

Finansdepartementet

Skatte- och tullavdelningen

# Vissa skattefrågor inför budget- propositionen för 2014

15 april 2013

# Innehåll

1	Inledning.....	5
2	Lagtext.....	6
2.1	Förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200).....	6
2.2	Förslag till lag om ändring i lagen (1994:1776) om skatt på energi.....	13
2.3	Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen.....	17
2.4	Förslag till lag om ändring i vägtrafikskattelagen (2006:227).....	21
2.5	Förslag till lag om ändring i lagen (2006:228) med särskilda bestämmelser om fordonsskatt.....	22
2.6	Förslag till lag om ändring i lagen (2012:681) om ändring i lagen (2010:1823) om ändring i lagen (2009:1497) om ändring i lagen (1994:1776) om skatt på energi.....	23
3	Inkomstskatteändringar för att underlätta omställning på arbetsmarknaden.....	26
3.1	Bakgrund.....	26
3.2	Inskränkt skattskyldighet för vissa stiftelser.....	26
3.2.1	Stiftelser som bildats enligt avtal mellan organisationer av arbetsgivare och arbetstagare ..	26
3.2.2	Personalstiftelser.....	28
3.3	Skattefri förmån i form av utbildning eller annan åtgärd vid personalavveckling.....	29
3.3.1	Gällande rätt.....	29
3.3.2	Skattefriheten förtydligas.....	30
3.3.3	Väsentlighetskravet slopas.....	31
3.4	Konsekvensanalys.....	32
4	Ändringar i den s.k. löneunderlagsregeln i 3:12-reglerna och i reglerna för enskilda näringsidkare.....	33
4.1	Gällande rätt.....	33
4.2	Behovet av en förändrad löneunderlagsregel.....	35
4.3	Kapitalandelskrav för lönebaserat utrymme.....	37
4.3.1	Överväganden och förslag.....	37
4.3.2	Konsekvensanalys.....	38
4.4	Höjt löneuttagskrav.....	40
4.4.1	Överväganden och förslag.....	40
4.4.2	Konsekvensanalys.....	42
4.5	Definition av dotterföretag.....	45
4.5.1	Överväganden och förslag.....	45
4.5.2	Konsekvensanalys.....	46
4.6	Tak för storleken på det lönebaserade utrymmet.....	47
4.6.1	Överväganden och förslag.....	47
4.6.2	Konsekvensanalys.....	48
4.7	Höjt lönebaserat utrymme.....	48
4.7.1	Överväganden och förslag.....	48
4.7.2	Konsekvensanalys.....	49

4.8	Höjd räntefördelningsränta .....	50
4.8.1	Överväganden och förslag .....	50
4.8.2	Konsekvensanalys .....	51
4.9	Sammantagna effekter av förändringarna i 3:12-reglerna och i reglerna för enskilda näringsidkare.....	52
5	Nedsatt förmånsvärde för vissa miljöanpassade förmånsbilar .....	55
5.1	Bakgrund .....	55
5.2	Den tidsbegränsade nedsättningen förlängs.....	56
5.3	Konsekvensanalys .....	57
6	Frivillig skattskyldighet vid uthyrning av verksamhetslokaler .....	59
6.1	Bakgrund .....	59
6.2	Gällande rätt .....	59
6.2.1	EU-rätt .....	59
6.2.2	Svensk rätt .....	60
6.3	Nuvarande tillämpning .....	64
6.4	Slopande av ansöknings- och anmälningförfarandet .....	67
6.4.1	Ansöknings- och anmälningförfarandet .....	67
6.4.2	Den närmare utformningen av förfarandet .....	70
6.4.3	Förfarandet vid uppförandeskedan .....	72
6.4.4	Krav på hyresgästens verksamhet.....	73
6.4.5	Stadigvarande användning .....	74
6.4.6	Uthyrning som avser stadigvarande bostad .....	75
6.4.7	Särskilda frågor om skattskyldighet vid uthyrning av fastighet .....	76
6.4.8	Retroaktivt avdrag efter ett uppförandeskede .....	78
6.5	Konsekvensanalys .....	79
6.5.1	Slopade ansöknings- och anmälningförfarande .....	79
6.5.2	Obligatorisk skattskyldighet vid upplåtelse till mobiloperatör av plats på mast .....	81
6.5.3	Retroaktivt avdrag efter uppförandeskede .....	82
7	Definition av begreppet skattepliktig för första gången inom fordonsbeskattningen .....	83
7.1	Bakgrund .....	83
7.2	Gällande rätt .....	83
7.3	Begreppet skattepliktig för första gången .....	84
7.4	Definition av begreppet skattepliktig för första gången ..	86
7.5	Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser .....	87
7.6	Konsekvensanalys .....	88
8	Sänkt energiskatt för blyfri flygbensin.....	90
8.1	Bakgrund .....	90
8.2	Överväganden och förslag .....	92
8.3	Konsekvensanalys .....	94
9	Sammanfattning av offentligfinansiella effekter .....	95
10	Författningskommentar .....	97
10.1	Förslaget till lag om ändring av mervärdesskattelagen (1994:200) .....	97
10.2	Förslaget till lag om ändring i lagen (1994:1776) om skatt på energi .....	101

10.3	Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).....	102
10.4	Förslaget till lag om ändring i vägtrafikskattelagen (2006:227).....	104
10.5	Förslaget till lag om ändring i lagen (2006:228) med särskilda bestämmelser om fordonsskatt.....	105
10.6	Förslaget till lag om ändring i lagen (2012:681) om ändring i lagen (2010:1823) om ändring i lagen (2009:1497) om ändring i lagen (1994:1776) om skatt på energi.....	105

# 1 Inledning

De senaste åren har i anslutning till den ekonomiska vårpropositionen en särskild promemoria remitterats med ett antal skatteförslag. Remitteringen har gjorts för att det ska vara möjligt att i kommande budgetproposition göra en samlad bedömning av olika skatteförslag med budgeteffekter. Det handlar bl.a. om att skapa tidsmässigt utrymme för en lagrådsgranskning av förslagen, i de fall en sådan granskning anses nödvändig.

Inför budgetpropositionen för 2014 avser regeringen att bereda aktuella skatteförslag på ett liknande sätt. En promemoria har därför tagits fram inom Regeringskansliet. Promemorian presenteras samtidigt som 2013 års ekonomiska vårproposition överlämnas till riksdagen. Vissa andra aktuella förslag på skatteområdet bereds i annan ordning.

Följande frågor behandlas i denna promemoria.

- Inkomstskatteändringar för att underlätta omställning på arbetsmarknaden
- Ändringar i den s.k. löneunderlagsregeln i 3:12-reglerna och i reglerna för enskilda näringsidkare
- Nedsatt förmånsvärde för vissa miljöanpassade förmånsbilar
- Frivillig skattskyldighet vid uthyrning av verksamhetslokaler
- Sänkt energiskatt för blyfri flygbensin

Om förslagen kommer att presenteras i budgetpropositionen som förslag inför budgetåret 2014, och i vilken omfattning och med vilken dimensionering så kommer att ske, blir beroende av de bedömningar av det ekonomiska läget, budgetutrymmet och finansieringsbehoven samt de prioriteringar som regeringen gör i det slutliga arbetet med budgetpropositionen för 2014. Förslaget om inkomstskatteändringar för att underlätta omställning på arbetsmarknaden är också beroende av utfallet av trepartssamtalen.

I promemorian behandlas även ett förslag till justering i fordonsbeskattningen genom införandet av en definition av begreppet skattepliktig för första gången.

## 2 Lagtext

### 2.1 Förslag till lag om ändring i mervärdesskattelagen (1994:200)

Häri genom föreskrivs i fråga om mervärdesskattelagen (1994:200)<sup>1</sup>  
*dels* 13 kap. 28 b § ska upphöra att gälla,  
*dels* att 3 kap. 3 §, 9 kap. 1, 3–8 och 12 §§ ska ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

#### **3 kap.**

##### **3 §<sup>2</sup>**

Undantaget enligt 2 § omfattar inte

1. upplåtelse eller överlåtelse av verksamhetstillbehör,
2. omsättning av växande skog, odling och annan växtlighet utan samband med överlåtelse av marken,
3. upplåtelse eller överlåtelse av rätt till jordbruksarrende, avverkningsrätt och annan jämförlig rättighet, rätt att ta jord, sten eller andra naturprodukter samt rätt till jakt, fiske eller bete,
4. rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet samt upplåtelse av campingplatser och motsvarande i campingverksamhet,
5. upplåtelse av parkeringsplatser i parkeringsverksamhet,
6. upplåtelse för fartyg av hamnar eller för luftfartyg av flygplatser,
7. upplåtelse av förvaringsboxar,
8. upplåtelse av utrymmen för reklam eller annonsering på fastigheter,
9. upplåtelse för djur av byggnader eller mark,
10. upplåtelse för trafik av väg, bro eller tunnel samt upplåtelse av spåranläggning för järnvägstrafik,
11. korttidsupplåtelse av lokaler och anläggningar för idrottsutövning, och
12. upplåtelse av terminalanläggning för buss- och tågtrafik till trafikoperatörer.

13. upplåtelse till mobiloperatör av plats för utrustning på mast eller liknande konstruktion och tillhörande utrymme för teknisk utrustning som utgör ett led i upplåtelsen.

Undantaget enligt 2 § gäller inte heller när en fastighetsägare, ett konkursbo eller en sådan mervärdesskattegrupp som avses i 6 a kap. för stadigvarande användning i en verksamhet som medför skattskyldighet eller som medför

Undantaget enligt 2 § gäller inte heller när en fastighetsägare, ett konkursbo eller en sådan mervärdesskattegrupp som avses i 6 a kap. för stadigvarande användning i en verksamhet som medför skattskyldighet eller som medför

<sup>1</sup> Lagen omtryckt 2000:500.

<sup>2</sup> Senaste lydelse 2012:386.

rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1, 6, 9, 11, 11 e eller 12 § helt eller delvis hyr ut en sådan byggnad eller annan anläggning, som utgör fastighet. Uthyrning till staten, en kommun, ett kommunalförbund eller ett samordningsförbund som avses i 4 § lagen (2003:1210) om finansiell samordning av rehabiliteringsinsatser är skattepliktig även om uthyrningen sker för en verksamhet som inte medför *sådan skyldighet eller rätt*. Skatteplikt föreligger dock inte för uthyrning till en kommun, ett kommunalförbund eller ett samordningsförbund, om fastigheten vidareuthyrs av kommunen, kommunalförbundet eller samordningsförbundet för användning i en verksamhet som bedrivs av någon annan än staten, en kommun, ett kommunalförbund eller ett samordningsförbund och som inte medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1, 6, 9, 11, 11 e eller 12 § *eller om uthyrningen avser stadigvarande bostad*. Vad som har sagts om uthyrning gäller även för upplåtelse av bostadsrätt.

rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1, 6, 9, 11, 11 e eller 12 § helt eller delvis hyr ut en sådan byggnad eller annan anläggning, som utgör fastighet. *Skatteplikt föreligger dock inte om uthyrningen avser stadigvarande bostad*. Uthyrning till staten, en kommun, ett kommunalförbund eller ett samordningsförbund som avses i 4 § lagen (2003:1210) om finansiell samordning av rehabiliteringsinsatser är skattepliktig även om uthyrningen sker för en verksamhet som inte medför *skattskyldighet eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1, 6, 9, 11, 11 e eller 12 §*. Skatteplikt föreligger dock inte för uthyrning till en kommun, ett kommunalförbund eller ett samordningsförbund, om fastigheten vidareuthyrs av kommunen, kommunalförbundet eller samordningsförbundet för användning i en verksamhet som bedrivs av någon annan än staten, en kommun, ett kommunalförbund eller ett samordningsförbund och som inte medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1, 6, 9, 11, 11 e eller 12 §. Vad som har sagts om uthyrning gäller även för upplåtelse av bostadsrätt.

Andra stycket tillämpas också

1. vid uthyrning i andra och tredje hand,
2. vid bostadsrättshavares upplåtelse av nyttjanderätt till fastighet som innehas med bostadsrätt, och
3. när en byggnad eller annan anläggning som utgör fastighet uppförs eller genomgår omfattande till- eller ombyggnad i syfte att anläggningen helt eller delvis ska kunna hyras ut för sådan verksamhet som avses i andra stycket.

I 9 kap. finns särskilda bestämmelser om skattskyldighet för sådan uthyrning, bostadsrättsupplåtelse och upplåtelse av nyttjanderätt som anges i andra och tredje styckena.

## 9 kap

### 1§<sup>3</sup>

Skyldigheten att betala skatt enligt 1 kap. 1 § första stycket 1 för sådan skattepliktig fastighetsuthyrning eller bostadsrättsupplåtelse som anges i 3 kap. 3 § andra stycket och tredje stycket 1 och 2 gäller endast *om Skatteverket har beslutat om detta efter ansökan (frivillig skattskyldighet). En sådan ansökan får göras av en fastighetsägare, en hyresgäst, en bostadsrättshavare, ett konkursbo eller av en sådan gruppövudman som avses i 6 a kap. 4 §.*

Om den fastighet, hyresrätt eller bostadsrätt som ska omfattas av den frivilliga skattskyldigheten ägs eller innehas av en beskattningsbar person som ingår i en sådan mervärdesskattegrupp som avses i 6 a kap. 1 § ska ansökan göras av gruppövudmannen med samtycke av den beskattningsbara person i mervärdesskattegruppen som äger fastigheten eller, i fråga om hyresrätt eller bostadsrätt, av den beskattningsbara person som innehar hyresrätten eller bostadsrätten.

Frivillig skattskyldighet för uthyrning eller annan upplåtelse till någon som har rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 6 § gäller endast om upplåtaren visar ett intyg om att upplåtelsen sker till någon som har rätt till sådan återbetalning. Intyget ska vara utfärdat av Utrikesdepartementet.

Skyldigheten att betala skatt enligt 1 kap. 1 § första stycket 1 för sådan skattepliktig fastighetsuthyrning eller bostadsrättsupplåtelse som anges i 3 kap. 3 § andra stycket och tredje stycket 1 och 2 gäller endast *den som är frivilligt skattskyldig för uthyrningen eller upplåtelsen. Frivillig skattskyldighet gäller endast för en fastighetsägare, en hyresgäst, en bostadsrättshavare, ett konkursbo eller en mervärdesskattegrupp som har angivit utgående skatt i en faktura för uthyrningen eller upplåtelsen.*

Om den fastighet, hyresrätt eller bostadsrätt som ska omfattas av den frivilliga skattskyldigheten ägs eller innehas av en beskattningsbar person som ingår i en sådan mervärdesskattegrupp som avses i 6 a kap. 1 § blir mervärdesskattegruppen frivilligt skattskyldig om fakturan har utfärdats av den beskattningsbara person i mervärdesskattegruppen som äger fastigheten eller, i fråga om hyresrätt eller bostadsrätt, av den beskattningsbara person som innehar hyresrätten eller bostadsrätten. Vad som sägs i första stycket andra meningen gäller även om fakturan har utfärdats i den beskattningsbara personens namn och för dennes räkning av köparen eller av en tredje person.

Frivillig skattskyldighet för uthyrning eller annan upplåtelse till någon som har rätt till återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 6 § gäller endast om upplåtaren innehar ett intyg om att upplåtelsen sker till någon som har rätt till sådan återbetalning. Intyget ska vara utfärdat av Utrikesdepartementet.

<sup>3</sup> Lydelse enligt prop. 2012/13:124



*En sådan faktura som avses i första stycket ska ha utfärdats senast sex månader från den första dagen i den uthyrningsperiod eller upplåtelseperiod som fakturan avser. En fastighetsägare, en hyresgäst, en bostadsrättshavare, ett konkursbo eller en mervärdesskattegrupp ska inte anses ha blivit frivilligt skattskyldig enligt första stycket om hela skattebeloppet sätts ned i en sådan kreditnota som avses i 11 kap. 10 §. Det gäller endast om kreditnotan utfärdas inom tre månader från den tidpunkt då fakturan utfärdades.*

### 3 §

Vad som härefter i detta kapitel sägs om fastighetsägare gäller även annan som är skattskyldig till följd av beslut enligt 1 eller 2 §.

Vad som härefter i detta kapitel sägs om fastighet gäller fastighet eller del av fastighet som är eller som kan vara föremål för sådan uthyrning eller annan upplåtelse som är skattepliktig till följd av beslut enligt 1 eller 2 §.

Vad som härefter i detta kapitel sägs om fastighetsägare gäller även annan som är skattskyldig för uthyrning eller upplåtelse enligt 1 §, eller är skattskyldig till följd av beslut enligt 2 §.

Vad som härefter i detta kapitel sägs om fastighet gäller fastighet eller del av fastighet som är eller som kan vara föremål för sådan uthyrning eller annan upplåtelse som omfattas av skattskyldighet enligt 1 eller 2 §.

### 4 §<sup>4</sup>

Skattskyldighet till följd av beslut enligt 1 § inträder den dag då ansökan inkommer till Skatteverket eller den senare dag som sökanden angett, dock tidigast den dag då hyresgästen eller bostadsrättshavaren enligt avtal tillträder den del av fastigheten som ansökan avser.

Skattskyldighet till följd av beslut enligt 2 § inträder den dag då ansökan inkommer till Skatteverket eller den senare dag som sökanden angett.

Skattskyldighet enligt 1 § inträder den första dagen i den hyresperiod eller upplåtelseperiod som fakturan avser, dock tidigast den dag då hyresgästen eller bostadsrättshavaren enligt avtal tillträder den del av fastigheten som uthyrningen eller upplåtelsen avser.

<sup>4</sup> Senaste lydelse 2003:659.

## 5 §

En fastighetsägare som överlåter en fastighet *skall*, om han fortsätter uthyrningen eller upplåtelsen av fastigheten efter försäljningen, vara skattskyldig för denna verksamhet till dess den nye ägaren tillträder fastigheten.

*Från och med tillträdesdagen övergår den frivilliga skattskyldigheten på den nye ägaren som då inträder i den tidigare ägarens ställe när det gäller rättigheter och skyldigheter enligt denna lag*

En fastighetsägare som överlåter en fastighet *ska*, om han fortsätter uthyrningen eller upplåtelsen av fastigheten efter försäljningen, vara skattskyldig för denna verksamhet till dess den nye ägaren tillträder fastigheten.

*Om frivillig skattskyldighet har beslutats enligt 2 § och överlåtelsen sker innan skattepliktig uthyrning eller upplåtelse har påbörjats övergår den frivilliga skattskyldigheten på den nye ägaren från och med tillträdesdagen. Den nya ägaren inträder då i den tidigare ägarens ställe när det gäller rättigheter och skyldigheter enligt denna lag.*

## 6 §<sup>5</sup>

Den frivilliga skattskyldigheten upphör

1. när fastighetsägaren övergår till att använda fastigheten för annat ändamål än för skattepliktig uthyrning eller annan upplåtelse, eller

2. när fastigheten inte längre kan hyras ut eller på annat sätt upplåtas på grund av brand eller av annan orsak som fastighetsägaren inte råder över eller på grund av rivning.

Skatteverket får, innan uthyrning eller annan upplåtelse påbörjats, besluta att frivillig skattskyldighet till följd av beslut enligt 2 § *skall* upphöra, om förutsättningar för sådan skattskyldighet inte längre föreligger.

Skatteverket *skall*, om en fastighet överlåts, besluta att frivillig skattskyldighet för uthyrning eller annan upplåtelse *skall* upphöra vid tillträdet om den tidigare och den nye ägaren gemensamt ansöker om detta före tillträdesdagen.

Skatteverket får, innan uthyrning eller annan upplåtelse påbörjats, besluta att frivillig skattskyldighet till följd av beslut enligt 2 § *ska* upphöra, om förutsättningar för sådan skattskyldighet inte längre föreligger.

Skatteverket *ska*, om en fastighet överlåts, besluta att frivillig skattskyldighet för uthyrning eller annan upplåtelse *ska* upphöra vid tillträdet om den tidigare och den nye ägaren gemensamt ansöker om detta före tillträdesdagen. *Vad som nu sagts gäller endast om frivillig skattskyldighet har beslutats enligt 2 § och överlåtelsen sker innan skattepliktig uthyrning eller upplåtelse har påbörjats.*

*Om en fastighet överlåts i andra fall än som avses i tredje stycket*

<sup>5</sup> Senaste lydelse 2003:659.

*upphör den frivilliga skattskyldigheten vid tillträdet.*

7 §<sup>6</sup>

En överlåtelse av fastighet *skall* anmälas till Skatteverket av både den tidigare och den nye ägaren.

En fastighetsägare är skyldig att till Skatteverket anmäla sådant förhållande som enligt 6 § första stycket medför att skattskyldigheten upphör.

En överlåtelse av fastighet *ska* anmälas till Skatteverket av både den tidigare och den nye ägaren.

*Vad som sägs i första och andra stycket gäller endast om*

*1. frivillig skattskyldighet har beslutats enligt 2 §, och*

*2. överlåtelsen sker, eller det förhållande som avses i andra stycket inträffar, innan skattepliktig uthyrning eller upplåtelse påbörjats.*

8 §<sup>7</sup>

En fastighetsägare har rätt att göra avdrag för ingående skatt enligt bestämmelserna i 8 kap.

I stället för att korrigera den ingående skatten genom jämkning får fastighetsägaren göra avdrag om skattskyldighet *till följd av Skatteverkets beslut enligt 1 § har börjat gälla för honom* inom tre år från utgången av det kalenderår under vilket

1. han har utfört eller låtit utföra ny-, till- eller ombyggnad av fastighet, under förutsättning att den del av fastigheten som omfattas av ny-, till- eller ombyggnaden inte tagits i bruk efter åtgärderna, eller

2. en tidigare ägare har utfört eller låtit utföra ny-, till- eller ombyggnad av fastighet.

Avdragsrätt enligt andra stycket 2 gäller endast under förutsättning

– att den nye ägaren inte har avdragsrätt enligt 8 kap. 4 § första stycket 4,

I stället för att korrigera den ingående skatten genom jämkning får fastighetsägaren göra avdrag om skattskyldighet *som gäller enligt 1 § har inträtt, eller efter beslut enligt 2 § om en skattepliktig uthyrning eller upplåtelse har påbörjats*, inom tre år från utgången av det kalenderår under vilket

1. han har utfört eller låtit utföra ny-, till- eller ombyggnad av fastighet, under förutsättning att den del av fastigheten som omfattas av ny-, till- eller ombyggnaden inte tagits i bruk efter åtgärderna, eller

2. en tidigare ägare har utfört eller låtit utföra ny-, till- eller ombyggnad av fastighet.

Avdragsrätt enligt andra stycket 2 gäller endast under förutsättning

– att den nye ägaren inte har avdragsrätt enligt 8 kap. 4 § första stycket 4,

<sup>6</sup> Senaste lydelse 2003:659.

<sup>7</sup> Senast lydelse 2007:1376.

– att den tidigare ägaren inte *medgetts frivillig skattskyldighet*, och

– att varken den tidigare eller den nye ägaren tagit den del av fastigheten som omfattas av ny-, till- eller ombyggnaden i bruk efter åtgärderna.

Avdrag enligt andra stycket 1 eller 2 får göras för den ingående skatt som hänför sig till byggarbetena och som motsvarar den skattepliktiga uthyrning *som anges i beslutet om frivillig skattskyldighet*.

– att den tidigare ägaren inte *varit frivillig skattskyldig*, och

– att varken den tidigare eller den nye ägaren tagit den del av fastigheten som omfattas av ny-, till- eller ombyggnaden i bruk efter åtgärderna.

