga effekterna när det gäller förslaget om att slopa periodiseringsfonden och förslaget om att ändra reglerna för skogsavdrag. Enligt betänkandet uppgår de kortsiktiga effekterna till samma belopp som den varaktiga effekten, i dessa två förslag. Eftersom de två förslagen gäller förändrade möjligheter att erhålla skattekrediter, så är normalt de kortsiktiga

¹ Skatteeffekt = avsättning x skattesats = 6 059 x 50,46% = 3 057

effekterna väsentligt annorlunda än de varaktiga effekterna. Så är också fallet enligt Skatteverkets beräkningar.

Ytterligare ett exempel på osäkra beräkningar finns i förslaget att ändra stickåret vid en schablonmässig beräkning av resultatet vid försäljning av äldre fastigheter. Utredningen föreslår att anskaffningsutgiften ska få sättas till 100 procent av taxeringsvärdet 1996. Skatteverket anser att den av utredningen beräknade effekten av förslaget om 1,5 mnkr måste vara felaktig. Skatteverket har beräknat vilken andel av taxeringsvärdet som skulle ge offentligfinansiell neutralitet och kommit fram till att den andelen uppgår till 69 procent att jämföra med utredningens 100 procent. Även Skatteverkets beräkningar är dock mycket osäkra vilket understryker vikten av att det sker mera fullständiga och tillförlitliga beräkningar under det fortsatta beredningsarbetet.

Sammanfattningsvis finns det således förslag som helt saknar redovisning av offentligfinansiella effekter medan beräkningarna avseende andra förslag framstår som bristfälliga. Mot denna bakgrund anser Skatteverket att utredningens beräkningar är så pass bristfälliga att de inte utgör ett adekvat beslutsunderlag. Det är därför angeläget att det utförs mera fullständiga och mera tillförlitliga beräkningar under den fortsatta beredningen.

9 Effekter för Skatteverket

De av utredningen föreslagna regelförändringarna kommer att medföra dels initiala merkostnader och dels ökade löpande kostnader.

De initiala kostnaderna är främst hänförliga till systemanpassningar, extern information till företagen, intern information till Skatteverkets personal samt framtagning av nya och omarbetning av befintliga blanketter. Skatteverket har beräknat de totala initiala kostnaderna till ca 47 900 000 kronor.

De ökade löpande kostnaderna till följd av utredningens förslag består främst av kostnader för kontroll och utredningar i samband med fastställande av belopp. Skatteverket har beräknat dessa kostnader till ca 9 100 000 kronor/år.

Skatteverkets övriga löpande ökade/minskade kostnader till följd av förslagen bedöms i stort sett ta ut varandra varför dessa inte har beloppsbestämts.

9.1 Initiala kostnader för förslaget

Skatteverket har gått igenom utredningens förslag som innehåller regelförändringar inom många olika områden. Förslagen kommer att påverka ett stort antal företag men även privatpersoner. En väsentlig del av Skatteverkets initiala kostnader kommer att bestå av extern information i olika former där kontakterna med Skatteupplysningen bedöms bli omfattande.

9.1.1 Systemanpassningar

Skatteverket kommer att behöva göra anpassningar i minst tolv olika befintliga system/flöden till följd av utredningens förslag. Skatteverket bedömer att inga nya system

behöver skapas. De sammanlagda initiala kostnaderna för dessa anpassningar har beräknats till 17 380 800 kronor.

9.1.2 Extern information

Den externa information Skatteverket behöver lämna med anledning av förslaget kommer att ske via skatteupplysningen/servicekontoren, Skatteverkets webbplats och broschyrer.

Skatteupplysningen/servicekontoren

Vid 2013 års taxering lämnades 789 096 NE-bilagor samt 148 014 N3A- bilagor. Sammanlagt finns således 937 110 enskilda näringsidkare och fysiska delägare i handelsbolag som skulle kunna beröras av utredningens förslag. Vidare lämnades 118 898 K5-bilagor och 22 276 K7-bilagor. Sammanlagt har därmed 141 174 fastighetsförsäljningar redovisats. En del av dessa berörs av förslaget om ett ändrat stickår. Sammantaget görs bedömningen att ca 1 000 000 personer på ett eller annat vis berörs av de olika förslagen.

Skatteverket uppskattar att ca 20 procent av ovanstående personer kommer att vända sig till skatteupplysningen för att få hjälp med sina frågor (via telefon eller mail) eller till ett servicekontor (personligt besök).