Avdrag enligt andra stycket 1 eller 2 får göras för den ingående skatt som hänför sig till byggarbetena och som motsvarar den skattepliktiga uthyrning *som omfattas av frivillig skattskyldighet. Avdrag får inte göras för ingående skatt för vilken avdrag gjorts efter beslut enligt 2 §.*

#### 12 §

Bestämmelserna i 8 a kap. 12 § gäller även vid överlåtelse av fastighet som omfattas av frivillig skattskyldighet, även om den nye ägaren blir skattskyldig först vid tillträdet *enligt 5 § andra stycket*.

Om skattskyldighet upphör *till följd av beslut* enligt 6 § tredje stycket är den tidigare ägaren skyldig att jämka, om inte den nye ägaren övertar rättighet och skyldighet att jämka enligt 8 a kap. 12 §.

Bestämmelserna i 8 a kap. 12 § gäller även vid överlåtelse av fastighet som omfattas av frivillig skattskyldighet, även om den nye ägaren blir skattskyldig först vid tillträdet.

Om skattskyldighet upphör enligt 6 § tredje *eller fjärde* stycket är den tidigare ägaren skyldig att jämka, om inte den nye ägaren övertar rättighet och skyldighet att jämka enligt 8 a kap. 12 §.

---

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2014.

2. Den som vid ikraftträdandet är skattskyldig enligt 9 kap. 1 § i dess äldre lydelse anses som skattskyldig enligt de nya bestämmelserna i 9 kap.

## 2.2 Förslag till lag om ändring i lagen (1994:1776) om skatt på energi

Härigenom föreskrivs att 2 kap. 1 § lagen (1994:1776) om skatt på energi ska ha följande lydelse.

### *Nuvarande lydelse*

#### **2 kap.**

##### **1 §<sup>1</sup>**

Energiskatt och koldioxidskatt ska, om inte annat följer av andra stycket, betalas för följande bränslen med angivna belopp:

KN-nr	Slag av bränsle	Skattebelopp		
		Energiskatt	Koldioxidskatt	Summa skatt
1. 2710 11 31, 2710 11 41, 2710 11 45 eller 2710 11 49	Bensin som uppfyller krav för			
	a) miljöklass 1			
	– motorbensin	3 kr 13 öre per liter	2 kr 50 öre per liter	5 kr 63 öre per liter
	– alkylatbensin	1 kr 40 öre per liter	2 kr 50 öre per liter	3 kr 90 öre per liter
	b) miljöklass 2	3 kr 16 öre per liter	2 kr 50 öre per liter	5 kr 66 öre per liter
2. 2710 11 31, 2710 11 51 eller 2710 11 59	Annan bensin än som avses under 1	3 kr 91 öre per liter	2 kr 50 öre per liter	6 kr 41 öre per liter
3. 2710 19 21, 2710 19 25, 2710 19 41– 2710 19 49 eller 2710 19 61– 2710 19 69	Eldningsolja, dieselbrännolja, fotogen, m.m. som			
	a) har försetts med märk- och färgämnen eller ger mindre än 85 volymprocent destillat vid 350°C,	817 kr per m <sup>3</sup>	3 093 kr per m <sup>3</sup>	3 910 kr per m <sup>3</sup>
	b) inte har försetts med märk- och färgämnen och ger minst 85 volymprocent destillat vid 350°C, tillhörig miljöklass 1	1 762 kr per m <sup>3</sup>	3 093 kr per m <sup>3</sup>	4 855 kr per m <sup>3</sup>

<sup>1</sup> Senaste lydelse SFS 2012:680.

KN-nr	Slag av bränsle	Skattebelopp		
		Energiskatt	Koldioxidskatt	Summa skatt
	miljöklass 2	2 031 kr per m <sup>3</sup>	3 093 kr per m <sup>3</sup>	5 124 kr per m <sup>3</sup>
	miljöklass 3 eller inte tillhör någon miljöklass	2 172 kr per m <sup>3</sup>	3 093 kr per m <sup>3</sup>	5 265 kr per m <sup>3</sup>
4. 2711 12 11– 2711 19 00	Gasol m.m. som används för			
	a) drift av motor- drivet fordon, far- tyg eller luftfartyg	0 kr per 1 000 kg	2 603 kr per 1 000 kg	2 603 kr per 1 000 kg
	b) annat ändamål än som avses under a	1 050 kr per 1 000 kg	3 254 kr per 1 000 kg	4 304 kr per 1 000 kg
5. 2711 11 00, 2711 21 00	Naturgas som används för			
	a) drift av motor- drivet fordon, far- tyg eller luftfartyg	0 kr per 1 000 m <sup>3</sup>	1 853 kr per 1 000 m <sup>3</sup>	1 853 kr per 1 000 m <sup>3</sup>
	b) annat ändamål än som avses under a	903 kr per 1 000 m <sup>3</sup>	2 316 kr per 1 000 m <sup>3</sup>	3 219 kr per 1 000 m <sup>3</sup>
6. 2701, 2702 eller 2704	Kol och koks	621 kr per 1 000 kg	2 691 kr per 1 000 kg	3 312 kr per 1 000 kg

I fall som avses i 4 kap. 1 § 7 och 8 och 12 § 4 tas skatt ut med ett belopp som motsvarar skillnaden mellan de skattebelopp som gäller för bränslets olika användningssätt.

### Föreslagen lydelse

## 2 kap.

### 1 §

Energiskatt och koldioxidskatt ska, om inte annat följer av andra stycket, betalas för följande bränslen med angivna belopp:

KN-nr	Slag av bränsle	Skattebelopp		
		Energiskatt	Koldioxidskatt	Summa skatt
1. 2710 11 41, 2710 11 45 eller 2710 11 49	Bensin som uppfyller krav för			
	a) miljöklass 1 – motorbensin	3 kr 13 öre per liter	2 kr 50 öre per liter	5 kr 63 öre per liter
	– alkylatbensin	1 kr 40 öre per liter	2 kr 50 öre per liter	3 kr 90 öre per liter
	b) miljöklass 2	3 kr 16 öre per liter	2 kr 50 öre per liter	5 kr 66 öre per liter
2. 2710 11 31, 2710 11 51 eller 2710 11 59	Annan bensin än som avses under 1 eller 7	3 kr 91 öre per liter	2 kr 50 öre per liter	6 kr 41 öre per liter

KN-nr	Slag av bränsle	Skattebelopp		
		Energiskatt	Koldioxidskatt	Summa skatt
3. 2710 19 21, 2710 19 25, 2710 19 41– 2710 19 49 eller 2710 19 61– 2710 19 69	Eldningsolja, dieselbrännolja, fotogen, m.m. som			
	a) har försetts med märk- och färgämnen eller ger mindre än 85 volymprocent destillat vid 350°C,	817 kr per m <sup>3</sup>	3 093 kr per m <sup>3</sup>	3 910 kr per m <sup>3</sup>
	b) inte har försetts med märk- och färgämnen och ger minst 85 volymprocent destillat vid 350°C, tillhörig miljöklass 1	1 762 kr per m <sup>3</sup>	3 093 kr per m <sup>3</sup>	4 855 kr per m <sup>3</sup>
	miljöklass 2	2 031 kr per m <sup>3</sup>	3 093 kr per m <sup>3</sup>	5 124 kr per m <sup>3</sup>
	miljöklass 3 eller inte tillhör någon miljöklass	2 172 kr per m <sup>3</sup>	3 093 kr per m <sup>3</sup>	5 265 kr per m <sup>3</sup>
4. 2711 12 11– 2711 19 00	Gasol m.m. som används för			
	a) drift av motor drivet fordon, fartyg eller luftfartyg	0 kr per 1 000 kg	2 603 kr per 1 000 kg	2 603 kr per 1 000 kg
	b) annat ändamål än som avses under a	1 050 kr per 1 000 kg	3 254 kr per 1 000 kg	4 304 kr per 1 000 kg
5. 2711 11 00, 2711 21 00	Naturgas som används för			
	a) drift av motor drivet fordon, fartyg eller luftfartyg	0 kr per 1 000 m <sup>3</sup>	1 853 kr per 1 000 m <sup>3</sup>	1 853 kr per 1 000 m <sup>3</sup>
	b) annat ändamål än som avses under a	903 kr per 1 000 m <sup>3</sup>	2 316 kr per 1 000 m <sup>3</sup>	3 219 kr per 1 000 m <sup>3</sup>
6. 2701, 2702 eller 2704	Kol och koks	621 kr per 1 000 kg	2 691 kr per 1 000 kg	3 312 kr per 1 000 kg
7. 2710 11 31	<i>Flygbensin med en blyhalt om högst 0,005 gram per liter som används för drift av luftfartyg</i>	<i>3 kronor 16 öre per liter</i>	<i>2 kronor 50 öre per liter</i>	<i>5 kronor 66 öre per liter</i>

I fall som avses i 4 kap. 1 § 7 och 8 och 12 § 4 tas skatt ut med ett belopp som motsvarar skillnaden mellan de skattebelopp som gäller för bränslets olika användningssätt.

---

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2014. Äldre bestämmelser gäller fortfarande för förhållanden som hänför sig till tiden före ikraftträdandet.



## 2.3 Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229)<sup>2</sup> dels att 7 kap. 16 §, 11 kap. 17 §, 33 kap. 3 § samt 57 kap. 16 och 19 §§ ska ha följande lydelse,

dels att det i lagen ska införas en ny paragraf, 57 kap. 17 a § av följande lydelse,

dels att punkt 3 i övergångsbestämmelserna till lagen (2001:1175) om ändring i nämnda lag ska ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### **7 kap.**

#### **16 §<sup>3</sup>**

Följande juridiska personer är skattskyldiga bara för inkomst på grund av innehav av fastigheter:

- akademier,
- allmänna undervisningsverk,
- studentkårer vid statliga universitet och högskolor som avses i 4 kap. 8 § högskolelagen (1992:1434) och nationer vid Uppsala universitet eller Lunds universitet som avses i 4 kap. 15 § högskolelagen samt samarbetsorgan för sådana sammanslutningar med ändamål att sköta de uppgifter som sammanslutningarna enligt högskolelagen eller föreskrift som meddelats med stöd av högskolelagen ansvarar för,
- regionala utvecklingsbolag som med stöd av 1 § lagen (1994:77) om beslutanderätt för regionala utvecklingsbolag fått rätt att pröva frågor om stöd till näringsidkare samt moderbolag till sådana utvecklingsbolag,
- arbetslöshetskassor,
- personalstiftelser som avses i lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m.m. och vars ändamål uteslutande är att lämna understöd vid arbetslöshet, sjukdom *eller* olycksfall,
- stiftelser som bildats enligt avtal mellan organisationer av arbetsgivare och arbetstagare med ändamål att lämna avgångsersättning till *friställda* arbetstagare eller främja åtgärder till förmån för arbetstagare som blivit *upsagda* eller löper risk att bli *upsagda till följd av driftsinskränkning, företagsnedläggning eller rationalisering av företags verksamhet* eller med ändamål att lämna permitteringslöneersättning,

– personalstiftelser som avses i lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m.m. och vars ändamål uteslutande är att lämna understöd vid arbetslöshet, sjukdom, olycksfall *eller utbildning*,

– stiftelser som bildats enligt avtal mellan organisationer av arbetsgivare och arbetstagare med ändamål att lämna avgångsersättning till arbetstagare *som blivit arbetslösa* eller *att* främja åtgärder till förmån för arbetstagare som blivit eller löper risk att bli *arbetslösa* eller *att lämna understöd vid utbildning* eller att lämna permitteringslöneersättning, och

<sup>2</sup> Lagen omtryckt 2008:803.

<sup>3</sup> Senaste lydelse 2009:768.

och

– bolag eller annan juridisk person som uteslutande har till uppgift att lämna permitteringslöneersättning.

## 11 kap.

### 17 §

Förmån i form av utbildning eller annan åtgärd som är av *väsentlig* betydelse för att den skattskyldige ska kunna fortsätta att förvärvsarbeta ska inte tas upp hos den som *riskerar* att bli arbetslös på grund av omstrukturering, personalavveckling eller liknande i arbetsgivarens verksamhet.

Första stycket gäller inte förmån från fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag, om den anställde är företagsledare eller delägare i företaget eller närstående till en sådan person. Om arbetsgivaren är en enskild näringsidkare, gäller första stycket inte förmån till sådana anställda som är närstående till arbetsgivaren.

Förmån i form av utbildning eller annan åtgärd som är av betydelse för att den skattskyldige ska kunna fortsätta att förvärvsarbeta ska inte tas upp hos den som *blivit eller löper risk* att inom fem år bli arbetslös på grund av omstrukturering, personalavveckling eller liknande i arbetsgivarens verksamhet.

*Vad som sägs i första stycket gäller också om avsikten är att den skattskyldige ska erhålla annat arbete hos arbetsgivaren.*

Första och andra styckena gäller inte förmån från fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag, om den anställde är företagsledare eller delägare i företaget eller närstående till en sådan person. Om arbetsgivaren är en enskild näringsidkare, gäller första och andra styckena inte förmån till sådana anställda som är närstående till arbetsgivaren.

## 33 kap.

### 3 §<sup>4</sup>

Ett *positivt fördelningsbelopp* beräknas genom att ett positivt kapitalunderlag för räntefördelning multipliceras med statslåneräntan vid utgången av november året närmast före det kalenderår under vilket beskattningsåret går ut ökad med *fem och en halv procentenhet*.

Ett *negativt fördelningsbelopp* beräknas genom att ett negativt kapitalunderlag för räntefördelning multipliceras med statslåneräntan vid samma tidpunkt ökad med en procentenhet.

Om beskattningsåret omfattar längre eller kortare tid än tolv månader, ska fördelningsbeloppet justeras i motsvarande mån.

Hur kapitalunderlaget beräknas framgår av 8–20 §§.

Ett *positivt fördelningsbelopp* beräknas genom att ett positivt kapitalunderlag för räntefördelning multipliceras med statslåneräntan vid utgången av november året närmast före det kalenderår under vilket beskattningsåret går ut ökad med *5,9 procentenheter*.

<sup>4</sup> Senaste lydelse 2011:1272.

## 57 kap.

### 16 §<sup>5</sup>

Det lönebaserade utrymmet är  
– 25 procent av löneunderlaget enligt 17 och 18 §§, och  
– 25 procent av det löneunderlag som överstiger ett belopp som motsvarar 60 inkomstbasbelopp.

*Det lönebaserade utrymmet fördelas med lika belopp på andelarna i företaget.*

Om en andel ägts under del av året före beskattningsåret, ska bara ersättning som betalats ut under denna tid ingå i löneunderlaget vid beräkningen av det lönebaserade utrymmet för den andelen.

Det lönebaserade utrymmet är 50 procent av löneunderlaget enligt 17 och 18 §§ och fördelas med lika belopp på andelarna i företaget.

*Det lönebaserade utrymmet för delägarens samtliga andelar får inte överstiga ett belopp som motsvarar 50 gånger sådan kontant ersättning som avses i 17 § första stycket och som delägaren har fått från företaget och dess dotterföretag under året före beskattningsåret.*

### 17 a §

*Vid beräkningen av löneunderlaget ska med dotterföretag avses ett företag i vilket moderföretagets andel, direkt eller indirekt, överstiger 50 procent av kapitalet i företaget. Om företaget är ett svenskt handelsbolag eller en i utlandet delägarbeskattad juridisk person ska dock med dotterföretag avses ett företag i vilket samtliga andelar, direkt eller indirekt, ägs av moderföretaget.*

### 19 §<sup>6</sup>

Lönebaserat utrymme ska beräknas bara om andelsägaren eller någon närstående under året före beskattningsåret fått sådan kontant ersättning som avses i 17 § första stycket från företaget och dess dotterföretag med ett belopp som

Lönebaserat utrymme ska beräknas bara om

1. andelsägaren äger andelar i företaget som motsvarar minst fem procent av kapitalet i företaget, och

2. andelsägaren eller någon när-

<sup>5</sup> Senaste lydelse 2011:1271.

<sup>6</sup> Senaste lydelse 2008:1343.

sammanlagt inte understiger det lägsta av

– *sex* inkomstbasbelopp med tillägg för *fem* procent av *den sammanlagda kontanta ersättningen i företaget och i dess dotterföretag*, och

– *tio* inkomstbasbelopp.

stående under året före beskattningsåret fått sådan kontant ersättning som avses i 17 § första stycket från företaget och dess dotterföretag med ett belopp som sammanlagt inte understiger det lägsta av

– *nio* inkomstbasbelopp med tillägg för *tio* procent av *andelsägarens del av löneunderlaget enligt 17 och 18 §§ fördelat med lika belopp på andelarna i företaget, till den del andelsägarens del av löneunderlaget överstiger 100 inkomstbasbelopp*, och

– *90* inkomstbasbelopp.

*Om andelsägaren ingår i en sådan närståendekrets som avses i 56 kap. 5 §, ska tillägget enligt första stycket 2 beräknas på den del av löneunderlaget som har fördelats på de andelar som tillhör den i närståendekretsen som äger flest andelar i företaget.*

---

3.<sup>7</sup> Bestämmelserna i 61 kap. 8 a § andra och tredje styckena tillämpas till och med det beskattningsår som slutar den 31 december 2013.

3. Bestämmelserna i 61 kap. 8 a § andra och tredje styckena tillämpas till och med det beskattningsår som slutar den 31 december 2016.

---

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2014 och tillämpas på beskattningsår som börjar efter den 31 december 2013.

2. Den nya lydelsen av 33 kap. 3 § ska tillämpas på beskattningsår som börjar efter den 31 december 2014.

3. Vid tillämpningen av bestämmelsen i 57 kap. 19 § första stycket 2 första strecksatsen ska för beskattningsår 2014 och 2015 i stället för nio inkomstbasbelopp gälla nio och ett halvt inkomstbasbelopp.

<sup>7</sup> Senaste lydelse 2011:1271.

## 2.4 Förslag till lag om ändring i vägtrafikskattelagen (2006:227)

Härigenom föreskrivs att det i vägtrafikskattelagen (2006:227) ska införas en ny paragraf, 1 kap. 6 a §, av följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### **1 kap.**

#### *6 a §*

*Med skattepliktig för första gången avses den tidpunkt då ett fordon för första gången blir skattepliktigt enligt 2 kap. 1 §.*

*Om ett fordon har registrerats i ett annat land än Sverige före den tidpunkt som avses i första stycket, ska i stället med skattepliktig för första gången avses den tidpunkt då fordonet för första gången har registrerats i ett annat land enligt uppgift i vägtrafikregistret.*

*Om det vid tillämpningen av andra stycket inte går att fastställa den tidpunkt då fordonet för första gången har registrerats i ett annat land, ska i stället med skattepliktig för första gången avses den 1 januari det år som utgör fordonsåret enligt 1 kap. 5 §.*

- 
1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2014.
  2. I fråga om 2 kap. 11 a § gäller fortfarande äldre bestämmelser för fordon som före ikraftträdandet befriades från fordonsskatt.
  3. I övrigt gäller fortfarande äldre bestämmelser för vägtrafikskatt som avser tid före den 1 januari 2014.

## 2.5 Förslag till lag om ändring i lagen (2006:228) med särskilda bestämmelser om fordonsskatt

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (2006:228) med särskilda bestämmelser om fordonsskatt att 2 § ska ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

Vid tillämpningen av denna lag gäller 1 kap. 2–5, 7 och 8 §§ samt 2 kap. 3 § vägtrafikskattelagen (2006:227). För personbilar klass I gäller även 2 kap. 11 § vägtrafikskattelagen.

Med skattevikt avses tjänstevikten för personbilar klass I samt totalvikten för personbilar klass II, lätta bussar och lätta lastbilar.

2 §

Vid tillämpningen av denna lag gäller 1 kap. 2–5, 6 a–8 §§ samt 2 kap. 3 § vägtrafikskattelagen (2006:227). För personbilar klass I gäller även 2 kap. 11 § vägtrafikskattelagen.

---

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2014.

2. Äldre bestämmelser gäller fortfarande för vägtrafikskatt som avser tid före den 1 januari 2014.

## 2.6 Förslag till lag om ändring i lagen (2012:681) om ändring i lagen (2010:1823) om ändring i lagen (2009:1497) om ändring i lagen (1994:1776) om skatt på energi

Härigenom föreskrivs att 2 kap. 1 § lagen (1994:1776) om skatt på energi i stället för dess lydelse enligt lagen (2012:681) om ändring i lagen (2010:1823) om ändring i lagen (2009:1497) om ändring i nämnda lag ska ha följande lydelse.

### *Lydelse enligt SFS 2012:681*

#### **2 kap.**

##### **1 §**

Energiskatt och koldioxidskatt ska, om inte annat följer av andra stycket, betalas för följande bränslen med angivna belopp:

KN-nr	Slag av bränsle	Skattebelopp		
		Energiskatt	Koldioxidskatt	Summa skatt
1. 2710 11 31, 2710 11 41, 2710 11 45 eller 2710 11 49	Bensin som uppfyller krav för			
	a) miljöklass 1			
	– motorbensin	3 kr 25 öre per liter	2 kr 60 öre per liter	5 kr 85 öre per liter
	– alkylatbensin	1 kr 46 öre per liter	2 kr 60 öre per liter	4 kr 6 öre per liter
	b) miljöklass 2	3 kr 28 öre per liter	2 kr 60 öre per liter	5 kr 88 öre per liter
2. 2710 11 31, 2710 11 51 eller 2710 11 59	Annan bensin än som avses under 1	4 kr 7 öre per liter	2 kr 60 öre per liter	6 kr 67 öre per liter
3. 2710 19 21, 2710 19 25, 2710 19 41– 2710 19 49 eller 2710 19 61– 2710 19 69	Eldningsolja, dieselbrännolja, fotogen, m.m. som			
	a) har försetts med märk- och färgämnen eller ger mindre än 85 volymprocent destillat vid 350°C,	850 kr per m <sup>3</sup>	3 218 kr per m <sup>3</sup>	4 068 kr per m <sup>3</sup>
	b) inte har försetts med märk- och färgämnen och ger minst 85 volymprocent destillat vid 350°C, till-			

		hörig miljöklass 1	1 833 kr per m <sup>3</sup>	3 218 kr per m <sup>3</sup>	5 051 kr per m <sup>3</sup>
		miljöklass 2	2 113 kr per m <sup>3</sup>	3 218 kr per m <sup>3</sup>	5 331 kr per m <sup>3</sup>
		miljöklass 3 eller inte tillhör någon miljöklass	2 259 kr per m <sup>3</sup>	3 218 kr per m <sup>3</sup>	5 477 kr per m <sup>3</sup>
4.	2711 12 11– 2711 19 00	Gasol m.m. som används för			
		a) drift av motor- drivet fordon, far- tyg eller luftfartyg	0 kr per 1 000 kg	3 385 kr per 1 000 kg	3 385 kr per 1 000 kg
		b) annat ändamål än som avses under a	1 092 kr per 1 000 kg	3 385 kr per 1 000 kg	4 477 kr per 1 000 kg
5.	2711 11 00, 2711 21 00	Naturgas som används för			
		a) drift av motor- drivet fordon, far- tyg eller luftfartyg	0 kr per 1 000 m <sup>3</sup>	2 409 kr per 1 000 m <sup>3</sup>	2 409 kr per 1 000 m <sup>3</sup>
		b) annat ändamål än som avses under a	939 kr per 1 000 m <sup>3</sup>	2 409 kr per 1 000 m <sup>3</sup>	3 348 kr per 1 000 m <sup>3</sup>
6.	2701, 2702 eller 2704	Kol och koks	646 kr per 1 000 kg	2 800 kr per 1 000 kg	3 446 kr per 1 000 kg

I fall som avses i 4 kap. 1 § 7 och 8 och 12 § 4 tas skatt ut med ett belopp som motsvarar skillnaden mellan de skattebelopp som gäller för bränslets olika användningssätt.

### Föreslagen lydelse

## 2 kap.

### 1 §

Energiskatt och koldioxidskatt ska, om inte annat följer av andra stycket, betalas för följande bränslen med angivna belopp:

KN-nr	Slag av bränsle	Skattebelopp			
		Energiskatt	Koldioxidskatt	Summa skatt	
1.	2710 11 41, 2710 11 45 eller 2710 11 49	Bensin som uppfyller krav för			
		a) miljöklass 1 – motorbensin	3 kr 25 öre per liter	2 kr 60 öre per liter	5 kr 85 öre per liter
		– alkylatbensin	1 kr 46 öre per liter	2 kr 60 öre per liter	4 kr 6 öre per liter
		b) miljöklass 2	3 kr 28 öre per liter	2 kr 60 öre per liter	5 kr 88 öre per liter
2.	2710 11 31, 2710 11 51 eller 2710 11 59	Annan bensin än som avses under 1 eller 7	4 kr 7 öre per liter	2 kr 60 öre per liter	6 kr 67 öre per liter



3.	2710 19 21, 2710 19 25, 2710 19 41– 2710 19 49 eller 2710 19 61– 2710 19 69	Eldningsolja, dieselbrännolja, fotogen, m.m. som			
		a) har försetts med märk- och färgämnen eller ger mindre än 85 volymprocent destillat vid 350°C,	850 kr per m <sup>3</sup>	3 218 kr per m <sup>3</sup>	4 068 kr per m <sup>3</sup>
		b) inte har försetts med märk- och färgämnen och ger minst 85 volymprocent destillat vid 350°C, tillhörig miljöklass 1	1 833 kr per m <sup>3</sup>	3 218 kr per m <sup>3</sup>	5 051 kr per m <sup>3</sup>
		miljöklass 2	2 113 kr per m <sup>3</sup>	3 218 kr per m <sup>3</sup>	5 331 kr per m <sup>3</sup>
		miljöklass 3 eller inte tillhör någon miljöklass	2 259 kr per m <sup>3</sup>	3 218 kr per m <sup>3</sup>	5 477 kr per m <sup>3</sup>
4.	2711 12 11– 2711 19 00	Gasol m.m. som används för			
		a) drift av motor- drivet fordon, fartyg eller luftfartyg	0 kr per 1 000 kg	3 385 kr per 1 000 kg	3 385 kr per 1 000 kg
		b) annat ändamål än som avses under a	1 092 kr per 1 000 kg	3 385 kr per 1 000 kg	4 477 kr per 1 000 kg
5.	2711 11 00, 2711 21 00	Naturgas som används för			
		a) drift av motor- drivet fordon, fartyg eller luftfartyg	0 kr per 1 000 m <sup>3</sup>	2 409 kr per 1 000 m <sup>3</sup>	2 409 kr per 1 000 m <sup>3</sup>
		b) annat ändamål än som avses under a	939 kr per 1 000 m <sup>3</sup>	2 409 kr per 1 000 m <sup>3</sup>	3 348 kr per 1 000 m <sup>3</sup>
6.	2701, 2702 eller 2704	Kol och koks	646 kr per 1 000 kg	2 800 kr per 1 000 kg	3 446 kr per 1 000 kg
7.	2710 11 31	<i>Flygbensin med en blyhalt om högst 0,005 gram per liter som används för drift av luftfartyg</i>	<i>3 kr 28 öre per liter</i>	<i>2 kr 60 öre per liter</i>	<i>5 kr 88 öre per liter</i>

I fall som avses i 4 kap. 1 § 7 och 8 och 12 § 4 tas skatt ut med ett belopp som motsvarar skillnaden mellan de skattebelopp som gäller för bränslets olika användningssätt.

## 3 Inkomstskatteändringar för att underlätta omställning på arbetsmarknaden

### 3.1 Bakgrund

Den svenska arbetsmarknadsmodellen bygger bl.a. på kollektivavtal och starka och självständiga parter, som t.ex. ansvarar för lönebildningen. Eftersom lönebildningen är av stor betydelse för utvecklingen på arbetsmarknaden har parterna ett, med regeringen gemensamt, ansvar för att arbetsmarknaden ska fungera väl.

Hösten 2011 bjöd regeringen in arbetsmarknadens parter till s.k. trepartssamtal. Syftet är att finna gemensamma lösningar på svåra problem på arbetsmarknaden.

Regeringens målsättning med trepartssamtalen är att finna åtgärder som sänker jämviktsarbetslösheten och ökar den varaktiga sysselsättningen.

Trepartssamtal pågår också vad gäller olika omställningsfrågor relaterade till Svenskt Näringslivs och Privattjänstemannakartellens, förkortat PTK:s, förhandlingar om ett utvecklat omställningsavtal. Förhandlingarna tar sikte på åtgärder som förbättrar möjligheterna till utbildning och kompetensutveckling genom livet och som därigenom stärker individens anställningsbarhet och arbetsmarknadens omställningsförmåga.

Inom ramen för trepartssamtalen har Svenskt Näringsliv och PTK framfört önskemål om ändringar i bestämmelsen i 7 kap. 16 § inkomstskattelagen (1999:1229). Det har också framhållits vissa tillämpningssvårigheter med avseende på bestämmelsen i 11 kap. 17 § inkomstskattelagen.

### 3.2 Inskränkt skattskyldighet för vissa stiftelser

#### 3.2.1 Stiftelser som bildats enligt avtal mellan organisationer av arbetsgivare och arbetstagare

**Promemorians förslag:** Bestämmelsen om inskränkt skattskyldighet för stiftelser som bildats enligt avtal mellan organisationer av arbetsgivare och arbetstagare utvidgas så att den också omfattar ändamålen att

- lämna avgångsersättning till arbetstagare som blivit uppsagda på grund av personliga skäl eller till arbetstagare vars tidsbegränsade anställningar har upphört,
- främja åtgärder till förmån för arbetstagare som blivit eller löper risk att bli uppsagda på grund av personliga skäl eller till förmån för arbetstagare vars tidsbegränsade anställningar kommer att upphöra eller har upphört, och
- lämna understöd vid utbildning.

**Skälen för promemorians förslag:** Stiftelser och aktiebolag är i likhet med flertalet andra juridiska personer i regel oinskränkt skattskyldiga till

statlig inkomstskatt. Vissa stiftelser och andra juridiska personer har emellertid ansetts bedriva en så höggradigt allmännyttig verksamhet att deras skattskyldighet har inskränkts. Bestämmelserna om vilka skatte- subjekt som åtnjuter inskränkt skattskyldighet finns bl.a. i 7 kap. 16 § inkomstskattelagen. De i den bestämmelsen nämnda rättssubjekten är endast skattskyldiga för inkomst av fastighet.

Bestämmelsen i 7 kap. 16 § inkomstskattelagen gäller bl.a. stiftelser som har bildats enligt avtal mellan organisationer av arbetsgivare och arbetstagare med ändamål att lämna avgångsersättning till friställda arbetstagare eller att främja åtgärder till förmån för arbetstagare som blivit uppsagda eller löper risk att bli uppsagda till följd av driftsinskränkning, företagsnedläggning eller rationalisering av företags verksamhet eller att lämna permitteringslönersättning (sjunde strecksatsen). Inskränkningen i skattskyldigheten gäller dock bara om stiftelserna uteslutande eller så gott som uteslutande uppfyller de angivna kraven på verksamheten (7 kap. 18 § inkomstskattelagen och RÅ 1999 not. 56).

Ändamålen att ”lämna avgångsersättning till friställda arbetstagare” och att ”främja åtgärder till förmån för arbetstagare som blivit uppsagda eller löper risk att bli uppsagda till följd av driftsinskränkning, företagsnedläggning eller rationalisering av företags verksamhet” tar sikte på uppsägningar som har sin grund i arbetsbrist.

Svenskt Näringsliv och PTK har inom ramen för trepartssamtalen framfört önskemål om att också stiftelser som bildats enligt avtal mellan organisationer av arbetsgivare och arbetstagare med vissa andra ändamål än de som i dag åtnjuter en inskränkning i skattskyldigheten ska befrias från skattskyldighet för annan inkomst än inkomst av fastighet, nämligen stiftelser med ändamål att lämna avgångsersättning till arbetstagare som blivit uppsagda på grund av personliga skäl eller till arbetstagare vars tidsbegränsade anställningar har upphört, att främja åtgärder till förmån för arbetstagare som blivit uppsagda på grund av personliga skäl eller till förmån för arbetstagare vars tidsbegränsade anställningar har upphört och att lämna understöd vid utbildning.

Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, förkortat TRR, har sin grund i ett avtal mellan Svenskt Näringsliv och PTK. Stiftelsen har i dag till ändamål att lämna avgångsersättning till friställda arbetstagare och att understödja sysselsättningsfrämjande åtgärder vid uppsägningar som har sin grund i personalinskränkningar.

Målgruppen för TRR:s verksamhet är arbetstagare som blivit uppsagda på grund av arbetsbrist. Avsikten är att målgruppen för verksamheten ska utvidgas så att den – förutom arbetstagare som blivit uppsagda på grund av arbetsbrist – också omfattar arbetstagare som blivit uppsagda på grund av personliga skäl och arbetstagare vars tidsbegränsade anställningar har upphört.

Vidare är avsikten att Svenskt Näringsliv och PTK ska bilda en ny stiftelse med ändamål att lämna bidrag för utbildning. Det gäller utbildning som ökar arbetstagarens anställningsbarhet. Målgruppen för den nya kollektivavtalsstiftelsen är i första hand arbetstagare som under pågående anställning önskar genomgå detta slag av utbildning. Utbildningarna ska utgöra ett hjälpmedel för framtida omställningsbehov.

Med den avsedda utvidgningen av verksamheten kan TRR inte utan lagändring komma i åtnjutande av den inskränkning i skattskyldigheten

som TRR i dag åtnjuter. Inte heller kan utan lagändring en nybildad stiftelse med ändamål att lämna understöd till utbildning komma i åtnjutande av den inskränkning som stiftelser med i bestämmelsen i 7 kap. 16 § inkomstskattelagen angivna ändamål i dag åtnjuter.

De avsedda ändamålen måste anses bidra till ett stärkande av arbetstagares anställningsbarhet och arbetsmarknadens omställningsförmåga. Det föreslås därför att stiftelser som bildats enligt avtal mellan organisationer av arbetsgivare och arbetstagare med avsedda ändamål i beskattningshänseende ska behandlas på samma sätt som de stiftelser som i dag åtnjuter en inskränkning i skattskyldigheten. Det innebär att bestämmelsen utvidgas så att den också omfattar ändamålen att

– lämna avgångsersättning till arbetstagare som blivit uppsagda på grund av personliga skäl eller till arbetstagare vars tidsbegränsade anställningar har upphört,

– främja åtgärder till förmån för arbetstagare som blivit eller löper risk att bli uppsagda på grund av personliga skäl eller till förmån för arbetstagare vars tidsbegränsade anställningar kommer att upphöra eller har upphört, och

– lämna understöd vid utbildning.

Ändamålet att ”lämna understöd vid utbildning” avser t.ex. ekonomiskt stöd till arbetstagare vid deltagande i utbildning och bidrag till arbetstagare för bestridande av kostnader för deltagande i utbildning. Med utbildning avses t.ex. grundläggande utbildningar i syfte att ändra nuvarande yrkesinriktning eller påbyggnadsutbildningar i syfte att få möjlighet till befordran och ökat ansvar. Det gäller bl.a. utbildning som berättigar till studiestöd enligt studiestödslagen (1999:1395) eller uppdragsutbildning enligt förordningen (2002:760) om uppdragsutbildning vid universitet och högskolor.

### *Lagförslag*

Förslaget föranleder ändringar i 7 kap. 16 § inkomstskattelagen.

## **3.2.2 Personalstiftelser**

**Promemorians förslag:** Bestämmelsen om inskränkt skattskyldighet för personalstiftelser utvidgas så att den också omfattar ändamålet att lämna understöd vid utbildning.

**Skälen för promemorians förslag:** Bestämmelsen i 7 kap. 16 § inkomstskattelagen gäller också stiftelser som har ett med i avsnitt 3.2.1 angivna stiftelser närliggande syfte, nämligen personalstiftelser som avses i lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m.m., förkortad tryggandelagen, med ändamål att lämna understöd vid arbetslöshet, sjukdom eller olycksfall (sjätte strecksatsen). Inskränkningen i skattskyldigheten gäller dock bara om stiftelserna uteslutande uppfyller de angivna kraven på verksamheten (7 kap. 18 § inkomstskattelagen).

Med personalstiftelse avses enligt 27 § tryggandelagen en av arbetsgivare grundad stiftelse med ändamål att främja sådan välfärd åt arbetstagare eller arbetstagares efterlevande som inte avser pension, avlöning eller annan förmån vilken arbetsgivaren är skyldig att utge till enskild

arbetstagare. Av förarbetena framgår att välfärd kan vara t.ex. utgivande av resestipendier eller studiebidrag (SOU 1965:41 s. 231 f.).

I avsnitt 3.2.1 föreslås en utvidgning av den inskränkta skattskyldigheten för stiftelser som bildats enligt avtal mellan organisationer av arbetsgivare och arbetstagare med ändamål att lämna understöd vid utbildning. Personalstiftelser har som angetts ovan ett med angivna stiftelser närliggande syfte. Som en följd av detta föreslås att personalstiftelser med ändamål att lämna understöd vid utbildning av motsvarande slag ska omfattas av en inskränkning i skattskyldigheten.

### *Lagförslag*

Förslaget föranleder ändringar i 7 kap. 16 § inkomstskattelagen.

## 3.3 Skattefri förmån i form av utbildning eller annan åtgärd vid personalavveckling

### 3.3.1 Gällande rätt

Enligt bestämmelsen i 11 kap. 17 § första stycket inkomstskattelagen gäller att förmån i form av utbildning eller annan åtgärd som är av väsentlig betydelse för att den skattskyldige ska kunna fortsätta att förvärvsarbeta inte ska tas upp hos den som riskerar att bli arbetslös på grund av omstrukturering, personalavveckling eller liknande i arbetsgivarens verksamhet.

Syftet med bestämmelsen är att underlätta för omställning vid personalavveckling genom utbildning eller annan åtgärd.

Bestämmelsen innebär att förmån i form av utbildning eller annan åtgärd vid personalavveckling är skattefri oavsett kostnadernas storlek eller åtgärden karaktär om kriterierna i bestämmelsen i övrigt är uppfyllda. Med uttrycket ”annan åtgärd” avses insatser som syftar till att hjälpa den skattskyldige att få ett nytt arbete eller att i övrigt bistå den anställde på ett personligt plan i samband med att en uppsägning kan bli aktuell. Bestämmelsen omfattar inte lön eller ersättning för ökade levnadskostnader. Däremot omfattas kurskostnader, terminsavgifter, kurslitteratur, arvoden till föredragshållare och konsulter m.m. En första förutsättning för att bestämmelsen ska bli tillämplig är att arbetsgivaren vidtagit en åtgärd i syfte att minska personalen eller att omplacera anställda. Något krav på att den skattskyldige formellt har blivit uppsagd ställs inte. Den skattskyldige måste emellertid visa att det föreligger en personalavvecklings- eller omstruktureringssituation. En förmån ska inte beskattas om han eller hon t.ex. visar att arbetsgivaren underrättat en arbetstagarorganisation om eventuella uppsägningar eller att sådana övervägs. För det andra krävs att åtgärden ska vara av väsentlig betydelse för att den skattskyldige ska kunna fortsätta att förvärvsarbeta. Åtgärden ska på ett påtagligt sätt öka den skattskyldiges möjligheter på arbetsmarknaden i den arbetsmarknadssituation som råder när förmånen åtnjuts. Om den skattskyldige har en sådan utbildning att han eller hon kan få arbete hos en annan arbetsgivare, omfattas han eller hon inte av bestämmelsen. Skattebefrielsen omfattar inte heller kurser som kan vara utvecklande för den skattskyl-

dige men som inte ökar möjligheten att få ett arbete. Datakurser och språkkurser av allmän karaktär som underlättar för den enskilde att studera vidare omfattas däremot av bestämmelsens tillämpningsområde. Vidare anses grund- och yrkesutbildning vara av väsentlig betydelse för den skattskyldiges möjligheter att få arbete om han eller hon tidigare saknar sådan utbildning (prop. 1995/96:152 s. 87 f.).

Skattskyldig som åtnjuter sådan skattefri förmån som avses i bestämmelsen får göra avdrag för utgifter för resor mellan bostaden och platsen för utbildningen eller åtgärden (12 kap. 31 § första stycket inkomstskattelagen).

Bestämmelsen gäller inte förmån från fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag om den anställde är företagsledare eller delägare i företaget eller närstående till en sådan person. Om arbetsgivaren är en enskild näringsidkare gäller bestämmelsen inte förmån till sådana anställda som är närstående till arbetsgivaren (11 kap. 17 § andra stycket inkomstskattelagen).

### 3.3.2 Skattefriheten förtydligas

**Promemorians förslag:** Bestämmelsen om skattefri förmån i form av utbildning eller annan åtgärd vid personalavveckling förtydligas så att det klart framgår att bestämmelsen omfattar en utbildning eller annan åtgärd som sätts in inom fem år före en eventuell uppsägning, att den som redan blivit arbetslös omfattas av bestämmelsen och att bestämmelsen blir tillämplig också om avsikten är att den skattskyldige ska erhålla annat arbete hos arbetsgivaren.

**Skälen för promemorians förslag:** Inom ramen för trepartssamtalen har framhållits att bestämmelsen i 11 kap. 17 § inkomstskattelagen är otydlig och svårtillämpad. Det gäller framför allt tidpunkten för skattefrihetens inträde.

Förutsättningen ”riskerar att bli arbetslös på grund av omstrukturering, personalavveckling eller liknande i arbetsgivarens verksamhet” är enligt förarbetena uppfyllt om arbetsgivaren vidtagit en åtgärd i syfte att minska personalen eller att omplacera anställda. Det innebär att skattefriheten inträder vid den tidpunkt då åtgärden planeras (prop. 1995/96:152 s. 40).

I RÅ 2002 not. 96 bedömdes bestämmelsen vara tillämplig i ett fall där en undersköterska som ett led i en större omstrukturering i ett landsting – som i praktiken innebar att undersköterskor (tidigast) inom en treårsperiod skulle ersättas av sjuksköterskor – omskolat sig till sjuksköterska för att kunna få fortsatt anställning i landstinget. Innebörden av omstrukturen var i praktiken att landstinget ville ha fler sjuksköterskor och färre undersköterskor. Landstinget avsåg alltså inte att minska andelen vårdpersonal i egentlig mening, bara att ändra kompetensen hos en del av personalen. I avsaknad av utbildningen till sjuksköterska riskerade undersköterskan att bli uppsagd från landstinget. Slutsatsen av rättsfallet är att skattefriheten kan inträda flera år före en eventuell uppsägning.

Att skattefriheten kan inträda flera år före en eventuell uppsägning, bör, mot bakgrund av den osäkerhet om bestämmelsens tillämpnings-

område som föreligger i det praktiska rättslivet, komma till uttryck i lagtexten. Detta sker lämpligen genom att det i bestämmelsen införs en tidsgräns, innebärande att den som inom tidsperioden löper risk att bli arbetslös på grund av personalavveckling omfattas av bestämmelsen. En tidsgräns sätter en borte gräns för bestämmelsens tillämplighet. Tidsgränsen bör lämpligen bestämmas till fem år. En femårsgräns får – mot bakgrund av angivet rättsfall – anses vara väl tilltagen. Mot denna bakgrund föreslås att den som inom fem år löper risk att bli arbetslös på grund av personalavveckling omfattas av bestämmelsen.

Av bestämmelsen bör också uttryckligen framgå att den är tillämplig om avsikten är att den skattskyldige ska erhålla annat arbete hos samme arbetsgivare (RÅ 2002 not. 96).

Enligt förarbetena omfattar bestämmelsen – förutom den som riskerar att bli arbetslös på grund av personalavveckling – den som redan blivit arbetslös till följd av en sådan åtgärd (prop. 1995/96:152 s. 39). Detta bör uttryckligen framgå av bestämmelsen.

### *Lagförslag*

Förslaget föranleder ändringar i 11 kap. 17 § inkomstskattelagen.

### **3.3.3 Väsentlighetskravet slopas**

**Promemorians förslag:** Väsentlighetskravet i bestämmelsen om skattefri förmån i form av utbildning eller annan åtgärd vid personalavveckling slopas.

**Skälen för promemorians förslag:** Förutsättningen ”utbildning eller annan åtgärd som är av väsentlig betydelse för att den skattskyldige ska kunna fortsätta att förvärvsarbeta” innebär att bestämmelsen i 11 kap. 17 § inkomstskattelagen inte omfattar åtgärder som inte påtagligt ökar den anställdes möjligheter att kunna fortsätta förvärvsarbeta (prop. 1995/96:152 s. 39). Fråga är emellertid om väsentlighetskravet bör slopas för att underlätta omställning vid personalavveckling.

Utgångspunkten vid tillämpning av bestämmelsen bör vara att det normalt är arbetsgivaren som, i samråd med arbetstagaren, har bäst förutsättningar att ta ställning till om en åtgärd kan antas leda till en ny anställning för arbetstagaren. Även om kravet på att en åtgärd ska vara ”av väsentlig betydelse” för att den skattskyldige ska kunna fortsätta att förvärvsarbeta ger utrymme för arbetsgivaren och arbetstagaren att själv ta ställning till vilken åtgärd som kan antas leda till att den enskilde kvarstår i arbetslivet, ger tidigare förarbetsuttalanden intrycket att bestämmelsen ska tillämpas med viss restriktivitet. Om kravet på att en åtgärd ska vara ”av väsentlig betydelse” för att den skattskyldige ska kunna fortsätta att förvärvsarbeta ändras till att åtgärden ska vara ”av betydelse” för att den skattskyldige ska kunna fortsätta att förvärvsarbeta, bör utrymmet för att kunna ta hänsyn till arbetsgivarens och arbetstagarens bedömning i det enskilda fallet vara större än i dag. Det innebär att fler utbildningar och andra åtgärder än i dag kommer att omfattas av skattefriheten. För att underlätta omställning vid personalavveckling bör därför bestämmelsen

ändras så att åtgärden ska vara ”av betydelse” för att den skattskyldige ska kunna fortsätta att förvärvsarbeta.

#### *Lagförslag*

Förslaget föranleder ändringar i 11 kap. 17 § inkomstskattelagen.

### 3.4 Konsekvensanalys

Den offentligfinansiella kostnaden för förslaget om utvidgad inskränkt skattskyldighet för vissa stiftelser bedöms uppgå till 30 miljoner kronor per år.

Förslagen om att förtydliga bestämmelsen om skattefri förmån i form av utbildning eller annan åtgärd vid personalavveckling och att slopa väsentlighetskravet i den bestämmelsen bedöms få försumbara offentligfinansiella effekter.

Förslagen medför inte någon ökad administrativ börda för företagen.

För arbetstagarna bidrar förslagen till ett stärkande av arbetstagares anställningsbarhet.