Detta innebär 200 000 kontakter med skatteupplysningen/servicekontoren vilket då ger en kostnad på 20 000 000 kronor (ett samtal kostar 77 kr, ett mail 134 kr och ett besök på ett servicekontor 81 kr, en sammanvägd kostnad kan därför uppskattas till 100 kr per kontakt med Skatteverket).

Skatteverkets webbplats

I linje med Skatteverkets inriktning på ”e-vägen” kommer arbetet med att föra ut information om de nya föreslagna reglerna inriktas på Skatteverkets webbplats. Detta innebär att en stor del av dagens information på webbplatsen kommer att behöva omarbetas. Detta arbete beräknas kosta 975 000 kr (1 500 timmar à 650 kr/tim).

Broschyrer

Skatteverket kommer behöva göra stora omarbetningar i främst tre broschyrer som Skatteverket ger ut. Dessutom behövs mindre omarbetningar av ytterligare nio broschyrer. Kostnaden för detta arbete beräknas till 520 000 kronor (800 timmar à 650 kr/tim).

Total beräknad kostnad för extern information uppgår till 21 495 000 kronor.

9.1.3 Intern information

Utbildningskostnader för Skatteverkets personal

Utbildningskostnaderna består dels av framtagning och omarbetning av utbildningsmaterial samt tidsåtgång för de anställda att gå utbildningen.

Framtagande av utbildningsmaterial för nyhetsutbildning samt större eller mindre omarbetningar av åtta befintliga utbildningar som berörs av utredningens förslag, beräknas kosta 1 534 000 kronor (2 360 timmar à 650 kr/tim).

Vi uppskattar att det idag finns ca 1 500 anställda inom Skatteverket som kommer att behöva nyhetsutbildning i någon form. Antalet utbildningsdagar för dessa beräknas till 1 dag per anställd i snitt. Kostnaden för genomförandet kan därmed beräknas till 5 400 000 kronor (1 500 x 8 tim x 450 kr/tim).

Totalt uppgår kostnaderna för intern information med anledning av förslaget till 6 934 000 kronor.

9.1.4 Framtagning av nya och omarbetning av befintliga blanketter

Skatteverket kommer behöva göra förändringar i elva blanketter plus två hjälpblanketter. Kostnaderna för detta beräknas uppgå till 598 000 kronor (920 timmar à 650 kr/tim).

Skatteverket kommer behöva göra en del anpassningar i sina IT-system med anledning av de blankettförändringar som sker. Kostnaderna för detta beräknas uppgå till 1 100 000 kronor.

Totalt uppgår kostnaderna för blankettförändringar till 1 698 000 kronor.

9.1.5 Kostnader för omarbetning av den rättsliga vägledningen

Skatteverket kommer att behöva omarbeta den rättsliga vägledningen. Kostnaderna för detta arbete har beräknats till 390 000 kronor (600 timmar à 650 kr/tim).

9.1.6 Beloppsmässig sammanställning av de totala ökade initiala kostnaderna:

Sammanlagt uppgår det totala ökade initiala kostnaderna till 47 897 800 kronor (17 380 800 kr + 21 495 000 kr + 6 934 000 kr + 1 698 000 kr + 390 000 kr)

9.2 Löpande kostnader för förslaget

De löpande kostnaderna med anledning av utredningens förslag består främst av kostnader för kontroll och utredningar i samband med fastställande av belopp. Den övriga kontrollen samt efterföljande processer bedöms sammantaget varken öka eller minska med förslagen, sett över en längre tid, när de nya reglerna har satt sig. Det finns förslag som föranleder ett ökat kontrollbehov medan andra förslag minskar kontrollbehovet. Vad gäller de löpande kostnaderna har Skatteverket därför bara räknat på ökade kostnader för kontroll och utredningar i samband med fastställande av belopp samt ökade kostnader för förtryckning av inkomstdeklarationen.

Under en övergångsperiod medan äldre regler fasas ut väntas Skatteverkets kontrollbehov öka till viss del. Nedan beskrivs såväl det ökade som det minskade kontrollbehovet i stora drag under respektive rubrik.

9.2.1 Olika slags mer generella förenklingar

Förslagen omfattar främst höjda beloppsgränser i reglerna om lager och inventarier för enskilda näringsidkare som tillämpar förenklat årsbokslut. Ett annat förslag är att terminer och optioner ska räknas till näringsverksamheten om de hänför sig till tillgångar eller skulder i näringsverksamheten.