Förslagen bedöms inte medföra några ökade kostnader för vare sig Skatteverket eller de allmänna förvaltningsdomstolarna.



## 4 Ändringar i den s.k. löneunderlagsregeln i 3:12-reglerna och i reglerna för enskilda näringsidkare

### 4.1 Gällande rätt

I 57 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, finns särskilda regler som gäller vid beskattningen av aktiva delägare i fåmansföretag, de s.k. 3:12-reglerna. Reglerna anger hur inkomsterna i ett fåmansföretag, som beror på att ägaren har arbetat i företaget, ska fördelas mellan inkomstlagen tjänst och kapital vid beskattningen. Syftet är att inkomster som beror av delägarens arbetsinsats ska beskattas progressivt som arbetsinkomster och inte proportionellt som kapitalinkomster. För att en ägare ska beröras av de särskilda reglerna ska hon eller han ha varit verksam (aktiv) i fåmansföretaget i betydande omfattning under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren. Andelarna anses då kvalificerade enligt 57 kap. 4 § första stycket IL. Vid tillämpningen av de särskilda reglerna gäller ett utvidgat fåmansföretagsbegrepp som innebär att alla delägare som är verksamma i företaget i betydande omfattning räknas som en enda delägare vid bedömningen av om ett företag är ett fåmansföretag eller inte (57 kap. 3 § IL). Det betyder att ett konsultföretag, som ägs av de anställda kan vara ett fåmansföretag i detta hänseende. Det utvidgade fåmansföretagsbegreppet ska inte bara tillämpas på det företag i vilket verksamheten bedrivs utan även på det företag i vilket den aktive delägaren äger andelar direkt. 3:12-reglerna innebär bl.a. att beskattningen av utdelningar som tillfaller aktiva delägare upp till ett schablonmässigt beräknat gränsbelopp beskattas proportionellt i inkomstslaget kapital med 20 procent. Av 57 kap. 20 § IL framgår att detta uppnås genom att utdelning upp till gränsbeloppet tas upp till två tredjedelar i inkomstslaget kapital ( $\frac{2}{3}$  av 30 procent = 20 procent). Utdelning över gränsbeloppet tas upp i inkomstslaget tjänst. Tjänstebeskattningen är dock begränsad på så sätt att utdelning inte ska tas upp i inkomstslaget tjänst till den del det skulle medföra att den skattskyldige och närstående under beskattningsåret från ett företag sammanlagt i inkomstslaget tjänst tagit upp utdelning till högre belopp än som motsvarar 90 inkomstbasbelopp (57 kap. 20 a § första stycket IL). Utdelning härutöver beskattas utan kvotering till 30 procent i inkomstslaget kapital.

I 57 kap. 11 § tredje stycket första meningen IL anges att årets gränsbelopp beräknas vid årets ingång och tillgodoräknas den som äger andelen vid denna tidpunkt.

Av 57 kap. 10 § IL framgår att gränsbeloppet består av årets gränsbelopp samt sparad utdelningsutrymme uppräknat med statslåneräntan ökad med tre procentenheter. I 57 kap. 11 § första stycket IL sägs att årets gränsbelopp antingen är ett belopp som motsvarar två och tre-fjärdedels inkomstbasbelopp fördelat med lika belopp på andelarna i företaget (den s.k. förenklingsregeln) eller summan av underlaget för årets gränsbelopp multiplicerat med statslåneräntan ökad med nio procentenheter och ett lönebaserat utrymme (den s.k. huvudregeln). Underlaget för årets gränsbelopp är enligt 57 kap. 12 § IL det omkostnadsbelopp som skulle ha

använts om andelen avyttrats vid årets ingång. Det finns särskilda regler för beräkning av omkostnadsbelopp för andelar som förvärvats före år 1990 och 1992. Om utdelningen understiger gränsbeloppet utgör skillnaden sparad utdelningsutrymme som enligt 57 kap. 13 § IL förs vidare till nästa år.

Det lönebaserade utrymmet är enligt 57 kap. 16 § IL 25 procent av löneunderlaget och 25 procent av det löneunderlag som överstiger 60 inkomstbasbelopp. Det lönebaserade utrymmet fördelas med lika belopp på andelarna i företaget. Om en andel ägts under del av året före beskattningsåret, ska bara ersättning som betalats ut under denna tid ingå i löneunderlaget vid beräkningen av det lönebaserade utrymmet för den andelen. Löneunderlaget beräknas enligt 57 kap. 17 § IL på grundval av sådan kontant ersättning som ska tas upp i inkomstslaget tjänst och som under året före beskattningsåret har lämnats till arbetstagarna i företaget och i dess dotterföretag. Om ersättningen avser arbetstagare i ett dotterföretag som inte är helägt, ska så stor del av ersättningen räknas med som motsvarar moderföretagets andel i dotterföretaget. Om ett dotterföretag har ägts under del av det år som löneunderlaget avser, ska bara ersättning som betalats ut under denna tid räknas med. I inkomstskattelagen saknas en definition av vad som avses med dotterföretag. Utgångspunkt vid tillämpning av bestämmelsen är i stället sådana i lag definierade koncernbegrepp som finns i bl.a. 1 kap. 11 § aktiebolagslagen (2005:551), 1 kap. 4 § lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar och 1 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554).

För att få beräkna ett lönebaserat utrymme måste andelsägaren eller någon närstående ta ut lön av viss storlek. Detta s.k. löneuttagskrav innebär att ägaren eller någon närstående under året före beskattningsåret måste ha gjort ett eget löneuttag som inte understiger det lägsta av sex inkomstbasbelopp plus fem procent av den sammanlagda kontanta ersättningen till anställda i företaget och dess dotterföretag, och tio inkomstbasbelopp (57 kap. 19 § IL).

För kapitalvinster gäller enligt 57 kap. 21 § IL på liknande sätt som för utdelningar att kapitalvinst på en kvalificerad andel till den del den överstiger gränsbeloppet ska tas upp i inkomstslaget tjänst och att kapitalvinst som motsvarar gränsbeloppet tas upp till två tredjedelar i inkomstslaget kapital, vilket medför en beskattning till 20 procent. I 57 kap. 22 § IL finns dock en takregel för hur mycket som ska beskattas i inkomstslaget tjänst. Denna s.k. 100-basbeloppsregel innebär att en kapitalvinst inte ska tas upp i inkomstslaget tjänst till den del det skulle medföra att den skattskyldige och närstående under avyttringsåret och de fem föregående beskattningsåren från ett företag sammanlagt i inkomstslaget tjänst tagit upp högre belopp än som motsvarar 100 inkomstbasbelopp. Kapitalvinst härutöver beskattas utan kvotering till 30 procent i inkomstslaget kapital.

## 4.2 Behovet av en förändrad löneunderlagsregel

**Promemorians bedömning:** Det finns behov av att förändra löneunderlagsregeln så att den inte medför en överkompensation till delägare i stora fåmansföretag med många delägare och med många anställda. Därutöver finns det behov av att begränsa storleken på de lönebase-rade utrymmena.

Det offentligfinansiella utrymme som frigörs genom åtgärderna bör främst återföras till de delägare som omfattas av 3:12-reglerna.

**Skälen för promemorians bedömning:** En delägare som omfattas av 3:12-reglerna och som använder sig av den s.k. huvudregeln får under vissa villkor lägga ett lönebaserat utrymme till sitt gränsbelopp (den s.k. löneunderlagsregeln), 57 kap. 11 § inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL. Löneunderlagsregeln reformerades den 1 januari 2006 (prop. 2005/06:40, bet. 2005/06:SkU10, rskr. 2005/06:116, SFS 2005:1136). I förarbetena (a. prop. s. 38 ff.) angavs att syftet med reformen bl.a. var att förbättra regelverkets effekter på risktagande i näringslivet. Samtidigt skulle reglernas preventiva funktion behållas, dvs. reglerna skulle motverka skattemässig inkomstomvandling. Det framfördes också att det var viktigt att de särskilda beskattningsreglerna så långt som möjligt var neutrala och att ersättning för utfört arbete och investerat kapital beskattades på samma sätt oavsett om arbetet och investeringarna skedde i det egna företaget eller på den öppna marknaden. Ytterligare en utgångspunkt för reformen var att reglerna skulle bli enklare samtidigt som det framhölls att reformen skulle se till att ägare till kvalificerade andelar under vissa förutsättningar i praktiken inte skulle beskattas i inkomstslaget tjänst för inkomster i form av utdelning och kapitalvinster. Det ansågs därför av neutralitets- och legitimitetsskäl vara motiverat att ge olika former av lättnader, exempelvis ett tillägg till den riskfria räntan vid bestämningen av klyvningsräntan eller nedsättning av skatten vid stora kapitalvinster. Därutöver ansågs det också vara motiverat att ge skattelättnad genom att öka utrymmet för kapitalbeskattad inkomst i relation till antalet anställda. I förarbetena förklarades detta även med att kravet på en organisationsstruktur som påminner om företag med ett spritt ägande ökar med antalet anställda.

I propositionen (a. prop. s. 41) uppgavs motivet till de tillkommande skattelättnaderna vara att delägare i fåmansföretag skulle kompenseras för den icke-proportionalitet<sup>1</sup> som föreligger i skattesystemet vid höga vinster jämfört med vid låga vinster eller förluster. Avsikten med dagens löneunderlagsregel var vidare att begränsa tillämpningsområdet av de särskilda skattereglerna för delägare i fåmansföretag utan att ge avkall på det preventiva syftet (a. prop. s. 42). Den dåvarande regeringen ansåg att det av neutralitetsskäl var motiverat att ge olika former av skattelättna-

<sup>1</sup> Icke-proportionaliteten består i att delägarens beskattning under 3:12-reglerna samvarierar med företagets resultat: höga vinster beskattas i hög utsträckning i inkomstslaget tjänst med hög marginalskatt hos delägaren, medan sämre utfall ger en lägre skattebelastning, samtidigt som avdrag för förluster inte alltid motsvarar beskattningen av bra utfall. Delägarens beskattning blir därför icke-proportionell i det fall företagets resultat varierar.

der. Utöver detta ansåg regeringen det nödvändigt att gå ett steg längre och ge ytterligare skattelättnader som i sig var omotiverade utifrån neutralitetshänsyn men som var nödvändiga ur legitimitetshänsyn. Det handlade om att beskattningen av faktiska utfall i så stor utsträckning som möjligt skulle uppfattas som legitima av företagarna. Omfattningen av olika skattelättnader skulle dock avvägas mot risken att reglerna kunde möjliggöra rena arbitrageaffärer i en oacceptabel omfattning eller att avvikelserna från samhällsekonomisk neutralitet skulle bli alltför stora. Regeringen var medveten om att de föreslagna reglerna skulle komma att gynna investeringar i företag med aktiva ägare men ansåg det motiverat för att undvika en alltför hög beskattning av ägare till företag med hög avkastning. Regeringen konstaterade dock att det inte var möjligt att beakta de speciella omständigheter som råder för olika företagsgrupper annat än i grova drag.

Utgångspunkten vid utformningen av reglerna var fåmansföretag med ett begränsat antal ägare. Dagens regler omfattar stora företag med många ägare och många anställda. Enligt nuvarande bestämmelser är det antal aktiva delägare i ett företag som kan omfattas av reglerna i praktiken obegränsat. Alla delägare som är verksamma i betydande omfattning i ett företag ska nämligen enligt 57 kap. 3 § IL betraktas som en delägare vid bedömningen av om ett företag är ett fåmansföretag eller inte. Detta innebär att ett företag kan ägas av hundratals delägare och ändå vara ett fåmansföretag under förutsättning att det inte är marknadsnoterat och inte heller i betydande omfattning ägs av någon utomstående. Kombinationen av en förmånlig löneunderlagsregel och bestämmelsen i 57 kap. 3 § IL har gjort det lönsamt att bilda stora företag av verksamheter i vilka det finns många anställda och aktiva ägare. Genom det spridda ägandet sprids även risktagandet samtidigt som det inte uppställs något krav på viss minsta ägarandel i företaget och inte heller krav på viss minsta kapitalinsats. Genom att på detta sätt göra anställda till delägare undergrävs 3:12-reglernas legitimitet.

3:12-reglernas utformning har medfört att aktiva delägare i stora fåmansföretag med många anställda har kunnat tillgodoräkna sig mycket stora lönebaserade utrymmen som har möjliggjort en förmånligare beskattning av utdelning i inkomstslaget kapital än vad som gäller för andra ägare av andelar i onoterade företag. Den ytterligare skattelättnad som genomfördes genom förändringen av löneunderlagsregeln ansågs redan vid reformeringen som omotiverad ur neutralitetshänsyn men motiverades av legitimitetshänsyn. Dagens tillämpning av reglerna visar att det råder speciella omständigheter i vissa stora fåmansföretag som inte längre legitimerar tillämpning av löneunderlagsregeln i den omfattning som nuvarande regler ger möjlighet till.

Sammantaget kan den typ av arbitragemöjligheter som dagens regler ger upphov till inte anses upprätthålla det preventiva syftet och riskerar att undergräva legitimiteten i skattesystemet. Reglerna har medfört en överkompensation till delägare i stora företag med många delägare och med många anställda. Det finns därför behov av att förändra löneunderlagsregeln så att den inte medför en sådan överkompensation. Därutöver finns det även ett behov av att begränsa storleken på de lönebaserade utrymmena generellt. Samtidigt kan det finnas skäl att i högre grad än i dag stimulera de mindre företagen och förstärka deras incitament att

anställa. Det offentligfinansiella utrymme som frigörs genom de skärpande åtgärderna bör därför främst återföras till delägare som omfattas av 3:12-reglerna.

## 4.3 Kapitalandelskrav för lönebaserat utrymme

### 4.3.1 Överväganden och förslag

**Promemorians förslag:** Lönebaserat utrymme ska bara beräknas om delägaren äger en andel i företaget som motsvarar minst fem procent av kapitalet i företaget.

**Skälen för promemorians förslag:** Löneunderlagsregeln innebär att en andel av kontanta ersättningar läggs till årets gränsbelopp. Enligt 57 kap. 16 § inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, ska 25 procent av löneunderlaget enligt 17 och 18 §§ upp till 60 inkomstbasbelopp (IBB) och 50 procent av löneunderlag därutöver läggas till årets gränsbelopp. Ett av villkoren är dock att delägaren uppfyller det s.k. löneuttagskravet i 57 kap. 19 § IL. Detta krav innebär att ägaren eller närstående måste ta ut en lön om minst 6 IBB med tillägg för fem procent av den sammanlagda kontanta ersättningen i företaget och i dess dotterföretag alternativt lägst 10 IBB (566 000 kronor för 2013) året före beskattningsåret för att kunna utnyttja löneunderlagsregeln. Gränsbeloppet är det belopp som vid utdelning och kapitalvinst ska beskattas som inkomst av kapital med 20 procent. Den del av gränsbeloppet som inte utnyttjas kan sparas till nästa år.

Utformningen av löneunderlagsregeln har medfört att det i personalintensiva fåmansföretag är möjligt för delägarna att trots relativt låga löneuttag ta ut en stor andel av resultatet som lågt beskattad utdelning. Dessutom har kombinationen av en förmånlig löneunderlagsregel och bestämmelsen i 57 kap. 3 § IL, som innebär att även företag med många aktiva delägare faller in under 3:12-reglerna, gjort att det har blivit lönsamt att bilda stora företag av verksamheter i vilka det finns många anställda och aktiva ägare. Detta har fått den effekten att det i vissa företag kan vara förmånligt att träda in som delägare och ta ut ersättning för nedlagt arbete i form av utdelning i stället för som lön. Löneunderlagsregeln ställer inte heller något krav på att delägaren ska ha en viss minsta kapitalandel i företaget eller ha investerat en viss minsta kapitalinsats i företaget. Även en delägare som investerar i företaget genom en liten kapitalinsats eller som har en liten andel av kapitalet i företaget kan tillgodoräkna sig sin andel av löneunderlaget. Genom att erbjuda anställda delägarskap som berättigar till löneunderlag kan de anställdas arbetsinkomster omvandlas till lägre beskattade kapitalinkomster. Detta sänker skatten på individens arbetsinkomst med ca 30 procentenheter. Att ersätta anställda för utfört arbete på detta sätt riskerar att undergräva legitimiteten i skattesystemet.

Med hänsyn till de skäl som låg bakom införandet av löneunderlagsregeln finns det skäl att begränsa möjligheterna att tillämpa regeln för delägare som bara äger en mindre kapitalandel i företaget. De neutralitets- och legitimitetsskäl som framhölls vid reformerandet av löneunder-

lagsregeln gör sig inte i lika hög grad gällande för delägare som endast äger en mindre andel i företaget. Som särskilt påtalades vid införandet av bestämmelserna måste utformningen av reglerna dessutom vägas mot risken att rena arbitrageaffärer möjliggörs i en oacceptabel omfattning.

För att upprätthålla regelsystemets preventiva funktion, dvs. att förhindra skattemässig inkomstomvandling, föreslås därför att löneunderlagsregeln bara får tillämpas av delägare med en kapitalandel som motsvarar minst fem procent av kapitalet i företaget. Åtgärden breddar skattebasen och minskar möjligheten att skatteplanera genom att omvandla högt beskattad tjänsteinkomst till lägre beskattad kapitalinkomst för vissa delägare i fåmansföretag.

#### *Lagförslag*

Förslaget föranleder ändring i 57 kap. 19 § IL.

### **4.3.2 Konsekvensanalys**

#### *Offentligfinansiella effekter*

Beräkningarna av offentligfinansiell effekt utgår ifrån data över delägare i fåmansföretag för åren 2008–2010 och hämtas ur företagsdatabasen FRIDA.<sup>2</sup> Om ingenting annat anges följer beräkningarna Finansdepartementets konventioner om fasta priser och volymer. Vid framskrivning till 2014 års priser och volymer antas delägarna ha oförändrade inkomster före skatt, uttryckt i antal inkomstbasbelopp. Delägarna antas möta 2012 års genomsnittliga kommunalskattesats på 31,6 procent. Skillnaden i skatt mellan lön och utdelning är beroende av vilken marginalsatt den berörda delägaren betalar på förvärvsinkomster, och om inkomsten ligger över förmånstaken där socialavgifterna inte längre är förmånsgrundande.

Data ur FRIDA visar att det 2010 fanns totalt ca 226 000 fåmansföretag med totalt ca 355 000 aktiva delägare. Ca 80 000 av delägarna deklarerade enligt huvudregeln medan resterande 275 000 delägare använde förenklingsregeln. Av de delägare som använde huvudregeln använde ca 55 000 delägare också löneunderlagsregeln något av åren 2008–2010. Av dessa hade ca 8 000 delägare en ägarandel understigande fem procent av kapitalet och var sammantaget delägare i ca 400 fåmansföretag.

Ca 4 000 av delägarna med en ägarandel understigande fem procent tar ut så stora belopp i utdelning att hela utdelningen inte längre ryms inom årets gränsbelopp om löneunderlaget bortfaller. Om dessa fortsätter att ta utdelning av samma storlek som tidigare kommer därför en del av utdelningen att beskattas i inkomstslaget tjänst, vilket leder till en högre beskattning. För 1 900 av dessa 4 000 delägare bedöms regelförändringen ha betydelse för beskattningen redan under införandeåret. Offentligfinansiell effekt beräknas som värdet i form av sänkt skatt av de gränsbelopp som bortfaller, då det belopp som tidigare togs som utdelning inom gränsbelopp som grundades på löneunderlag inte längre betalas ut som utdelning utan som lön. Detta ger delägaren en högre skattebelast-

<sup>2</sup> För en beskrivning av FRIDA, se Finansdepartementets *Beräkningskonventioner 2013: Metoder för effektberäkningar av ändrade skatteregler*.

ning och en lägre inkomst efter skatt eftersom skatten inklusive socialavgifter på tjänsteinkomst är högre än skatten inklusive bolagsskatt på utdelning inom gränobeloppet. En ökning av delägarnas löneuttag ökar företagets lönekostnader, vilket minskar resultatet och möjliggör mindre belopp i utdelning. Inbetalningarna till det offentliga av socialavgifter, kommunal och statlig inkomstskatt ökar, samtidigt som inbetalningarna av bolagsskatt och skatt på kapitalinkomster minskar.

Förslaget begränsar även tillväxten av sparade utdelningsutrymmen, men för att inte riskera att överskatta den offentligfinansiella effekten sätts värdet av gränobelopp som inte utnyttjas för utdelning till noll kronor i beräkningarna. Under dessa antaganden beräknas förslaget förstärka de offentliga finanserna med 300 miljoner kronor 2014. År 2015 beräknas skatteintäkterna öka med 550 miljoner kronor och 2016 och åren därefter med 700 miljoner kronor. Ökningen över tid beror på att en del av de berörda delägarna har kvar sparade utdelningsutrymmen att utnyttja under en övergångsperiod.

#### *Effekter för ägare av fåmansföretag*

I Tillväxtverkets databas MALIN<sup>3</sup> finns uppskattningar av företagens administrativa kostnader samlade. I MALIN anges tidsåtgången för att deklarerar inkomst från andelar i fåmansföretag. En tredjedel av tidsåtgången för deklARATIONEN avser informationsinhämtning, vilken enligt MALIN utförs av chefer för mindre företag eller enheter till en kostnad av 306 kronor i timmen. Två tredjedelar av tiden avser möte med en extern revisor till en kostnad motsvarande 2 250 kronor i timmen. Regelförändringen innebär att de 80 000 delägare som använder huvudregeln framöver måste ange sin ägarandel i företaget i deklARATIONEN. Detta bedöms vara en enkel uppgift att ta fram för flertalet delägare och tidsåtgången för att deklarerar beräknas öka med en minut då ägarandelen ska beräknas. Denna tid antas följa samma fördelning mellan tid för informationsinhämtning och möte med revisor som för övriga deklARATIONSUPPGIFTER. Enligt dessa antaganden beräknas regelförändringen öka företagens sammanlagda administrativa kostnader med 2 136 000 kronor [=80 000×(1/3×306+2/3×2250)/60].

Förslaget påverkar hur delägarrens ersättning betalas ut och beskattas hos delägaren, men det påverkar inte företagets sammanlagda beskattning. Exempel 5 i avsnitt 4.9 visar hur beskattningssituationen för delägare med en kapitalandel understigande fem procent påverkas av förslaget. Exemplet visar att för mediandelägaren som äger mindre än fem procent av kapitalet och som använder löneunderlaget ökar skatten med ca 1 IBB (56 600 kr år 2013), medan skatten ökar med ca 10 IBB (566 000 kr år 2013) eller mer för ca 400 delägare. Förslaget bedöms inte påverka företagets övriga kostnader, såsom investeringskostnader eller kostnader för anställda. Ca 80 procent av de som berörs av förslaget är män och ca 20 procent kvinnor.

<sup>3</sup> För en beskrivning av MALIN se [www.tillväxtverket.se/malin](http://www.tillväxtverket.se/malin).

## *Effekter för myndigheter och domstolar*

Förslaget medför vissa kostnader för Skatteverket. Dessa kostnader bedöms kunna hanteras inom befintliga och beräknade anslagsramar inom utgiftsområdet.

Förslagen bedöms inte medföra några merkostnader eller något merarbete för de allmänna förvaltningsdomstolarna.