Förslagen om de höjda beloppsgränserna medför förenklingar och högre avdragsmöjligheter för de näringsidkare som berörs vilket borde föranleda ett något minskat kontrollbehov för Skatteverket. Å andra sidan ökar kontrollbehovet i någon mån gällande huruvida de som tillämpar/använder sig av de höjda beloppsgränserna faktiskt har tillämpat och har rätt att tillämpa förenklat årsbokslut.

Förslaget om att terminer och optioner under vissa förutsättningar ska räknas till inkomstslaget näringsverksamhet och inte kapital innebär att Skatteverket kommer behöva utreda att förluster respektive vinster redovisats i rätt inkomstslag. Förslaget bedöms beröra relativt få näringsidkare initialt men kan komma att öka med tiden och föranleder då ett ökat kontrollbehov.

Sammantaget bedöms kontrollbehovet till viss del öka med förslagen.

9.2.2 Ett förenklat neutralt skattesystem

Förslagen är omfattande med betydande förändringar mot dagens regelverk. Konsekvenserna för Skatteverkets kostnader är därför svåra att överblicka och beskrivs därför bara översiktligt. Utgångspunkten nedan är att de nya reglerna gäller och att de äldre fasats ut. Kommentarer kring utfasningsperioden av äldre regler kommer under egen rubrik nedan.

Förslagen omfattar bl.a. att reglerna om skogskonto, skogsskadekonto, upphovsmannakonto, expansionsfonder och periodiseringsfonder slopas och istället ersätts av nya regler om företagsfond. Vidare föreslås ett slopande av negativ räntefördelning. Förslag finns på införande av en förenklad räntefördelning, som alternativ till fullständig räntefördelning, där man inte ska behöva räkna på ett kapitalunderlag. Utredningen föreslår även att ett enda kapitalunderlag för räntefördelning och företagsfond ska beräknas och det på ett förenklat sätt med färre antal poster än idag. Dessa förslag innebär i sig relativt stora förenklingar för företagen med färre regler att hålla reda på vilket bör medföra relativt stora minskningar i Skatteverkets kontrollbehov. Även processkostnaderna bör minska till följd av förslagen.

Mot ovanstående kan följande framföras som omständigheter som i sig ökar Skatteverkets kontrollverksamhet. Vad gäller räntefördelning så innebär förslagen att många fler kommer att kunna/vilja räntefördela gentemot idag dels p.g.a. förslaget om förenklad räntefördelning och dels p.g.a. slopad 50 000 kronors gräns, vilket talar för att fler kan förväntas göra fel även med beaktande av förenklingarna. Det blir följaktligen ett större material för Skatteverket att hantera/kontrollera. Att det kommer att finnas två olika system för räntefördelning där förenklad räntefördelning inte får kombineras med företagsfond kan också förväntas ge fler oavsiktliga fel genom att man har gjort t.ex. avsättning till företagsfond och samtidigt utnyttjat förenklad räntefördelning. Förslaget bygger på att både räntefördelning och avsättning till företagsfond ska utgå från samma fördelningsbara resultat. Detta innebär att om någon fördelat ett för högt avdrag till räntefördelning och företagsfond behöver Skatteverket ställa en fråga om vilket av de båda avdragen de vill minska.

När det gäller slopandet av negativ räntefördelning kommer Skatteverket i vissa fall behöva kontrollera att det inte finns privata skulder redovisade i näringsverksamheten. Förslaget om räntebeleggnings av företagsfonden som näringsidkaren själv ska beräkna baserat på företagsfondens storlek vid ingången av året kommer med stor sannolikhet att innebära många oavsiktliga fel av olika slag. Detta trots att Skatteverket skulle kunna räkna ut schablonintäktens storlek och upplysa om den.

Sammantaget bedöms kontrollbehovet minska med förslagen.

Utfasning av äldre regler

Enligt förslagen ska inga nya avsättningar/insättningar få göras till upphovsmannakonto, skogsskonto, skogsskadekonto och periodiseringsfond. Däremot behöver inte tidigare gjorda avsättningar/insättningar återföras till beskattning tidigare än de äldre reglerna medger. Det betyder att det kommer att finnas parallella system vad gäller återföringar under ett antal år framöver under utfasningsperioden. Som längst 20 år vad gäller skogsskadekontot. Dessutom ska övergångsposten minska med en tiondel per år under en tioårsperiod. Parallella system innebär kostnader i form av ytterligare utredningsresurser för Skatteverket under relativt lång tid.