## 4.4 Höjt löneuttagskrav

### 4.4.1 Överväganden och förslag

**Promemorians förslag:** Lönebaserat utrymme ska beräknas bara om andelsägarens eller någon närståendes löneuttag uppgår till nio inkomstbasbelopp. Om andelsägarens del av löneunderlaget, fördelat med lika belopp på andelarna i företaget, överstiger 100 inkomstbasbelopp ska dock löneuttagskravet öka med ett tillägg på tio procent på den del av andelsägarens del av löneunderlaget som överstiger dessa 100 inkomstbasbelopp. Om andelsägaren ingår i en närståendekrets ska tillägget beräknas på den del av löneunderlaget som har fördelats på de andelar som tillhör den i närståendekretsen som äger flest andelar i företaget. Kravet ska dock inte beräknas till högre belopp än som motsvarar 90 inkomstbasbelopp per år.

Under åren 2014 och 2015 ska det lägsta löneuttagskravet uppgå till nio och ett halvt inkomstbasbelopp.

**Skälen för promemorians förslag:** Enligt 57 kap. 19 § inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, ska ett lönebaserat utrymme bara beräknas om andelsägaren eller någon närstående under året före beskattningsåret fått sådan kontant ersättning från företaget och dess dotterföretag som sammanlagt inte understiger det lägsta av sex inkomstbasbelopp (IBB) med tillägg för fem procent av den sammanlagda kontanta ersättningen i företaget och dess dotterföretag, och tio IBB.

I avsnitt 4.3 föreslås att det införs ett krav på en minsta kapitalandel i företaget för att en andelsägare ska få beräkna ett lönebaserat utrymme. För att motverka att företag med många anställda omorganiserar verksamheten genom att dela upp företaget bör förslaget kombineras med ett förslag som ställer högre krav på andelsägare som äger minst fem procent i företag med många anställda. Samtidigt är det angeläget att ytterligare krav utformas på ett sådant sätt att reglerna fortfarande skapar incitament att anställa.

De nuvarande 3:12-reglerna omfattar även stora företag med många anställda, vars kontanta ersättningar i form av lön skapar stora utrymnen för kapitalbeskattad utdelning med beskattning till 20 procent för sina delägare. De lönebaserade utrymnen som genereras är obegränsade enligt nuvarande lagstiftning, vilket innebär att den utdelning som lämnas från vissa företag i många fall i sin helhet ryms inom det belopp som ska beskattas i inkomstslaget kapital med 20 procent (gränsbeloppet) för respektive delägare. Trots det uppgår det nuvarande löneuttagskravet



aldrig till mer än tio IBB, vilket motsvarar en årslön på 566 000 kronor (2013).

Ett rimligt sätt att öka kraven på den som vill beräkna ett lönebaserat utrymme bedöms vara att öka löneuttagskravet vid högre löneunderlag. Ett sådant krav kommer att omfatta samtliga delägare som vill tillgodoräkna sig ett lönebaserat utrymme. Stora löneunderlag medför dock så stora lönebaserade utrymmen att det, trots ett ökat löneuttagskrav, fortfarande skapar stora incitament att anställa. Det föreslås därför att vid stora lönesummor ska löneuttagskravet öka i förhållande till storleken på löneunderlaget i företaget och dess dotterföretag. Det är vidare viktigt att gränsen för när löneuttagskravet ska öka ställs i relation till delägarers del av löneunderlaget. Detta eftersom det bara är den delen av löneunderlaget som ligger till grund för beräkningen av delägarers gränsbelopp. Det föreslås därför vidare att löneuttagskravet ska öka med tio procent av delägarers del av löneunderlaget fördelat med lika belopp på andelarna i företaget till den del delägarers del av löneunderlaget överstiger 100 IBB.

Med hänsyn till att det nu föreslås ett tillägg till löneuttagskravet i företag med stora löneunderlag kan det ifrågasättas om det nuvarande lägsta löneuttagskravet, dvs. sex IBB med tillägg för fem procent av den sammanlagda kontanta ersättningen i företaget och i dess dotterföretag, bör finnas kvar i sin nuvarande utformning. Det kravet tillämpas i dag bara av de allra minsta företagen och innebär att bestämmelsen är komplicerad och kan uppfattas som onödigt krånglig att förhålla sig till. Det är även lätt att göra en felberäkning med följd att hela löneunderlaget går förlorat. Den bestämmelse som föreslås ovan har visserligen samma grad av komplexitet men kommer att tillämpas av betydligt färre företag och dessutom av företag som har bättre förutsättningar att både tillämpa och förhålla sig till en sådan skatteregel. Av förenklingsskäl föreslås därför att det nuvarande lägsta löneuttagskravet slopas och att det lägsta löneuttagskravet i stället ska uppgå till nio IBB. Under en övergångsperiod, beskattningsåren 2014 och 2015, föreslås dock att det lägsta löneuttagskravet ska uppgå till nio och ett halvt IBB. Förslaget innebär en lättnad för de andelsägare som i dag har ett löneuttagskrav på tio IBB och som inte omfattas av det föreslagna tillägget för löneunderlag överstigande 100 IBB. För de andelsägare som i dag har ett löneuttagskrav som understiger tio IBB innebär förslaget dock ett något högre krav. I avsnitt 4.7 föreslås dock att löneunderlag under 60 IBB får tillgodoräknas i högre omfattning än i dag vilket väl kompenserar för det högre löneuttagskrav som föreslås i detta avsnitt.

Kravet på kontant ersättning till delägaren eller närstående för att denna ska få tillgodoräkna sig löneunderlag bör dock maximeras för beskattningsåret. Med anledning av den nuvarande takregeln för tjänstebeskattning av utdelning på en kvalificerad andel i ett fåmansföretag utöver gränsbeloppet på 90 IBB (57 kap. 20 a § IL) är det rimligt att även ett motsvarande belopp ska utgöra maximalt löneuttagskrav för en ägare av en kvalificerad andel i ett fåmansföretag.

Om närstående äger andelar i företaget räcker det att en av de närstående uppfyller löneuttagskravet. Löneuttagskravet kan i likhet med dagens regler även uppfyllas av en närstående som inte är andelsägare utan bara är anställd. Om flera närstående äger andelar i företaget bör dock det

föreslagna tillägget vid beräkningen av löneuttagskravet beräknas utifrån den i närståendekretsen som har flest andelar i företaget. Följande två exempel belyser innebörden av regeln.

**Exempel 1.** Löneunderlaget uppgår till 800 IBB. Närstående A, B och C äger vardera 10, 25 och 35 procent av företaget och det löneunderlag, fördelat med lika belopp på andelarna, som är hänförligt till var och en uppgår till 80 IBB, 200 IBB respektive 280 IBB. Löneuttagskravet ska för hela närståendekretsen beräknas efter C:s andel (eftersom han äger flest andelar i företaget). Löneuttagskravet beräknas till 9 IBB med ett tillägg på 10 procent av 180 IBB (280 IBB-100 IBB), dvs. 18 IBB. Det totala löneuttagskravet för hela närståendekretsen blir således 27 IBB (18 IBB+9 IBB). Det räcker med att en i närståendekretsen uppfyller detta krav för att alla de övriga ska kunna tillgodoräkna sig sin del av det lönebaserade utrymmet utan något ytterligare löneuttagskrav. Kravet kan även uppfyllas av en närstående som inte är delägare utan bara är anställd. Med dagens regler uppgår löneuttagskravet till 10 IBB som kan uppfyllas av någon närstående.

**Exempel 2.** Löneunderlaget uppgår till 200 IBB. Närstående A, B och C äger vardera 20, 30 och 50 procent av företaget och det löneunderlag som är hänförligt till var och en uppgår till 40 IBB, 60 IBB respektive 100 IBB. Eftersom ingen av de närståendes del av löneunderlaget överstiger 100 IBB ska inget ökat löneuttagskrav beräknas utan 9 IBB (eller under en övergångsperiod 9,5 IBB) blir det maximala löneuttagskrav som delägaren eller någon närstående behöver ta ut i kontant ersättning från företaget. Med dagens regler uppgår löneuttagskravet till 10 IBB, vilket innebär att förslaget sänker kravet med 1 IBB.

Sammantaget föreslås att ett lönebaserat utrymme ska beräknas om andelsägarens eller någon närståendes löneuttag uppgår till ett lägsta uttagskrav på nio IBB. Om andelsägarens del av löneunderlaget fördelat med lika belopp på andelarna i företaget överstiger 100 IBB ska löneuttagskravet dock öka med tio procent till den del dennes del av löneunderlaget överstiger 100 IBB. Om andelsägaren ingår i en sådan närståendekrets som avses i 56 kap. 5 § IL ska tillägget om tio procent beräknas på den del av löneunderlaget som har fördelats på de andelar som tillhör den i närståendekretsen som äger flest andelar i företaget. Löneuttagskravet ska dock aldrig uppgå till ett högre belopp än som motsvarar 90 IBB per år. Under åren 2014 och 2015 ska dock det lägsta löneuttagskravet uppgå till nio och ett halvt IBB.

#### *Lagförslag*

Förslaget föranleder ändring i 57 kap. 19 § IL.

### **4.4.2 Konsekvensanalys**

#### *Offentligfinansiella effekter*

Förslaget om ett förändrat löneuttagskrav medför att fördelningen av vissa delägares inkomster mellan inkomstslagen tjänst och kapital förändras, vilket får offentligfinansiella konsekvenser eftersom skattesatsen i dessa inkomstslag skiljer sig åt. Den totala ersättningen i form av lön

och utdelning före skatt till delägare antas vara oförändrad, men ersättningen efter skatt blir lägre eftersom en större andel av inkomsten kommer att tas ut i form av lön. Delägare antas ta ut medel ur företaget genom en kombination av lön och utdelning som innebär att dagens nivå på den sammanlagda inkomsten före skatt är oförändrad. Detta innebär att delägare som får ett höjt löneuttagskrav antas finansiera det ökade kravet på uttag av bruttolön genom att minska utdelningen från företaget. Detta minskar också skatten på utdelning. Den totala skatten ökar med skillnaden i skattesatser mellan dubbelbeskattad lön inklusive socialavgifter, vilka får dras av mot bolagsskatten, och dubbelbeskattad utdelning inom gränsbeloppet. Skillnaden är som mest ca 29,6 procentenheter. I fallet med ett ökat löneuttagskrav ökar delägarens löneuttag, vilket ökar företagets lönekostnader. Detta minskar resultatet och bolagsskatten på resultatet, samtidigt som utdelningsbara medel minskar. Detta minskar utdelningarna och därmed också skatten på utdelning. Inbetalningarna till det offentliga av socialavgifter, kommunal och statlig inkomstskatt ökar, samtidigt som inbetalningarna av bolagsskatt och kapitalskatt på utdelningar minskar.

Ca 4 000 delägare av totalt ca 55 000 delägare som använder huvudregeln och tillämpar löneunderlagsregeln har en del av löneunderlaget som överstiger 100 IBB och får därför ett ökat löneuttagskrav. Sammanlagt representerar dessa delägare ägandet i ca 2 800 fåmansföretag av de totalt ca 226 000 fåmansföretagen 2010. Flertalet av de berörda delägarna har dock stora sparade utdelningsutrymmen, och har därför möjlighet att behålla dagens nivå på utdelning också om löneuttagskravet inte uppfylls och löneunderlaget bortfaller. År 2014 beräknas ca 850 personer komma att uppfylla det föreslagna höjda löneuttagskravet. Dessa representerar sammantaget ägandet i ca 600 fåmansföretag.

Endast delägare som använder gränsbelopp som baseras på lönebaserat utrymme för att ta ut utdelning antas uppfylla ett ökat löneuttagskrav. Delägare som har möjlighet att ta ut nuvarande nivå på utdelning inom gränsbeloppet också utan att använda löneunderlagsregeln antas inte komma att uppfylla det höjda uttagskravet. Vidare beaktas om delägarens totala skatt över perioden 2008–2010 skulle ha blivit lägre om delägaren tagit ut utdelning som beskattats i tjänst i stället för att uppfylla uttagskravet så ofta som krävs för att få löneunderlaget. Om så är fallet antas delägaren välja att ta ut utdelning som beskattas i tjänst i stället för att uppfylla det högre löneuttagskravet.

Under dessa antaganden beräknas det förändrade löneuttagskravet öka skatteintäkterna med 200 miljoner kronor 2014. År 2015 beräknas skatteintäkterna öka med 270 miljoner kronor, 2016 med 330 miljoner kronor och 2017 med 390 miljoner kronor. Varaktigt beräknas skatteintäkterna öka med 490 miljoner kronor. Ökningen av den offentligfinansiella effekten över tid beror på att flertalet delägare som träffas av det höjda uttagskravet har sparade utdelningsutrymmen att utnyttja under en övergångsperiod. På lång sikt bedöms ca 4 000 delägare behöva löneunderlaget för förmånlig beskattning av utdelning och därmed behöva uppfylla det höjda uttagskravet. Samtliga kommer dock inte att uppfylla uttagskravet varje år.

Sammantaget beräknas förslaget om ett lägsta uttagskrav på 9,5 IBB leda till ett årligt skattebortfall på 400 miljoner kronor. Sänkningen till

9 IBB beräknas ytterligare minska skatteintäkterna med 500 miljoner kronor årligen, i 2014 års priser.

#### *Effekter för ägare av fåmansföretag*

Förändringen av uttagskravet innebär en sänkning av kravet för vissa delägare och en höjning för andra. Av de ca 55 000 delägare som använder löneunderlagsregeln hade ca 30 000 delägare i 21 000 företag ett löneuttagskrav som uppgick till 6 IBB+5 procent av den sammanlagda kontanta ersättningen i företaget 2010. Medeluttagskravet bland dessa var ca 7,8 IBB, medan de faktiska löneuttagen uppgick till ca 9,8 IBB i medeltal. Ett ändrat uttagskrav till 9 IBB (eller under en övergångsperiod 9,5 IBB) innebär därmed endast mindre förändringar av faktiskt löneuttag för flertalet ägare som i dag har ett lägre uttagskrav. För delägarna i de allra minsta företagen där löneunderlagsregeln används innebär regelförändringen dock en höjning av uttagskravet. Figur 4.1 i avsnitt 4.9 visar att delägare vars del av företagets löneunderlag understiger ca 195 IBB totalt sett får sänkt skatt genom förslagen. Utagskravet 6 IBB+5 procent av företagets löneunderlag gäller för delägare i företag vars löneunderlag understiger 80 IBB, och dessa ingår därför i gruppen som totalt sett får sänkt skatt. Av figur 4.1 framgår också att förslagen sammantaget innebär en skattehöjning för delägare vars andel av företagets lönesumma understiger ca 15 IBB. För de ca 1 000 delägare som har dessa lägsta uttagskrav i dagsläget skulle dock en övergång till att använda förenklingsregeln innebära en lägre skattebelastning. Som en följd av detta förväntas förenklingsregeln komma att användas av ytterligare ca 1 000 delägare framöver. Exempel 6 och 7 i avsnitt 4.9 visar hur den totala beskattningssituationen till följd av förslagen inom 3:12-regelverket förändras för delägare som använder löneunderlagsregeln.

Förslaget påverkar inte företagets totala kostnader för ersättning till delägare, utan endast i vilken form ersättningen betalas ut. I fallet med ett ökat löneuttagskrav ökar delägarens löneuttag, vilket ökar företagets lönekostnader. Detta minskar resultatet och bolagsskatten på resultatet, samtidigt som utdelningsbara medel minskar. Detta minskar utdelningen och skatten på utdelning. De administrativa kostnader förslaget medför påverkar delägarna men inte företagen. Förslagen bedöms därför inte påverka företagets övriga kostnader, såsom investeringskostnader, kostnader för anställda eller kostnader för att anpassa företagets produkter.

Det uttagskrav som tas bort och det som föreslås införas liknar varandra i utformningen som ett fast belopp plus en andel av företagets löneunderlag. Den administrativa bördan med anledning av dessa krav bedöms vara likvärdig. Förslaget innebär en ökad administrativ börda för fåmansföretag där någon delägares andel av löneunderlaget överstiger 100 IBB, vilket på lång sikt kommer att beröra ca 4 000 delägare. Samtidigt innebär slopandet av regeln om lägsta uttagskrav om sex IBB plus fem procent av den sammanlagda kontanta ersättningen i företaget en regelförenkling för de ca 30 000 delägare som omfattas av denna regel i dag.

Beräkningen av löneuttagskravet är relativt enkel att göra och tidsåtgången för detta uppskattas till två minuter. Det kan dock antas att delägaren också gör beräkningen innan deklarationstidpunkten i syfte att

anpassa löneuttaget efter uttagskravet. Därför antas beräkningen göras vid två tillfällen, vilket ger en total tidsåtgång på fyra minuter per delägare och år. Tidsåtgången för detta antas följa samma fördelning mellan tid för informationsinhämtning och möte med revisor som för övriga uppgifter rörande deklaration av inkomster från fåmansföretag. Regelförändringen beräknas netto minska företagens sammanlagda administrativa kostnader med 2 776 800 kronor  $[(=30000-4000) \times (1/3 \times 306 + 2/3 \times 2250) / 15]$ .

#### *Effekter för myndigheter och domstolar*

Förslaget medför vissa kostnader för Skatteverket. Dessa kostnader bedöms kunna hanteras inom befintliga och beräknade anslagsramar inom utgiftsområdet.

Förslagen bedöms inte medföra några merkostnader eller något merarbete för de allmänna förvaltningsdomstolarna.

## 4.5 Definition av dotterföretag

### 4.5.1 Överväganden och förslag

**Promemorians förslag:** Vid beräkningen av löneunderlaget ska med dotterföretag avses ett företag i vilket moderföretaget, direkt eller indirekt, äger mer än 50 procent av kapitalet i företaget. Om företaget är ett svenskt handelsbolag eller en i utlandet delägarbeskattad juridisk person ska dock med dotterföretag avses ett företag i vilket samtliga andelar, direkt eller indirekt, ägs av moderföretaget.

**Skälen för promemorians förslag:** Inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, innehåller ingen egen definition av vad som avses med moderföretag och dotterföretag. Utgångspunkt vid tillämpning av bestämmelsen i 57 kap. 17 § IL är i stället sådana i lag definierade koncernbegrepp som finns i bl.a. 1 kap. 11 § aktiebolagslagen (2005:551), 1 kap. 4 § lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar och 1 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554). Enligt dessa definitioner är det möjligt att skapa dubbla koncerntillhörigheter. Ett dotterföretag kan därmed ha flera moderföretag.

I avsnitt 4.3 föreslås att det bara är delägare som innehar en andel på minst fem procent av kapitalet som ska få möjlighet att beräkna ett lönebaserat utrymme. För att inte det ska vara möjligt att kringgå den begränsningen finns det anledning att införa en definition av dotterföretag i 57 kap. IL.

Det föreslås därför att det med dotterföretag – vid beräkningen av löneunderlaget – ska avses ett företag i vilket moderföretaget, direkt eller indirekt, äger mer än 50 procent av kapitalet. Det blir genom detta endast möjligt för ett dotterföretag att ha *ett* moderföretag. Genom förslaget kommer det inte längre vara möjligt att tillgodogöra sig löneunderlag i delägda företag där andelen i kapitalet inte uppgår till minst 50 procent. Följande exempel belyser innebörden av regeln om indirekt ägande av dotterföretag.

**Exempel 3.** Ett företag X AB äger 30 procent i Y AB och 90 procent i dotterföretag Z AB som i sin tur äger 25 procent i Y AB. Indirekt äger X AB således 52,5 procent i Y AB, vilket innebär att även Y AB är ett dotterföretag till X AB. Vid beräkning av ett lönebaserat utrymme på andelarna i X AB får därmed X AB:s andel i löneunderlaget i både Y AB och Z AB medräknas.

Vad gäller företag som är svenska handelsbolag eller i utlandet delägarbeskattade juridiska personer föreslås att löneunderlagen i dessa bara ska tillgodoräknas om det, direkt eller indirekt, är helägt. Ett svenskt handelsbolag eller en i utlandet delägarbeskattad juridisk person kan därmed endast vara ett dotterföretag till ett annat företag vid beräkningen av löneunderlaget om det senare, direkt eller indirekt, äger alla andelar i det svenska handelsbolaget eller den i utlandet delägarbeskattade juridiska personen. Följande exempel belyser innebörden av regeln.

**Exempel 4.** Ett handelsbolag ägs till lika delar av två företag som i sin tur, direkt eller indirekt, i sin helhet ägs av ett och samma företag A. Handelsbolaget ägs då indirekt helt av företag A. Delägarna i A kan då tillgodoräkna sig löneunderlagen i handelsbolaget.

#### *Lagförslag*

Förslaget införs i en ny paragraf, 17 a §, i 57 kap. IL.

### **4.5.2 Konsekvensanalys**

#### *Offentligfinansiella effekter*

Förslaget bedöms inte ha någon offentligfinansiell effekt. Om förslaget till definition av dotterföretag inte skulle genomföras får förslaget om kapitalandelskrav för lönebaserat utrymme i 4.3 inte samma effekt.

#### *Effekter för ägare av fåmansföretag*

I det fall ett dotterföretag har fler än ett moderföretag bortfaller löneunderlaget om moderföretaget äger mindre än 50 procent av kapitalet i dotterföretaget. Dubbla koncerntillhörigheter förekommer endast i begränsad omfattning. Regelförändringen medför inga ökade informationskrav för företagen, varför företagens administrativa kostnader inte påverkas av förslaget.

#### *Effekter för myndigheter och domstolar*

Förslaget medför vissa kostnader för Skatteverket. Dessa kostnader bedöms kunna hanteras inom befintliga och beräknade anslagsramar inom utgiftsområdet.

Förslagen bedöms inte medföra några merkostnader eller något merarbete för de allmänna förvaltningsdomstolarna.

## 4.6 Tak för storleken på det lönebaserade utrymmet

### 4.6.1 Överväganden och förslag

**Promemorians förslag:** Det lönebaserade utrymmet begränsas till att per år uppgå till högst 50 gånger den egna kontanta ersättningen.

**Skälen för promemorians förslag:** Storleken på det lönebaserade utrymme som en delägare kan erhålla begränsas av storleken på delägarans andel av löneunderlaget i företaget. Det finns dock ingen övre gräns för hur stort detta utrymme kan bli per år. Nivån på det lönebaserade utrymme som delägaren kan tillgodoräkna sig är därför i praktiken obegränsat. Detta kan få till följd att det i vissa fåmansföretag – trots att det finns stora utdelningsbara medel varje år som i sin helhet ryms inom gränsbeloppet – ändå kvarstår stora gränsbelopp varje år som kan sparas. Det lönebaserade utrymmet kan vara så stort att delägarna i praktiken aldrig kommer att kunna utnyttja detta i sin helhet. Uppgifter från Skatteverket visar också att det finns stora sparade utdelningsutrymmen som huvudsakligen är hänförliga till tillämpningen av löneunderlagsregeln.<sup>4</sup> De höga sparade utdelningsutrymmena har ännu inte utnyttjats men växer snabbt och även om en del av dessa sannolikt aldrig kommer att kunna utnyttjas leder de till höga krediter i skattesystemet som inte är motiverade, varken ekonomiskt eller i förarbetena till reglerna. För att komma till rätta med ökningen av sparade utdelningsutrymmen föreslås därför ett tak för hur stort det lönebaserade utrymmet kan bli per år och delägare som en multipel av den egna kontanta ersättningen. Problematiken med höga skattekrediter i systemet skulle därmed på sikt avta.

Fram t.o.m. 2006 fanns en regel om att löneunderlaget<sup>5</sup> inte fick överstiga 50 gånger det egna löneuttaget. Regeln togs bort av förenklings-skäl.<sup>6</sup> Tanken med det nu aktuella förslaget är främst att begränsa skatte-krediterna. Taket bör därför på samma sätt som tidigare sättas förhållandevis högt. Ett återinförande av ett tak på 50 gånger den egna kontanta ersättningen skulle främst ha en återhållande effekt på tillväxten av de sparade utdelningsutrymmena och inte påverka den faktiska beskattningen av utdelning.

Förslaget innebär inte att sparade utdelningsutrymmen från tidigare år kommer att gå förlorade utan endast att värdet av nya löneunderlag begränsas.

#### *Lagförslag*

Förslaget föranleder ändring i 57 kap. 16 § inkomstskattelagen (1999:1229).

<sup>4</sup> Skatteverkets skrivelse dnr. Fi 2011/5368.

<sup>5</sup> Löneunderlag motsvarade i dåvarande bestämmelse lönebaserat utrymme.

<sup>6</sup> Prop.2005/06:40 s. 46.

## 4.6.2 Konsekvensanalys

### *Offentligfinansiella effekter*

Data ur FRIDA visar att endast några enstaka delägare under perioden 2008–2010 utnyttjade gränsbelopp där det lönebaserade utrymmet per år översteg 50 gånger den egna kontanta ersättningen. Sammantaget över perioden skulle dock de gränsbelopp som genererades ha räckt för att möjliggöra utdelning av motsvarande belopp fördelat över en längre tidsperiod också om ett tak för det lönebaserade utrymmet per år på 50 gånger den egna kontanta ersättningen hade funnits.

Ett återinförande av ett tak per år på 50 gånger den egna kontanta ersättningen bedöms främst ha en återhållande effekt på tillväxten av de sparade utdelningsutrymmena och inte på den faktiska beskattningen av utdelning. Förslaget bedöms därför inte ha några offentligfinansiella konsekvenser.

### *Effekter för ägare av fåmansföretag*

Införandet av ett tak för det lönebaserade utrymmet medför en mindre ökning av den administrativa bördan för de skattskyldiga. En ytterligare uppgift tillkommer i deklarationen för de 80 000 delägare som använder huvudregeln, men denna är relativt enkel att beräkna. Tidsåtgången för att deklarerat beräknas öka med en minut till följd av detta. Denna tid antas följa samma fördelning mellan tid för informationsinhämtning och möte med revisor som för övriga uppgifter rörande deklaration av inkomster från fåmansföretag. Regelförändringen beräknas utifrån detta öka företagets sammanlagda administrativa kostnader med 2 136 000 kronor [=80 000×(1/3×306+2/3×2250)/60].

### *Effekter för myndigheter och domstolar*

Förslaget medför vissa kostnader för Skatteverket. Dessa kostnader bedöms kunna hanteras inom befintliga och beräknade anslagsramar inom utgiftsområdet.

Förslagen bedöms inte medföra några merkostnader eller något merarbete för de allmänna förvaltningsdomstolarna.

## 4.7 Höjt lönebaserat utrymme

### 4.7.1 Överväganden och förslag

**Promemorians förslag:** Det lönebaserade utrymmet höjs från 25 till 50 procent av löneunderlaget.

**Skälen för promemorians förslag:** Om årets gränsbelopp beräknas utifrån huvudregeln får det under vissa villkor läggas ett lönebaserat utrymme till gränsbeloppet, den s.k. löneunderlagsregeln, 57 kap. 11 § inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL. Löneunderlagsregeln innebär att 25 procent av det totala löneunderlaget får läggas till årets gränsbelopp. Om det totala löneunderlaget överstiger 60 inkomstbas-



belopp (IBB) får ytterligare 25 procent av det överskjutande beloppet läggas till det lönebaserade utrymmet (57 kap. 16 §). Enligt 57 kap. 17 § IL beräknas det lönebaserade utrymmet på sådan kontant ersättning som under kalenderåret före delägarrens beskattningsår har lämnats till arbetstagare i företaget och i dess dotterföretag, och som hos arbetstagarren ska tas upp som inkomst av tjänst.

I avsnitt 4.2 görs bedömningen att det offentligfinansiella utrymme som frigörs genom de ovan redovisade skärpande åtgärderna främst bör återföras till de delägare i fåmansföretag som omfattas av 3:12-reglerna. Detta bör ske genom att det genomförs lättnader som även innebär förenklingar för de mindre fåmansföretagen. Det föreslås därför att det lönebaserade utrymmet ska uppgå till 50 procent av hela löneunderlaget dvs. även på löneunderlag som understiger 60 IBB. På detta sätt kompenseras delägare i fåmansföretag som omfattas av 3:12-reglerna för att de tagit de risker som det innebär att anställa personal. Mindre fåmansföretag ska genom detta även uppmuntras att anställa ytterligare. Det är viktigt att uppmuntra fåmansföretagare att anställa. Den föreslagna förändringen skapar ett incitament för fåmansföretagare att anställa, och då främst delägare i fåmansföretag som har löneunderlag som understiger 60 IBB. Förslaget innebär även en regelförenkling. Höjningen av det lönebaserade utrymmet skapar ett utrymme för en större andel kapitalbeskattad utdelning, som för det fall det inte kan utnyttjas under innevarande år kan sparas och utnyttjas ett senare år.

#### *Lagförslag*

Förslaget föranleder ändring i 57 kap. 16 § IL.

### **4.7.2 Konsekvensanalys**

#### *Offentligfinansiella effekter*

Förslaget innebär att bidraget till det lönebaserade utrymmet ökar med 25 procentenheter för löneunderlag understigande 60 IBB. Detta ökar gränsbeloppen för alla delägare som använder löneunderlagsregeln, vilket innebär att större belopp kan tas ut som utdelning till låg beskattning. Stora delar av gränsbeloppen används dock inte i dag. Beräkningen av offentligfinansiell effekt för åren 2014–2017 baseras därför på data för delägare i företag där det finns utdelningsbara medel men där delägarrens gränsbelopp i dag understiger delägarrens andel av dessa utdelningsbara medel. En del av dessa delägare tar i dagsläget ut utdelning som beskattas i tjänst. Dessa delägare bedöms kunna dra nytta av ökade gränsbelopp redan under första året för att på så sätt erhålla en lägre beskattning. Skattebortfallet till följd av utnyttjande av de nya gränsbeloppen beräknas till ca 70 miljoner kronor årligen under 2014–2017. Varaktigt kommer dock en större andel av gränsbeloppen utnyttjas eftersom sparade utdelningsutrymmen även kan utnyttjas för en lägre beskattning av en kapitalvinst. Varaktigt beräknas den offentligfinansiella kostnaden uppgå till 200 miljoner kronor.

Ca 80 procent av den offentligfinansiella effekten tillfaller delägare som endast har lönebaserade utrymmen från löneunderlag understigande 60 IBB. En stor del av skattesänkningen tillfaller därmed ägare av

mindre fåmansföretag med anställda. Skattesänkningen beräknas till ca 80 procent tillfalla män och till ca 20 procent kvinnor.

#### *Effekter för ägare av fåmansföretag*

Förslaget innebär en regelförenkling då löneunderlagets bidrag till det lönebaserade utrymmet görs lika stort oavsett storleken på löneunderlaget. Regelförändringen innebär att beräkningen av delägarens lönebaserade utrymme förenklas, medan mängden information som måste tas fram är oförändrad. Tiden det tar att fylla i deklARATIONEN beräknas minska med en minut och berör de 55 000 delägare som använder löneunderlagsregeln. Enligt uppgifterna i MALIN fylls deklARATIONEN i med hjälp av en extern revisor till en kostnad motsvarande 2 250 kronor i timmen. Förslaget beräknas därför minska företagens sammanlagda administrativa kostnader med 2 062 500 kronor ( $=55\,000 \times 2250/60$ ).

#### *Effekter för myndigheter och domstolar*

Förslaget medför vissa kostnader för Skatteverket. Dessa kostnader bedöms kunna hanteras inom befintliga och beräknade anslagsramar inom utgiftsområdet.

Förslagen bedöms inte medföra några merkostnader eller något merarbete för de allmänna förvaltningsdomstolarna.

## 4.8 Höjd räntefördelningsränta

### 4.8.1 Överväganden och förslag

**Promemorians förslag:** Räntesatsen för positiv räntefördelning höjs från statslåneräntan ökad med 5,5 procentenheter till statslåneräntan ökad med 5,9 procentenheter.

**Skälen för promemorians förslag:** Genom lagstiftning hösten 1993 infördes regler om räntefördelning vid beskattning av enskilda näringsidkare och fysiska personer som äger andelar i handelsbolag. Reglerna finns numera i 33 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL. Positiv räntefördelning innebär att avdrag medges vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet för en schablonmässigt beräknad avkastning på eget kapital som investerats i verksamheten. Motsvarande belopp tas i stället upp som intäkt av kapital. Räntesatsen vid positiv räntefördelning uppgår sedan 2012 till statslåneräntan ökad med fem och en halv procentenhet (prop. 2011/12:1, bet. 2011/12:1:FiU1, rskr. 2011/12:32, SFS 2011:1270). Reglerna har använts som ett medel för att uppnå en likvärdig beskattning av enskilda näringsidkare och fysiska personer som är delägare i handelsbolag jämfört med vad som gäller för delägare i fåmansföretag. I budgetpropositionen för 2012 föreslogs förändringar i beskattningen av delägare i fåmansföretag. För att dessa ändringar inte skulle leda till att balansen i beskattningen av delägare i fåmansföretag och enskilda näringsidkare skulle förskjutas föreslogs samtidigt en höjning av räntesatsen vid positiv räntefördelning. Regeringen uppgav sig vara fortsatt uppmärksam på balansen och neutraliteten mellan olika

företagsformer och regelsystem, som emellertid inte alltid är direkt jämförbara med varandra.

I denna promemoria föreslås vissa ändringar i 3:12-reglerna för delägare i fåmansföretag. Förslagen kommer att ge delägare i mindre fåmansföretag som har anställda lägre skatt på utdelning och kapitalvinst. För att de föreslagna ändringarna inte ska leda till att balansen i beskattningen av delägare i fåmansföretag och enskilda näringsidkare förskjuts föreslås en höjning av räntenivån för positiv räntefördelning. Räntesatsen för positiv räntefördelning höjs från statslåneräntan ökad med 5,5 procentenheter till statslåneräntan ökad med 5,9 procentenheter. Höjningen ska tillämpas första gången på beskattningsår som börjar efter den 31 december 2014.

#### *Lagförslag*

Förslaget föranleder ändring i 33 kap. 3 § IL.

### **4.8.2 Konsekvensanalys**

#### *Offentligfinansiella effekter*

En höjning av räntefördelningsräntan innebär att inkomster ”flyttas” från dubbelbeskattad inkomst av näringsverksamhet till enkelbeskattad inkomst av kapital. Samtidigt minskar pensionsutbetalningarna något eftersom kapitalinkomster inte är förmånsgrundande. Att höja räntesatsen för positiv räntefördelning för enskilda näringsidkare och fysiska personer som är delägare i handelsbolag med 0,4 procentenheter beräknas från och med år 2015 minska skatteintäkterna med 88 miljoner kronor, i 2014 års priser. Varaktigt beräknas skatteintäkterna minska med 88 miljoner kronor.

#### *Effekter för företagen*

Höjningen av räntesatsen vid positiv räntefördelning syftar till att upprätthålla neutraliteten vid beskattningen av olika företagsformer och innebär en skattelättnad för de ca 96 600 enskilda näringsidkare och ca 14 000 handelsbolag med delägare som använder sig av positiv räntefördelning (antalet berörda avser förhållandena 2010). En förändring av räntefördelningsräntan har inga konsekvenser för företagens administrativa kostnader.

#### *Effekter för myndigheter och domstolar*

Höjningen av räntesatsen vid positiv räntefördelning påverkar inte arbetsbördan eller kostnaderna för Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna.

## 4.9 Sammantagna effekter av förändringarna i 3:12-reglerna och i reglerna för enskilda näringsidkare

Sammantaget beräknas den varaktiga offentligfinansiella effekten av förslagen i detta avsnitt vara neutral. Det innebär att förslagen varaktigt medför en oförändrad skattebelastning för kollektivet delägare i fåmansföretag och enskilda näringsidkare som berörs av regelförändringarna. Inom kollektivet sker dock omfördelningar av skattebelastningen, där delägare i fåmansföretag med en ägarandel understigande fem procent av kapitalet och delägare i företag med mycket stora lönesummor får höjd skatt. Delägare i mindre fåmansföretag med anställda samt enskilda näringsidkare och fysiska personer som är delägare i handelsbolag som använder sig av positiv räntefördelning får i stället sänkt skatt totalt sett. Tabell 4.1 visar den sammantagna offentligfinansiella effekten av förslagen.

**Tabell 4.1. Sammantagen bruttoeffekt 2014, nettoeffekt 2014–2017 och varaktig effekt av förslag inom 3:12-reglerna, 2014 års priser**

<i>Miljarder kronor</i>	Brutto	Offentlig sektor, nettoeffekt				Varaktig effekt
	2014	2014	2015	2016	2017	
Kapitalandelskrav för lönebaserat utrymme	0,30	0,30	0,55	0,70	0,70	0,70
Höjt löneuttagskrav	0,20	0,20	0,27	0,33	0,39	0,49
Höjt lönebaserat utrymme	-0,07	-0,07	-0,07	-0,07	-0,07	-0,20
Ändrat lägsta löneuttagskrav till 9,5 IBB	-0,40	-0,40	-0,40	-0,40	-0,40	-0,40
till 9 IBB	-	-	-	-0,50	-0,50	-0,50
Höjd räntefördelningsränta	-	-	-0,09	-0,09	-0,09	-0,09
<b>Netto</b>	<b>0,03</b>	<b>0,03</b>	<b>0,26</b>	<b>-0,03</b>	<b>0,03</b>	<b>0,00</b>

Följande exempel illustrerar hur de regelförändringar som föreslås påverkar den sammantagna beskattningssituationen för de delägare i fåmansföretag som berörs av förändringarna.

### **Exempel 5: Kapitalandelskrav för lönebaserat utrymme**

Enligt förslaget i avsnitt 4.3 bortfaller det lönebaserade utrymmet för delägare med en kapitalandel understigande fem procent. Av totalt ca 355 000 delägare i fåmansföretag år 2010 har ca 8 000 delägare en kapitalandel under fem procent. Ca 4 000 av dessa använder löneunderlagen och har så gott som uteslutande löneuttagskravet 10 IBB. Förslaget innebär därmed en skattehöjning för ca 4 000 delägare. Marginalskatten på inkomst av tjänst vid ett löneuttag på 10 IBB är ca 67 procent, då det beaktas att socialavgifterna är avdragsgilla mot bolagsskatten. Skillnaden i skatt på inkomst av tjänst och dubbelbeskattad utdelning inom gränsbeloppet är ca 29,6 procentenheter.

Storleken på det lönebaserade utrymmet varierar kraftigt mellan olika delägare som äger mindre än fem procent av kapitalet och har lönebaserat utrymme. För medianen utgör lönebaserat utrymme ca 3,5 IBB, dvs. hälften av de berörda delägarna har ett lönebaserat utrymme större än detta belopp medan den andra hälften har mindre utrymmen. Värdet av det lönebaserade utrymmet utgörs av skillnaden i skattesatser då ersättning tas ut som utdelning i stället för som lön, och uppgår till ca 1 IBB ( $=0,296 \times 3,5$ ). För mediandelägaren innebär förslaget därmed en höjning av skatten med ca 1 IBB (56 600 kr år 2013) om delägaren väljer att ta ut samma ersättning före skatt som tidigare. För 2 000 delägare blir skattehöjningen mindre än detta belopp medan skattehöjningen är större för resterande 2 000 berörda delägare.

Delägaren i den 90:e percentilen bland de berörda har ett lönebaserat utrymme som uppgår till ca 30 IBB, vilket är värt ca 10 IBB (566 000 kr år 2013) i sänkt skatt. Ca 400 delägare får en skattehöjning på detta belopp eller mer.

#### **Exempel 6: Höjt löneuttagskrav och höjt lönebaserat utrymme**

Bland de ca 4 000 delägare som får ett höjt löneuttagskrav enligt förslaget i avsnitt 4.4 ökar kravet i median med ca 6,8 IBB (384 880 kr år 2013), från dagens krav på 10 IBB. Mediandelägarens andel av företagets löneunderlag uppgår till ca 168 IBB ( $=6,8/0,1+100$ ), ca 9,5 mnkr år 2013. Det lönebaserade utrymme som belöper på delägarens andelar i företaget uppgår enligt dagens regler till 69 IBB, ca 3,9 mnkr år 2013.

Marginalskatten på inkomst av tjänst är ca 67 procent vid ett löneuttag på 10 IBB, och skillnaden i skatt på inkomst av tjänst och utdelning inom gränobeloppet är ca 29,6 procentenheter. Det ökade löneuttagskravet ökar delägarens skatt och socialavgifter med ca 4,5 IBB ( $=0,67 \times 6,8$ ).

Förslaget i avsnitt 4.7 innebär en ökning med 25 procentenheter av det lönebaserade utrymmet på löneunderlag under 60 IBB. Utrymmet ökar också med 50 procent av delägarens eget ökade löneuttag, sammantaget med ca 18,4 IBB ( $=0,25 \times 60 + 0,5 \times 6,8$ ). Detta extra lönebaserade utrymme är värt ca 5,4 IBB ( $=0,296 \times 18,4$ ) i sänkt skatt, då ersättning tas ut som utdelning inom detta gränobelopp i stället för som lön. För mediandelägaren som träffas av ett ökat löneuttagskrav innebär förslagen därmed netto en skattesänkning med 0,9 IBB ( $=4,5 - 5,4$ ), ca 50 900 kr år 2013.

Om det lönebaserade utrymmet inte kan användas det aktuella året får det sparas till senare år. Om delägaren inte kan utnyttja hela utrymmet varje år kan denne välja att uppfylla löneuttagskravet endast vissa år.

#### **Exempel 7: Höjt löneuttagskrav och höjt lönebaserat utrymme**

En ägare har enligt dagens regler ett löneuttagskrav på 8 IBB. Marginalskatten på inkomst av tjänst är ca 64 procent och skillnaden i skattesatser mellan inkomst av tjänst och utdelning inom gränobeloppet är ca 26 procentenheter. Företagets löneunderlag uppgår i detta fall till 40 IBB och löneunderlaget uppgår enligt dagens regler till 10 IBB.

Förslaget ökar löneuttagskravet med 1 IBB till 9 IBB, vilket ökar skatten på lön inklusive socialavgifter med ca 0,64 IBB. Det lönebaserade utrymmet ökar i och med förslaget med 10,5 IBB. Detta utrymme minskar delägarens skatt med 3,11 IBB då ersättning från företaget tas ut som utdelning i stället för som lön. Netto innebär förslagen en skattesänkning med 2,47 IBB för denne delägare.

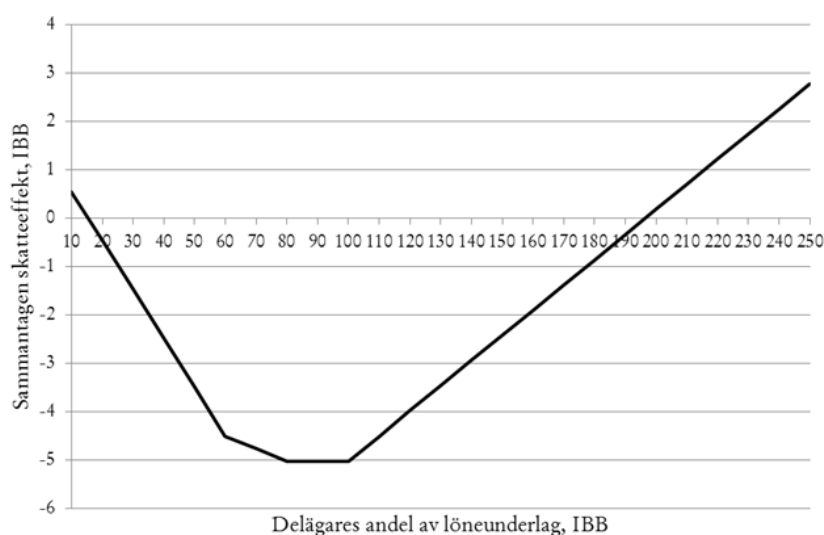
### Exempel 8: Höjt löneuttagskrav och höjt lönebaserat utrymme vid olika storlek på företagets löneunderlag

Figur 4.1 visar reglernas sammantagna skatteeffekt beräknat enligt metoden i exempel 6 när företagets lönesumma varierar. Negativa värden innebär en sänkt skatt totalt sett och positiva värden höjd skatt. Grafen visar nettot mellan förändringen i skatt och socialavgifter på löneuttaget och värdet i form av sänkt skatt av det ökade lönebaserade utrymmet.

I princip alla delägare i företag med ett löneunderlag per delägare som understiger ca 195 IBB får sänkt skatt. Ca 50 000 delägare vars del av företagets löneunderlag understiger 100 IBB får inget ökat uttagskrav för löneunderlag över 100 IBB utan endast en skattesänkning genom det höjda lönebaserade utrymmet enligt förslaget i avsnitt 4.7. Av de 4 000 delägare som får ett höjt uttagskrav eftersom deras del av löneunderlaget överstiger 100 IBB har ca 3 650 en del av företagets löneunderlag mellan 100 och 195 IBB och dessa får därför ändå totalt sett sänkt skatt genom förslagen. Ca 350 delägare har en del av löneunderlaget överstigande 195 IBB och får höjd skatt totalt sett.

Ca 30 000 delägare vars del av företagets löneunderlag understiger 80 IBB har i dagsläget uttagskravet 6 IBB+5 procent av företagets löneunderlag. Som framgår av figuren innebär förslagen totalt sett en skattesänkning för flertalet av dessa. För delägare vars del av företagets löneunderlag understiger ca 15 IBB är skatten på det ökade löneuttaget högre än skatteinbesparingen från ett ökat gränsbelopp. I regel är dock förenklingsregeln mera förmånlig för dessa delägare redan innan regelförändringen. De 4 000 delägare med en kapitalandel understigande fem procent som berörs av förslaget i 4.3 omfattas inte av figuren utan kommer i samtliga fall att få höjd skatt genom förslagen.

**Figur 4.1. Sammantagen skatteeffekt av förslag om höjt lönebaserat utrymme och ändrat löneuttagskrav för berörda delägare**



## 5 Nedsatt förmånsvärde för vissa miljöanpassade förmånsbilar

### 5.1 Bakgrund

Förmån av fri eller delvis fri bil beräknas på visst schabloniserat sätt enligt 61 kap. 5–11 §§ inkomstskattelagen (1999:1229). Avsikten är att förmånsvärdet i princip ska motsvara kostnaderna för en motsvarande privatägd bil med samma privata körsträcka. För miljöanpassade förmånsbilar finns det dock särskilda regler i 61 kap. 8 a § inkomstskattelagen som innebär att förmånsvärdet sätts ned under vissa förutsättningar.

Reglerna om nedsättning av förmånsvärdet för miljöanpassade bilar tillämpades första gången vid 2000 års taxering. Reglerna innebär att förmånsvärdet för en bil som – helt eller delvis – är utrustad med teknik för drift med elektricitet eller med mer miljöanpassade drivmedel än bensin eller dieselolja och som därför har ett nybilspris som är högre än nybilspriset för närmast jämförbara bil utan sådan teknik, ska sättas ned till en nivå som motsvarar förmånsvärdet för den jämförbara bilen. Reglerna, som är permanenta, infördes bl.a. för att underlätta introduktionen av miljöbilar på bilmarknaden och på så sätt skapa bättre förutsättningar för att miljöprestandan hos beståndet av förmånsbilar skulle öka (prop. 1999/2000:6, bet. 1999/2000:SkU7, rskr. 1999/2000:66, SFS 1999:1048).