9.2.3 Vissa skogs- och fastighetsanknutna frågor

Förslagen om höjda beloppsnivåer relaterade till vissa fastighetsfrågor innebär att ett antal mindre fastighetstransaktioner inte behöver redovisas till Skatteverket. Detta bör föranleda ett marginellt minskat kontrollbehov för Skatteverket.

Förslaget om att slopa rationaliseringsförvärvsbegreppet, framför allt vid tillämpning av reglerna för skogsavdrag, innebär naturligtvis en inbesparing i kontrollen av att inte behöva bedöma rationaliseringsförvärvet utan att alla får det utökade avdraget oavsett förvärv. Av samma anledning bör även Skatteverkets processkostnader marginellt minska. Däremot måste Skatteverket för varje avdrag kontrollera att det utökade avdraget inte ges i mer än de fem första åren efter förvärvet, vilket idag endast gäller för de med rationaliseringsförvärv. Detta leder till en ökad kontroll.

Idag finns regler som säger att om man har anskaffat en fastighet före 1952 får två alternativa anskaffningsvärden användas vid redovisning av avyttringen. Alternativen är 150 % av taxeringsvärdet år 1952, det så kallade stickåret, eller ersättningen vid förvärvet om det är högre. Få redovisade fastighetsavyttringar idag avser fastigheter förvärvade före år 1952.

Förslaget om ett framflyttat stickår vid fastighetsförsäljningar från 1952 till 1996 medför att väldigt många fler omfattas av reglerna. Att Skatteverket inte behöver granska förbättringskostnaderna nedlagda före år 1996 medför ett minskat kontrollbehov. Däremot ökar kontrollbehovet vad avser kontrollen av att yrkade förbättringskostnader faktiskt är hänförliga till år 1996 och senare. Vad gäller näringsfastigheterna ska med förslaget inga värdeminskingsavdrag m.m. före år 1996 återföras. Detta innebär att en del värdeminskingsavdrag m.m. ska återföras och en del inte. Detta bör innebära ett ökat kontrollbehov för Skatteverket vad gäller kontroll av vilka värdeminskingsavdrag m.m. som tillhör vilket år. Då det framflyttade stickåret gör att så väldigt många fler omfattas av

reglerna kommer många att höra av sig till Skatteverket för att få uppgift om taxeringsvärdets storlek år 1996.

Många kommer troligen även att höra av sig för att få uppgift om gjorda värdeminskingsavdrag m.m. före år 1996. Det ska poängteras att Skatteverket inte har uppgifter om värdeminskingsavdrag gjorda före år 1996. Dock kommer många att kontakta Skatteverket i tron att vi har uppgifterna. Även detta ökar Skatteverkets arbetsbelastning.

Sammantaget bedöms kontrollbehovet/arbetsbelastningen till viss del öka med förslagen.

9.2.4 Skatteverkets underrättelseskyldighet samt fastställelse av belopp

Ökade kostnader för kontroll/utredning vid fastställande av sparad räntefördelningsbelopp

Sparat räntefördelningsbelopp ska fastställas första gången då räntefördelning utnyttjas. Det innebär att det kommer att fastställas vid olika tidpunkter för olika personer. Därefter ska ett nytt belopp fastställas antingen om ett räntefördelningsbelopp dras av eller när ett nytt räntefördelningsbelopp sparas. Detta innebär i praktiken att så fort ett fördelningsbelopp har fastställts så kommer det behöva fastställas i princip årligen därefter. Med ett fastställelseförfarande blir det obligatoriskt att lämna nödvändiga uppgifter i samband med deklarationen. Har inte nödvändiga uppgifter lämnats kommer Skatteverket behöva begära in dessa.

Antalet enskilda näringsidkare och delägare i handelsbolag med sparad fördelningsbelopp vid 2013 års taxering uppgick till ca 337 000. Vad gäller kostnaderna för kontroll och utredning av fastställande av sparad fördelningsbelopp uppskattar Skatteverket att ytterligare 5 procent av alla antalet berörda kommer behöva utredas vid en skrivbordskontroll utöver de som kontrolleras idag. Antalet tillkommande utredningar kan därmed beräknas till 16 850 stycken ($337\,000 \times 5\%$). Om vi antar att varje utredning kommer att uppgå till i snitt en timme kan den totala tidsåtgången beräknas enligt följande:

16 850 utredningar à 1 timme = 16 850 timmar

Den årliga kostnaden för dessa utredningar beräknas därmed till 7 582 500 kronor/år (16 850 timmar à 450 kr/tim).