Den 1 januari 2002 kompletterades dessa regler med en tidsbegränsad möjlighet till ytterligare nedsättning av förmånsvärdet för vissa typer av miljöanpassade bilar. För bilar som var utrustade med teknik för drift med elektricitet eller med annan gas än gasol skulle nedsättningen göras till ett värde som motsvarar 60 procent av förmånsvärdet för närmast jämförbara konventionella bil, dock maximalt med 16 000 kronor per år i förhållande till den jämförbara bilen. För bilar som var utrustade med teknik för drift med alkohol skulle motsvarande nedsättning göras till 80 procent av förmånsvärdet för närmast jämförbara konventionella bil, dock maximalt med 8 000 kronor per år i förhållande till den jämförbara bilen. Syftet med denna nedsättning var att ytterligare underlätta introduktionen av miljöanpassade bilar och att få beståndet av dessa fordon att öka (prop. 2001/02:45, bet. 2001/02:SkU12, rskr. 2001/02:122, SFS 2001:1175).

Den tidsbegränsade nedsättningen gällde initialt till och med 2005 års taxering för eldrivna bilar och 2006 års taxering för alkohol- och gasdrivna bilar. Därefter har tidsgränserna förlängts vid fyra tillfällen och för närvarande gäller en gemensam tidsgräns till och med det beskattningsår som slutar den 31 december 2013 (prop. 2011/12:1, Förslag till statens budget för 2012, finansplan och skattefrågor, bet. 2011/12:FiU1, rskr. 2011/12:32, SFS 2011:1271). Vid den senaste förlängningen av tidsgränsen begränsades dock förlängningen till att avse bilar som är utrustade med teknik för drift med elektricitet som tillförs genom laddning från yttre energikälla eller med annan gas än gasol. Detta innebär att etanol- och elhybridbilar från och med den 1 januari 2012 inte omfattas

av den tidsbegränsade nedsättningen, men alltså av den permanenta nedsättningen.

## 5.2 Den tidsbegränsade nedsättningen förlängs

**Promemorians förslag:** Den tidsbegränsade nedsättningen av förmånsvärdet för vissa miljöanpassade bilar förlängs med tre år.

**Skälen för promemorians förslag:** Nuvarande regler om nedsättning av förmånsvärdet för miljöanpassade bilar består av två delar. Den första delen består av en permanent nedsättning som innebär att förmånsvärdet för en bil som helt eller delvis är utrustad med teknik för drift med elektricitet eller med mer miljöanpassade drivmedel än bensin eller dieselolja sätts ned till en nivå som motsvarar förmånsvärdet för en jämförbar bensin- eller dieseldriven bil. Den andra delen består av tidsbegränsade regler som innebär att för bilar som är utrustade med teknik för drift med elektricitet som tillförs genom laddning från yttre energikälla eller med annan gas än gasol görs nedsättning till ett värde som motsvarar 60 procent av förmånsvärdet för närmast jämförbara konventionella bil, dock högst med 16 000 kronor per år i förhållande till den jämförbara bilen. Den tidsbegränsade nedsättningen gäller till och med det beskattningsår som slutar den 31 december 2013.

Det huvudsakliga syftet med dessa regler är att underlätta introduktionen av miljöanpassade bilar på marknaden och på så sätt skapa bättre förutsättningar för att miljöprestandan hos beståndet av förmånsbilar ska öka.

När reglerna om den tidsbegränsade nedsättningen infördes var avsikten att de endast skulle gälla ett fåtal år. Reglerna har därefter förlängts i olika omgångar, bl.a. för att det funnits behov av att stimulera utvecklingen av teknik, drivmedel och infrastruktur. Frågan är dock om den tidsbegränsade nedsättningen bör förlängas ytterligare.

När det gäller bilar som är utrustade med teknik för drift med el som tillförs genom laddning från yttre energikälla är tekniken alltså i behov av utveckling. Tekniken är fortfarande i ett inledande skede och de elekt tekniska systemen, framför allt batterierna, i elbilar och laddhybrider är i dagsläget väsentligt dyrare än traditionella förbränningsmotorer. På marknaden finns för närvarande endast ett begränsat antal sådana bilar. Det finns därför behov av ytterligare stimulans för att den påbörjade utvecklingen ska fortsätta och därmed skäl att förlänga den tidsbegränsade nedsättningen av förmånsvärdet för sådana bilar.

Teknikutvecklingen av fordonstekniken för gasbilar har i och för sig nått en mognad. Emellertid är infrastrukturen såvitt avser distribution av fordonsgas alltså outvecklad, vilket har hämmat introduktionen av gasbilar på marknaden. Potentialen för gasbilar får dock bedömas vara betydligt större än den befintliga marknadsandelen och den tillfälliga nedsättningen bör därför förlängas även för dessa bilar.

Mot bakgrund av lagstiftningens syfte, att stimulera introduktionen av mer miljövänliga bilar, bör en ytterligare förlängning av reglerna ske



med tre år, dvs. till och med det beskattningsår som slutar den 31 december 2016.

### *Lagförslag*

Förslaget föranleder ändringar i punkt 3 i övergångsbestämmelserna till lagen (2001:1175) om ändring i inkomstskattelagen.

## 5.3 Konsekvensanalys

### *Offentligfinansiella effekter*

Kostnaden för en förlängning av den tidsbegränsade nedsättningen av förmånsvärdet för vissa miljöanpassade bilar är beroende av hur bilförmånsparkens storlek och sammansättning utvecklas. Denna utveckling är i sin tur beroende av ett flertal faktorer, t.ex. den allmänna ekonomiska utvecklingen och den incitamentsstruktur som råder. Det är vidare särskilt svårt att göra en bedömning av hur många förmånsbilar som kommer att vara laddhybrider, eftersom det för närvarande är fråga om en teknik som ännu så länge finns i liten utsträckning på marknaden. En bedömning kan dock grunda sig på att introduktionen av laddhybrider liknar den för elhybrider. Mot denna bakgrund beräknas skatteintäkterna minska med 170, 220 respektive 240 miljoner kronor för åren 2014–2016.

### *Effekter för myndigheter*

Skatteverket meddelar, med stöd av förordningen (2000:866) med be- myndigande för Skatteverket att meddela vissa föreskrifter till inkomstskattelagen (1999:1229), varje år föreskrifter för värdering av bilförmån. Dessa innebär i princip att Skatteverket, med utgångspunkt i de nybils- priser som tillhandahålls av bilbranschen, ger riktlinjer för hur förmånsvärdet för alla olika bilmodeller ska beräknas. Verket anger också vilka bilmodeller som ska omfattas av den tidsbegränsade nedsättningen. Skatteverket har vidare på sin hemsida en funktion där var och en kan gå in och räkna fram förmånsvärdet för varje bilmodell, den s.k. bilsnuran. Det aktuella förslaget innebär en förlängning av den tidsbegränsade ned- sättningen av förmånsvärdet. Det torde inte innebära någon ökad admi- nistrativ börda för verket att för kommande år justera riktlinjerna för hur förmånsvärdet ska beräknas för ifrågavarande bilar. Förslaget bedöms därför inte medföra några ökade kostnader för Skatteverket.

Förslaget bedöms inte medföra några merkostnader eller något merar- bete för de allmänna förvaltningsdomstolarna.

### *Effekter för företag*

Förslaget innebär att den tidsbegränsade nedsättningen av förmånsvärdet för vissa miljöanpassade bilar förlängs med tre år. Förlängningen innebär att förmånsvärdet blir lägre för ifrågavarande bilar än för närmast jäm- förbara konventionella bil i ytterligare tre år. Det medför i sin tur att även underlaget för socialavgifter minskar, dvs. de arbetsgivaravgifter företa-

get ska betala blir något lägre under den period nedsättningen föreslås gälla.

När det gäller beräkningen av förmånsvärdet kommer företagen alltjämt kunna använda sig av Skatteverkets s.k. bilsnurra. Förslaget bedöms därför inte medföra någon förändring av den administrativa bördan för företagen.

## 6 Frivillig skattskyldighet vid uthyrning av verksamhetslokaler

### 6.1 Bakgrund

De nuvarande reglerna i mervärdesskattelagen innebär att uthyrning av verksamhetslokal normalt är undantagen från skattskyldighet. Det är dock möjligt för hyresvärderna att efter ansökan bli skattskyldig för uthyrningen, under förutsättning att hyresgästen i lokalen bedriver verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av mervärdesskatt. En hyresvärd som blir skattskyldig kan göra avdrag för ingående skatt på ny- till- eller ombyggnad, reparationer och underhåll m.m. Reglerna syftar till att undanröja bristande neutralitet i beskattningen mellan skattskyldiga som bedriver verksamhet i egna lokaler och sådana som bedriver verksamhet i hyrda lokaler.

Fastighetsägarna Sverige, Svenskt Näringsliv, Företagarna och Stockholms Handelskammare har i en hemställan (dnr Fi2008:4211) till regeringen den 25 juni 2008 föreslagit förändringar av reglerna om mervärdesskatt vid uthyrning av lokaler. Sveriges Kommuner och Landsting har i en hemställan till regeringen den 27 juni 2011 (dnr Fi2011/3025) ansett att ett förenklat förfarande utan ansökan och beslut bör införas vid frivillig skattskyldighet. Regeringen har den 12 april 2012 gett Skatteverket i uppdrag att i en förstudie analysera förutsättningarna för att förenkla reglerna om frivillig skattskyldighet genom att ta bort det särskilda ansöknings- och beslutsförfarandet. Uppdraget redovisades i juni 2012 (dnr Fi2008/4211). I budgetpropositionen för 2013 (prop. 2012/13:1, volym 1, s. 319) uttalades att reglerna om frivillig skattskyldighet vid uthyrning av verksamhetslokaler bör ses över.

### 6.2 Gällande rätt

#### 6.2.1 EU-rätt

I rådets direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt<sup>1</sup> (mervärdesskattedirektivet) finns bestämmelser som handlar om mervärdesskatt vid utarrendering och uthyrning av fast egendom.

#### *Skatteplikt och frivillig skattskyldighet*

Transaktioner som utgör tillhandahållande av tjänster mot ersättning ska vara föremål för mervärdesskatt om tillhandahållandet sker inom en medlemsstats territorium och transaktionen genomförs av en beskattningsbar person som agerar i denna egenskap. Utarrendering och uthyrning av fast egendom är dock som huvudregel undantagen från skatteplikt.

Undantaget för utarrendering och uthyrning av fast egendom omfattar inte tillhandahållande av logi inom hotellbranschen eller branscher med

<sup>1</sup> EUT L 347, 11.12.2006 s. 1 (Celex 32006L0112).

liknande funktion, uthyrning av lokaler och platser för parkering av fordon, uthyrning av varaktigt installerad utrustning och maskiner samt uthyrning av boxar. Medlemsstaterna får besluta om ytterligare begränsningar av undantaget för fast egendom (artikel 135). Medlemsstaterna får också medge beskattningsbara personer en valfrihet till beskattning vid utarrendering och uthyrning av fast egendom. Medlemsstaterna ska fastställa de närmare villkoren för utövande av valfriheten. De får också inskränka räckvidden av rätten till valfrihet (artikel 137). Medlemsstaterna har ett stort utrymme för skönsmässig bedömning vid genomförandet av bestämmelserna om valfrihet vid uthyrning (C-246/04, Turn- und Sportunion Waldburg).

#### *Avdragsrätt och jämkning*

En beskattningsbar person har rätt att från den mervärdesskatt han ska betala dra av mervärdesskatt som ska betalas eller har betalats i medlemsstaten för varor och tjänster som har tillhandahållits eller kommer att tillhandahållas till honom av en annan beskattningsbar person (artikel 168.1). Motsvarande gäller vid gemenskapsinterna förvärv och import. En jämkning av det ursprungliga avdraget ska göras om det var högre eller lägre än vad den skattskyldiga personen hade rätt till. Justering ska särskilt göras om det inträffar någon förändring i de faktorer som beaktats vid bestämningen av avdragsbeloppet. Medlemsstaterna ska fastställa närmare bestämmelser för tillämpningen av sådana jämkningar. Jämkningsperioden för investeringsvaror som är fast egendom kan vara högst 20 år (artikel 184-187). Reglerna om jämkning av avdrag är tillämpliga även när förändringen i avdragsrätten beror på ett frivilligt val från den beskattningsbara personen t.ex. användning av en valfrihet till beskattning för utarrendering och uthyrning av fast egendom.

### **6.2.2 Svensk rätt**

Uthyrning av byggnader och anläggningar är som huvudregel en verksamhet som inte medför skattskyldighet till mervärdesskatt. Detta kan vara en nackdel om hyresgästen bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet avseende mervärdesskatt. För att motverka detta finns en möjlighet att ansöka om och beviljas frivillig skattskyldighet för den som hyr ut byggnader och anläggningar. Bestämmelserna som avser upplåtelse av fastigheter och möjligheterna till frivillig skattskyldighet vid uthyrning av byggnader och anläggningar finns i 3 kap. och 9 kap. mervärdesskattelagen (1994:200), förkortad ML. Det finns också bestämmelser i 8 a kap. om jämkning av avdrag för ingående skatt som är av betydelse vid uthyrning av fastighet.

#### *Skatteplikt och skattskyldighet*

Enligt 3 kap. 1 § ML är omsättning av varor och tjänster generellt skattepliktig om inget annat föreskrivs. När det gäller fastigheter är dock såväl omsättning av fastigheter som upplåtelse eller överlåtelse av nyttjanderätt till fastigheter undantagna från skatteplikt enligt 3 kap. 2 § ML. Undantaget för upplåtelse av nyttjanderätter till fastigheter omfattar också upp-

låtarens tillhandahållande av gas, vatten, elektricitet, värme och nätutrustning för mottagning av radio- och televisionssändningar.

I 3 kap. 3 § ML föreskrivs att undantaget från skatteplikt inte omfattar viss omsättning på fastighetsområdet, t.ex. rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet.

I 3 kap. 3 § andra och tredje stycket ML anges att vissa omsättningar medför skattskyldighet först efter ansökan och beslut enligt bestämmelserna i 9 kap. ML (frivillig skattskyldighet). Av 9 kap. ML framgår att för att en sådan skattepliktig omsättning som avses i 3 kap. 3 § andra och tredje stycket ML ska medföra skattskyldighet ska Skatteverket ha fattat ett beslut om detta efter ansökan. Ansökan om frivillig skattskyldighet för uthyrning regleras i 9 kap. 1 § ML. I 9 kap. 2 § ML behandlas skattskyldighet under uppförandeskedet.

### *Frivillig skattskyldighet*

En ansökan om frivillig skattskyldighet kan göras av en fastighetsägare, en hyresgäst, en bostadsrättshavare, ett konkursbo eller av en grupp-huvudman (9 kap. 1 § ML). För skatteplikt enligt 3 kap. 3 § andra stycket ML krävs att en fastighetsägare för stadigvarande användning i en verksamhet som medför skattskyldighet eller som medför rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1, 6, 9, 11, 11 e, eller 12 §§ helt eller delvis hyr ut en sådan byggnad eller annan anläggning, som utgör fastighet. Kravet på stadigvarande har tillkommit för att undvika ideliga förändringar i skattskyldigheten (prop. 1985/86:47 s. 40). I förarbetena anges också att stadigvarande i detta fall bör bedömas med utgångspunkt i fastighetsägarens avsikt med uthyrningen. Vid uthyrning till staten, en kommun, ett kommunalförbund eller ett samordningsförbund krävs, med vissa undantag, inte att hyresgästen använder fastigheten i verksamhet som medför skattskyldighet.

Reglerna avser även uthyrning i andra och tredje hand samt bostadsrättshavares upplåtelse av nyttjanderätt till fastighet som innehas med bostadsrätt (3 kap. 3 § tredje stycket ML).

Frivillig skattskyldighet för byggnader eller anläggningar som är under uppförande eller genomgår omfattande till- eller ombyggnad regleras särskilt i 9 kap. 2 § och 3 kap. 3 § tredje stycket 3 ML (skattskyldighet under uppförandeskede). Även i detta fall uppkommer skattskyldigheten först genom ett beslut av Skatteverket. Ansökan om skattskyldighet kan göras av en fastighetsägare, ett konkursbo eller av en grupp-huvudman.

### *Inträde och upphörande av den frivilliga skattskyldigheten*

Den frivilliga skattskyldigheten kan inträda tidigast den dag då ansökan kommer in till Skatteverket. Om sökanden har angivit en senare dag i ansökan inträder skattskyldigheten för upplåtelsen istället från och med den dagen. I andra fall än vid skattskyldighet under uppförandeskedet kan skattskyldigheten inte heller inträda före den dag då hyresgästen tillträder den del av fastigheten som ansökan avser (9 kap. 4 § ML).

Vid överlåtelse av en fastighet som omfattas av frivillig skattskyldighet är överlåtaren skattskyldig till dess den nya ägaren tillträder fastigheten. Detta gäller under förutsättning att överlåtaren efter försäljningen fortsätter uthyrningen eller upplåtelsen. Den nye ägaren inträder i den tidigare

ägarens ställe när det gäller rättigheter och skyldigheter enligt ML (9 kap. 5 § ML).

Den frivilliga skattskyldigheten övergår på den nye ägaren av fastigheten utan någon särskild ansökan eller beslut. Både den tidigare och den nye ägaren ska dock anmäla överlåtelsen av fastigheten till Skatteverket (9 kap. 7 § första stycket ML). Vid överlåtelse av en fastighet finns möjlighet att ansöka om att den frivilliga skattskyldigheten ska upphöra. En sådan ansökan ska göras gemensamt av den tidigare och den nya ägaren och de måste ansöka om detta före tillträdesdagen (9 kap. 6 § tredje stycket ML).

Den frivilliga skattskyldigheten upphör när en fastighetsägare övergår till att använda fastigheten för annat ändamål än för uthyrning som är skattepliktig (9 kap. 6 § ML). Det är därför först när förutsättningarna för frivillig skattskyldighet inte längre är uppfyllda som skattskyldigheten upphör. Den skattskyldige har inte möjlighet att dessförinnan på egen begäran träda ur den frivilliga skattskyldigheten, utom vid överlåtelse av fastighet.

Skattskyldigheten upphör också när fastigheten inte längre kan hyras ut eller på annat sätt upplåtas på grund av rivning eller på grund av brand eller annan orsak som fastighetsägaren inte råder över. I de nämnda situationerna upphör den frivilliga skattskyldigheten utan någon särskild ansökan eller beslut från Skatteverket. En anmälan ska dock göras till Skatteverket om förhållanden som gör att den frivilliga skattskyldigheten upphör (9 kap. 7 § andra stycket ML). Vid uppförandeskeden får Skatteverket besluta att skattskyldigheten ska upphöra om förutsättningar inte längre föreligger (9 kap. 6 § ML).

#### *Avdragsrätt*

Vid frivillig skattskyldighet har en fastighetsägare rätt att göra avdrag för ingående skatt enligt bestämmelserna i 8 kap. (9 kap. 8 § första stycket ML). Den som har medgivits frivillig skattskyldighet för uthyrning av byggnad eller anläggning har därmed rätt till avdrag för ingående skatt som avser den uthyrning som medför skattskyldighet (8 kap. 3 § ML). Om enbart en del av lokalerna i en fastighet omfattas av beslut om frivillig skattskyldighet går det alltså enbart att göra avdrag för den ingående skatt som avser förvärv för dessa lokaler. Vid förvärv som är gemensamma för fastigheten ska den avdragsgilla andelen i första hand bestämmas genom en faktisk uppdelning av skatten. Om det inte går att göra en sådan faktisk uppdelning får den ingående skatten delas upp efter skälig grund (8 kap. 13 § ML).

Avdrag för ingående skatt kan i princip fås för mervärdesskatten på förvärv som gjorts från den dagen då den frivilliga skattskyldigheten inträder, dvs. normalt den dagen då ansökan inkom till Skatteverket (9 kap. 4 § ML).

#### *Avdragsrätt för byggnation*

För den som inte varit skattskyldig under uppförande av en byggnad finns andra möjligheter att göra avdrag för mervärdesskatt som hänförs till kostnader för en byggnation. Detta kan göras genom jämkning eller genom ett retroaktivt avdrag. Jämknings- eller retroaktivt avdrag av ingående skatt enligt 8 a

kap. ML utgör det normala sättet att korrigera ett avdrag för ingående skatt när ingående skatt ska medges med ett högre eller mindre belopp jämfört vad som gällde då byggtjänsterna förvärvades.

Som ett alternativ till jämkning kan den som blivit frivilligt skattskyldig få s.k. retroaktivt avdrag. En fastighetsägare som fått beslut om frivillig skattskyldighet kan då göra avdrag för den ingående skatten på en ny-, till-, eller ombyggnad om beslutet har börjat gälla inom tre år från det att han utfört eller låtit utföra ny-, till- eller ombyggnadsarbeten på fastigheten. En förutsättning är också att den del av fastigheten på vilken ny-, till- eller ombyggnadsarbetena utförts inte har tagits i bruk efter åtgärderna. Retroaktivt avdrag kan också under vissa förutsättningar medges för ingående skatt på ny-, till eller ombyggnadsarbeten som en tidigare ägare låtit utföra på fastigheten (9 kap. 8 § ML).

Det finns även en möjlighet att få frivillig skattskyldighet redan under uppförandeskedet. Den som har fått beslut om skattskyldighet under uppförande kan dock inte använda sig av retroaktivt avdrag för att återfå ingående skatt på förvärv som gjorts innan skattskyldighetens inträde (se RÅ 2008 not. 176).

### *Jämkning*

I 8 a kap. ML finns regler om jämkning av avdrag för ingående skatt. Avdrag för ingående skatt hänförlig till förvärv eller import av investeringsvaror ska jämkas om användningen av varan ändras efter förvärvet så att avdragsrätten ökar eller minskar. Jämkning ska också ske om en fastighet överlåts eller om fastighetsägare, bostadsrättshavare eller hyresgäst försätts i konkurs om det funnits en avdragsrätt vid anskaffningen av investeringsvaran (8 a kap. 1 och 4 §§ ML).

När det gäller fastigheter som omfattas av frivillig skattskyldighet ska jämkning ske när frivillig skattskyldighet upphör. Jämkning ska dock inte ske om den frivilliga skattskyldigheten upphör på grund av rivning eller på grund av brand eller annan orsak som fastighetsägaren inte råder över. Jämkning ska inte heller ske om fastighetsägaren börjar använda fastigheten för annan verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av ingående skatt (9 kap. 10 § ML).

Jämkning ska ske om frivillig skattskyldighet som beslutats under uppförande av byggnad eller anläggning upphör innan skattepliktig uthyrning har kommit till stånd. I sådana situationer ska all ingående skatt som hänför sig till tiden mellan beslutet om frivillig skattskyldighet och den upphörande betalas in till staten (9 kap. 11 § ML).

Om den frivilliga skattskyldigheten upphör vid en överlåtelse efter en ansökan från den nye och den tidigare ägaren är den tidigare ägaren skyldig att jämka om inte den nye ägaren övertar rättighet och skyldighet att jämka enligt 8 a kap. 12 § ML (se 9 kap. 12 § ML).