Ökade kostnader för kontroll/utredning av fastställande av outnyttjat avdragsutrymme för skogsavdrag

Kvarvarande outnyttjat avdragsutrymme för skogsavdrag ska fastställas första gången skogsavdrag yrkas. Enligt tillgängliga uppgifter yrkas skogsavdrag årligen av ca 8 000 företag. Då skogsavdrag yrkas oregelbundet kan antas att det till största delen är olika företag som yrkar skogsavdrag från år till år. Till detta ska läggas andra händelser som föranleder att avdragsutrymmet förändras och ett nytt belopp ska fastställas såsom t.ex. fastighetsreglering, avyttringar, arv/gåva m.m. Företaget måste då inkomma med nödvändiga uppgifter och Skatteverket ska fastställa ett nytt outnyttjat avdragsutrymme. Antalet företag som framledes beräknas kunna bli föremål för fastställande av avdragsutrymme kan uppskattas till 16 000 årligen. Ökningen av antalet företag som kan bli föremål för utredning uppgår därmed till 8 000.

Om man uppskattar att 10 procent av dessa kommer att utredas vid en skrivbordskontroll och att varje utredning uppgår till ca 4 timmar i snitt kan den totala tidsåtgången beräknas enligt följande:

800 utredningar á 4 timmar = 3 200 timmar

Den årliga kostnaden för dessa utredningar beräknas därmed till 1 440 000 kronor/år (3 200 timmar á 450 kr/tim).

Ökade systemkostnader för förtryckning av inkomstdeklarationen

Utredningen föreslår att Skatteverket ska förtrycka ett antal uppgifter i specifikationen till inkomstdeklaration 1, t.ex. underrättelse om företagsfond, dvs. att det anges vilket belopp som är avsatt till fonden. Det föreslås även att i specifikationen bör anges att innebörden av fonden är att det finns en latent skatteskuld. Vidare föreslås att ”vägledning” lämnas i specifikationen om i vilka rutor uppgifter om föregående års egenavgifter ska föras in på blankett NE och N3A.

Även om Skatteverket redan idag förtrycker vissa uppgifter så kommer dessa att öka med förslagen. Dessutom kommer det att behöva förtryckas extra många uppgifter under en övergångsperiod då gamla fonder och konton fasas ut. Skatteverket beräknar de ökade årliga systemkostnaderna för förtryckning av inkomstdeklaration 1 till 74 600 kronor.

Övrigt

Förslagen om fastställelse av sparade utrymmen tillför ytterligare belopp som går att överklaga. Dessutom kommer sparade utrymmen att fastställas oftare än själva utnyttjandet av utrymmena för avdrag idag. Detta talar för en ökning av Skatteverkets processkostnader. Å andra sidan medför förslagen om fastställelse av sparade utrymmen en mer frekvent genomgång av de sparade utrymmena vilket borde leda till färre oklarheter vid själva fastställandet. Detta talar i sin tur för en minskning av antalet överklaganden gällande dessa frågor och därmed en minskning av Skatteverkets processkostnader.

Vidare föreslås att en ny skattetilläggsregel införs när oriktig uppgift lämnats om ett sparutrymme som ska fastställas. En vanlig orsak till långa handläggningstider samt till att ett beslut överklagas är att skattetillägg påförts. Detta bör innebära ökade handläggningkostnader för Skatteverket när det gäller såväl deklaraionsgranskningen som kommande processer.

Sammantaget bedöms Skatteverkets handläggningkostnader och processkostnader att öka något i denna del.

9.2.5 Beloppsmässig sammanställning av de löpande kostnaderna:

Sammanlagt uppgår således de löpande kostnaderna till 9 097 100 kronor/år (7 582 500 kr/år + 1 440 000 kr/år + 74 600 kr/år)



REMISSVAR

57(57)

Datum
2015-02-09

Dnr
131 645591-14/112

Detta yttrande har beslutats av generaldirektören Ingemar Hansson. Vid den slutliga handläggningen har följande också deltagit: avdelningschefen Gunilla Hedwall, enhetschefen Tomas Algotsson, analyschefen Åsa Hagman, verksamhetsutvecklaren Mats Rastman, analytikern Mats Andersson, rättslige specialisten Ann Ireholm samt rättslige experten Ingvar Håkansson, föredragande.

Ingemar Hansson

Ingvar Håkansson