Upphör den frivilliga skattskyldigheten på grund av åtgärder som vidtagits av en hyresgäst eller en bostadsrättshavare är såväl denna som fastighetsägaren skyldig att jämka. Skyldigheten omfattar den ingående skatt som var och en av dem har dragit av och som hänför sig till den del av bostaden som omfattas av hyres- eller bostadsrätten (9 kap. 13 § ML).

### *Redovisning vid beslut om frivillig skattskyldighet*

Det finns en specialreglering för redovisning av utgående och ingående skatt om skattskyldigheten inträder före den tidpunkt då Skatteverket fattar ett beslut, exempelvis från ansökningsdagen. Utgående och ingående skatt som avser tiden mellan ansökan och beslut ska då redovisas i den redovisningsperiod som följer efter den redovisningsperiod då beslutet fattas (13 kap. 28 b § ML).

## 6.3 Nuvarande tillämpning

De nuvarande reglerna om frivillig skattskyldighet vid uthyrning har fått kritik för att vara komplicerade och administrativt betungande.

I den hemställan som lämnats in av Fastighetsägarna Sverige m.fl. anges bl.a. att reglerna är i stort behov av förenkling och att de administrativa kostnaderna för företagen uppgår till stora belopp. Reglerna berör alla företag och branscher och inte bara fastighetsägare som har till huvudsaklig syssla att hyra ut lokaler. Ett vanligt problem uppges vara att företag tar ut mervärdesskatt när de hyr ut lokaler, trots att det saknas beslut om frivillig skattskyldighet för uthyrningen. I första hand föreslår de en obligatorisk skattskyldighet för uthyrning till näringsidkare som är kompletterad med en möjlighet att frivilligt avstå från skattskyldigheten. I andra hand föreslår organisationerna att den frivilliga skattskyldigheten kvarstår, men med ett förenklat förfarande utan ansökan och beslut. De nämnda alternativen medför enligt organisationerna minskade fullgörandekostnader för såväl fastighetsägarna som Skatteverket.

I departementspromemorian Mervärdesskatt för den ideella sektorn, m.m. (Ds 2009:58) finns en redogörelse för olika problem med de nuvarande reglerna. Redogörelsen avser såväl administration som materiella regler. Flera remissinstanser pekade på svårigheter med de nuvarande reglerna i sina remissvar (Svenska Petroleum Institutet, Byggindustrierna och SABO m.fl.).

Skatteverket tar också upp frågor om administrativa problem och svåra materiella regler i den förstudie som verket gjorde under våren 2012 på uppdrag av regeringen. Skatteverket framför bl.a. att reglerna om ansökan, anmälan, beslut och meddelanden, medför ett stort administrativt arbete för såväl företagen som Skatteverket. Det är dock de materiella reglerna om den frivilliga skattskyldigheten som gör regelverket svårt och medför att fel begås. Skatteverket uppger också att de flesta felaktigheter som de upptäcker vid kontroller är oavsiktliga. Reglerna upplevs som krångliga och det är lätt att göra fel av misstag.

### *Ansökan och anmälan*

Det krävs i dag en ansökan till Skatteverket för att en uthyrning ska omfattas av frivillig skattskyldighet. Av ansökan ska framgå hur stor del av fastigheten som ska omfattas av den frivilliga skattskyldigheten. Om ett företag ska hyra ut fler lokaler måste en ny ansökan lämnas. När en fastighet säljs övergår normalt den frivilliga skattskyldigheten till köparen av fastigheten. Både säljaren och köparen ska då skicka in en anmälan om detta till Skatteverket. Om skattskyldigheten upphör, t.ex. på grund



av att en ny hyresgäst flyttar in, ska en anmälan göras till Skatteverket. Olika förändringar av uthyrningsförhållandena medför således att ansökningar eller anmälningar måste göras.

Det kan uppkomma situationer när kravet på ansökan kan bli särskilt svårt att hantera. Ett exempel på det gäller uthyrning av plats för mobil-länk på mobilmaster. Skatteverket har ansett att ett förenklat förfarande får tillämpas med hänsyn till de särskilda förhållanden som gäller vid upplåtelse av plats på mast.

#### *Missad eller för sen ansökan*

Ett problem som tas upp i hemställen från Fastighetsägarna Sverige m.fl. är att företagen många gånger tar ut mervärdesskatt på uthyrningen utan att känna till att det krävs ansökan och beslut innan uthyrningen medför skattskyldighet.

En fastighetsägare som felaktigt tagit ut mervärdesskatt på hyran saknar avdragsrätt och måste korrigera den redovisade mervärdesskatten. Det leder till mycket arbete både för företagen och för Skatteverket att rätta upp sådana fel. Skatteverket upptäcker vid kontroll ofta att det saknas beslut om frivillig skattskyldighet för samtliga eller delar av de ytor som mervärdesskatt debiteras för. Arbetet med att rätta sådana felaktigheter kan enligt Skatteverket tyckas onödigt i det fall förutsättningarna för frivillig skattskyldighet i övrigt är uppfyllda.

#### *Hyresvärdens verksamhet ska medföra avdragsrätt*

Hyresvärdens möjlighet till frivillig skattskyldighet är beroende av att hyresvärdens bedriver verksamhet som medför skattskyldighet i den aktuella lokalen. Fastighetsägaren kan inte alltid styra över detta förhållande. Om det sker en uthyrning i ett senare led till någon som inte är skattskyldig kommer skattskyldigheten i de tidigare leden att upphöra. Om en andrahandshyresgäst hyr ut en lokal utan att först ansöka om frivillig skattskyldighet upphör den frivilliga skattskyldigheten även för första handshyresvärdens och fastighetsägaren. När skattskyldigheten upphör finns inte längre någon rätt till avdrag.

Det kan även vara svårt för en hyresgäst att säkerställa att hyresvärdens verkligen är skattskyldig för den aktuella lokalen. Skatteverket lämnar ut uppgifter om en registrering till mervärdesskatt avser frivillig skattskyldighet vid uthyrning av verksamhetslokal. Däremot lämnar Skatteverket av sekretesskäl normalt inte ut uppgifter om en viss fastighet eller en viss lokal omfattas av den frivilliga skattskyldigheten.

#### *Stadigvarande användning*

Skatteverket har framfört att det främst är kravet på stadigvarande användning och vilka ytor i en fastighet som kan omfattas av den frivilliga skattskyldigheten som orsakar tillämpningssvårigheter. Syftet med kravet på stadigvarande användning är att undvika situationer där en hyresvärd upprepade gånger går in och ut ur skattskyldighet för en viss lokal. Kravet har tolkats som att en uthyrning ska vara på heltid för att kunna omfattas av den frivilliga skattskyldigheten. Det innebär att deltidsupplåtelser av lokaler inte kan omfattas av frivillig skattskyldighet. Ett företags uthyrning av en lokal till en skattepliktig hyresgäst t.ex. två timmar på

eftermiddagarna tre dagar i veckan, är inte en uthyrning som är stadigvarande och kan enligt Skatteverket inte omfattas av reglerna om frivillig skattskyldighet. I Ds 2009:58 (s. 153) uppges att kravet på stadigvarande användning ställer till särskilda problem. Om uthyrningen sker till någon med verksamhet som medför skattskyldighet leder det till oönskade kumulativa effekter. Eftersom hyresvärden saknar avdragsrätt blir mervärdesskatten en kostnad som denna måste övervältra på hyresgästerna. Hyresgäster med verksamhet som medför skattskyldighet behöver därmed i sin tur ta ut mervärdesskatt på ett pris som påverkats av fastighetsägarens mervärdesskattekostnader.

#### *Avdragsrätt vid byggnation.*

Det finns tre olika alternativ för att återfå den ingående skatten på uppförandet av en byggnad som ska användas för sådan uthyrning som omfattas av frivillig skattskyldighet, nämligen retroaktivt avdrag, avdragsrätt under uppförandeskede eller jämkning. Reglerna om retroaktivt avdrag och uppförandeskede avser enbart den frivilliga skattskyldigheten. Alternativen skiljer sig genom att den ingående skatten kan återfås vid olika tidpunkter, vilket i sin tur påverkar finansieringskostnaderna för ett byggprojekt. Denna fråga har blivit mer aktuell sedan den 1 januari 2008 då reglerna för byggföretagens redovisning av mervärdesskatt förändrades så att det inte längre går att skjuta upp avskattningen av a conton och förskott på byggentreprenader till efter färdigställandet. Beställaren får därmed alltid mervärdesskatt på a contofakturorna från byggentreprenören.

Vid uppförandeskede kan den ingående skatten återfås redan under byggtiden om skattskyldighet medgivits. Vid retroaktivt avdrag kan den ingående skatten återfås från den tidpunkt uthyrningen påbörjats. Vid jämkning återfås den ingående skatten på uppförande av byggnaden under en tioårsperiod med en tiondel per år. Som reglerna är utformade är möjligheterna att kombinera de olika alternativen begränsade. Uppförandeskede kan inte kombineras med retroaktivt avdrag. Ingående skatt på kostnader som uppkommit före den tidpunkt då den frivilliga skattskyldigheten inträdde kan därför enbart återfås under en tioårsperiod genom jämkning.

Ett problem som kan uppkomma gäller att det retroaktiva avdraget inte kan medges om fastigheten har tagits i bruk efter byggåtgärderna. Detta medför att fastighetsägaren måste lämna in ansökan om frivillig skattskyldighet innan eller i direkt anslutning till att uthyrningen påbörjas. Om ansökan lämnas in senare kan avdraget inte medges. En något försenad ansökan kan därmed få betydande konsekvenser eftersom den ingående skatten enbart kan återfås med en tiondel per år under en tioårsperiod.

#### *Redovisningstidpunkt vid påbörjad uthyrning*

Den frivilliga skattskyldigheten kan inträda tidigast från den tidpunkt då en ansökan har gjorts till Skatteverket. Om ansökan beviljas får den som ansökt ett beslut om att uthyrningen medför skattskyldighet. Skattskyldigheten kan gälla även för tid före beslutet, dvs. för den tiden som hunnit gå mellan ansökan och beslut. Detta kan medföra hanteringsmässiga

problem eftersom mervärdesskatt ska tas ut på tidigare utfärdade hyresfakturor. Den som blir skattskyldig ska även i efterhand redovisa den ingående skatten för tiden mellan ansökan och beslut enligt den särskilda bestämmelse som finns om redovisning av utgående och ingående skatt i sådana fall (13 kap. 28 b § ML). Det är dock vanligt att uthyraren tror att det är riktigt att ta ut mervärdesskatt på hyresfakturorna redan från den tidpunkt när ansökan skickats in. I sådana fall kan det uppstå en situation där både uthyrarens och hyresgästens mervärdesskatteredovisning blir felaktig under en period.

## 6.4 Slopande av ansöknings- och anmälningsförfarandet

### 6.4.1 Ansöknings- och anmälningsförfarandet

**Promemorians förslag:** Ansökan och anmälan till Skatteverket slopas i de flesta fall vid frivillig skattskyldighet för upplåtelse av fastighet.

**Skälen för promemorians förslag:** Den frivilliga skattskyldigheten uppstår genom att Skatteverket fattar beslut. Uthyraren måste för varje lokal ange i en särskild ansökan hur stor yta som hyrs ut, hyresgästens registreringsnummer till mervärdesskatt och vilken verksamhet som bedrivs i lokalen. Skatteverket ska sedan kontrollera uppgifterna och fatta beslut. Om det sker förändringar ska ytterligare blanketter fyllas i, kontrolleras, arkiveras och administreras av både företagen och Skatteverket. Många företag är omedvetna om att de felaktigt agerar skattskyldiga trots att de saknar formell frivillig registrering. Fler företag än de som i dag är frivilligt skattskyldiga borde vara det eftersom de vidarefakturerar med mervärdesskatt. Skatteverket framför i sin förstudie att det finns både fördelar och nackdelar med ett system där ansöknings-, besluts- och anmälningsförfarandet tas bort. Om ett system med frivillig skattskyldighet utan ansökan och beslut ska införas är det enligt Skatteverket en stor fördel om de materiella bestämmelserna för när frivillig skattskyldighet kan användas förenklas.

#### *Minskad administration för företagen och för Skatteverket*

Det finns administrativa fördelar för företagen med att avskaffa förfarandet med ansökan och anmälan. Vid ett avskaffat ansöknings- och anmälningsförfarande skulle uppgifter om uthyrningsförhållandena och fastighetsöverlåtelse inte längre behöva skickas in till Skatteverket. Företagen måste i dag fylla i en ansökan och bl.a. ange vilken fastighet det gäller och hur många kvadratmeter som hyrs ut och hyresgästens namn och organisationsnummer. Om förutsättningarna för den frivilliga skattskyldigheten upphör ska också en anmälan göras. När en fastighet som omfattas av frivillig skattskyldighet säljs ska både den tidigare och den nya ägaren anmäla överlåtelsen.

Ett avskaffat krav på ansökan och anmälan medför också en minskad administration för Skatteverket. Skatteverket har i förstudien uppskattat att de gör en besparing även när de tagit hänsyn till att det behövs mer

kontroller av annat slag vid ett avskaffande av ansöknings- och anmälningsförfarandet. Både företagen och Skatteverket bör således göra en förenklingsvinst om ansöknings- och anmälningsförfarandet avskaffas.

#### *Missad eller för sen ansökan*

I dag är det som beskrivits ovan vanligt att företag som inte ansökt om frivillig skattskyldighet tar ut mervärdesskatt på en uthyrning. Ett exempel på detta kan gälla franchisegivare som hyr lokalen av fastighetsägaren hyr ut denna i andra hand till franchisetagaren. I sådana fall förekommer det att franchisegivaren som också tillhandahåller andra varor och tjänster till franchisetagare ser hela tillhandahållandet som ett enda skattepliktigt tillhandahållande och därför inte ansöker om frivillig skattskyldighet för lokalupplåtelsen. I praxis anses dock lokalen ofta som ett separat tillhandahållande. Konsekvensen blir att den mervärdesskatt som tagits ut av franchisetagaren inte är korrekt och att denne saknar avdragsrätt för det mervärdesskattebelopp som avser lokalen. Vid andra eller tredjehandsuthyrning kan en missad ansökan göra att förutsättningarna för fastighetsägarens frivilliga skattskyldighet inte längre föreligger. Om någon i ett senare uthyrningsled inte lämnar en ansökan kommer även förutsättningarna för de tidigare uthyrningsleden att påverkas. Detta påverkar skattskyldigheten och avdragsrätten hos de inblandade parterna. Det medför också att mervärdesskatteredovisningen behöver rättas, vilket i sin tur medför administration för de inblandade företagen och för Skatteverket.

Ett fall där en sent inkommen ansökan kan få stora konsekvenser är när en ny-, till- eller ombyggnad utförts på fastigheten. Ett utnyttjande av ett retroaktivt avdrag förutsätter enligt 9 kap. 8 § ML att fastigheten inte har tagits i bruk efter åtgärderna. I dessa fall har en sent inkommen ansökan kunnat få stora konsekvenser för den enskilda fastighetsägaren. Om ansökan inkommer först någon månad efter det att uthyrningen påbörjas efter byggåtgärderna kan den frivilliga skattskyldigheten anses inträda först efter denna tidpunkt. Inledningsvis kan fastigheten därför anses ha tagits i bruk för mervärdesskattfri uthyrning. Möjligheten till att göra retroaktivt avdrag enligt 9 kap. 8 § ML för den ingående skatten kan gå förlorad. Den möjlighet som återstår för fastighetsägaren blir att återfå den ingående skatten genom jämkning under en tioårsperiod. Att behöva använda jämningsreglerna för att återfå den ingående skatten medför också en extra administration och likviditetsbelastning för en fastighetsägare som ska använda fastigheten för uthyrning som medför skattskyldighet.

Med ett förfarande där någon ansökan inte behövs för att uthyrningen ska omfattas av den frivilliga skattskyldigheten kan de ovan nämnda problemen till följd av en missad eller sen ansökan till stor del undvikas. Även om liknande problem kan uppkomma utan ansökan torde dessa bli mindre omfattande.

Ett annat problem som kan påverkas av ett slopat ansöknings- och anmälningsförfarande avser att en hyresgäst i dag inte alltid kan försäkra sig om att en hyresvärd som tar ut mervärdesskatt på hyran har ett beslut om frivillig skattskyldighet för den aktuella lokalen. Skatteverket lämnar av sekretesskäl normalt inte ut uppgifter om en viss fastighet eller en viss

lokal omfattas av den frivilliga skattskyldigheten. Om något beslut inte krävs uppkommer inte risken för hyresgästen att mervärdesskattedebiteringen på hyran är felaktig bara på grund av att beslut saknas. En risk finns dock fortfarande att andra förutsättningar för den frivilliga skattskyldigheten inte är uppfyllda, även om mervärdesskatt tas ut på fakturan.

#### *Fel kan upptäckas senare*

En källa till felaktigheter är att en hyresvärd tar ut mervärdesskatt på en uthyrning i situationer där förutsättningarna för frivillig skattskyldighet inte är uppfyllda. Skatteverket anser att en stor fördel med ansöknings- och anmälningsförfarande är att Skatteverket får kontakt med de hyresvärdar som vill använda sig av frivillig skattskyldighet. Om företaget av misstag har trott att uthyrningen kan omfattas av frivillig skattskyldighet finns i dag en möjlighet att det upptäcks vid kontrollen av ansökningarna. Det finns därmed en möjlighet att felet kan upptäckas i ett tidigt skede, vilket kan göra att det blir enklare att rätta till misstaget.

Det torde emellertid vara en relativt låg andel av ansökningarna som innehåller fel av ett slag som skulle vara fel även efter ett avskaffande av ansöknings- och anmälningsförfarandet. Skatteverket uppskattar att ca en procent av ansökningarna avser förhållanden där hyresvärderna inte kan bli frivilligt skattskyldiga, t.ex. för att uthyrningen inte är stadigvarande eller hyresgästen saknar avdragsrätt. Det bör tilläggas att de flesta fel som upptäcks är oavsiktliga, dvs. fel som beror på att företagen inte har kännedom om eller har missförstått reglerna om mervärdesskatt vid uthyrning av lokaler. Skatteverket tar dock också upp att det kan finnas skäl att tro att ansöknings- och anmälningsförfarandet kan ha en viss preventiv effekt på fusk och kan bidra till att viss del av fuskets upptäcks tidigare än vad som skulle vara fallet utan ett ansöknings- och anmälningsförfarande. Dessutom skulle ett avskaffat krav på anmälan vid överlåtelse och upphörande av den frivilliga skattskyldigheten också medföra ett ökat skattebortfall, pga. utebliven jämkning. De uppgifter om uthyrningens omfattning som finns i besluten om frivillig skattskyldighet kan användas som underlag för att klargöra fördelningsgrunden för ingående skatt. Utan dessa kan det bli svårare att hålla ordning på uppgifterna om hur den ingående skatten ska fördelas.

#### *Redovisningsskyldighet innan beslut*

Med ett slopande av ansöknings- och beslutsförfarandet undviks att företag som ansöker om frivillig skattskyldighet börjar ta ut mervärdesskatt på hyran innan de har fått ett beslut från Skatteverket. Mervärdesskatten på uthyrning som avser tid mellan skattskyldighetens inträde och beslutsdagen ska redovisas först i redovisningsperioden efter den då beslutet fattas (13 kap. 28 b § ML). Det gäller både den ingående och den utgående skatten. I avvaktan på att ett beslut ska fattas finns det företag som felaktigt tar ut mervärdesskatt vilket gör att den mervärdesskatt som avser uthyrningen redovisas i fel period. Vid ett förfarande där någon ansökan och beslut inte behövs skulle detta problem inte uppkomma om det är så att förutsättningarna för skattskyldighet i övrigt är uppfyllda för uthyrningen.

### *Avskaffande av ansöknings- och anmälningsförfarandet*

Det finns både för- och nackdelar med ett avskaffat ansöknings- och anmälningsförfarande. Fördelarna är att problem med missad eller för sen ansökan och redovisningsskyldigheten innan beslut undviks. Det är också en fördel att administrationen minskar för de företag som hyr ut verksamhetslokaler. Ett avskaffande av ansöknings- och anmälningsförfarandet ger förenklingsvinster både för företagen och för Skatteverket. Nackdelarna består av t.ex. större kontrollsvårigheter för Skatteverket. Skatteverket får också sämre möjligheter att upptäcka misstag i ett tidigt skede. Vid en sammanvägd bedömning anses fördelarna med ett avskaffande av ansöknings- och anmälningsförfarandet väga över. Ett förslag lämnas därför om att ansöknings- och anmälningsförfarandet vid frivillig skattskyldighet tas bort.

## **6.4.2 Den närmare utformningen av förfarandet**

**Promemorians förslag:** Frivillig skattskyldighet gäller om mervärdesskatt anges i en faktura för uthyrningen eller upplåtelsen. Frivillig skattskyldighet gäller dock inte om en kreditnota som ändrar mervärdesskatten utfärdas inom tre månader. Frivillig skattskyldighet gäller inte heller om fakturan med den utgående skatten ställs ut senare än sex månader från den första dagen i den hyresperiod eller upplåtelseperiod som fakturan avser. Om fastigheten överläts upphör den frivilliga skattskyldigheten.

**Skälen för promemorians förslag:** När förfarandet med ansökan, anmälan och beslut tas bort uppkommer ett antal frågor om hur de situationer där det i dag krävs en ansökan eller anmälan till Skatteverket ska behandlas.

### *Hur blir fastighetsägaren frivilligt skattskyldig?*

När förfarandet med ansökan och beslut tas bort behöver frågan om hur en fastighetsägare ska bli frivilligt skattskyldig regleras på annat sätt. I Tyskland och på Irland, som har frivillig skattskyldighet utan ansökningsförfarande, har frågan lösts på olika sätt. I Tyskland debiterar uthyraren exempelvis mervärdesskatt på omsättningen i en faktura för att omfattas av skattskyldighet. På Irland ska valet vara skriftligt dokumenterat. Det kan göras genom hyresavtalet eller som ett meddelande till hyresgästen.

Om valfriheten kan utövas helt formlöst kan det skapa osäkerhet om uthyrningen omfattas eller inte. Någon form av avsiktsförklaring är nödvändig. En angivelse av utgående skatt i en faktura för uthyrningen eller upplåtelsen bör vara tillräcklig. Om en fastighetsägare ställer ut en faktura med mervärdesskatt för uthyrning av en lokal kommer lokalen således att i fortsättningen omfattas av den frivilliga skattskyldigheten. Om en faktura har ställts ut i förskott bör dock den frivilliga skattskyldigheten inte inträda förrän den uthyrningsperiod som fakturan avser har börjat.

Att en fastighetsägare kan välja att bli frivilligt skattskyldig på ett så enkelt sätt som genom att ställa ut en faktura kan dock ge upphov till nya misstag. En faktura med mervärdesskatt kan ha blivit felaktig. Om det skulle inträffa bör det finnas viss tid för fastighetsägaren och hyresgästen att upptäcka ett sådant misstag. Det bör finnas en möjlighet att korrigera en sådan faktura genom en kreditfaktura som korrigerar den av misstag debiterade mervärdesskatten. En sådan möjlighet bör dock vara begränsad i tiden. För att frågan ska bli aktuell ska övriga förutsättningar för skattskyldighet vara uppfyllda. Ändringar i efterhand av skattskyldigheten kan göra att tidigare mervärdesskatteredovisningar för både fastighetsägare och hyresgäster påverkas. Avdragsrätt och eventuell jämkning kan påverkas. En kreditnota som korrigerar den ursprungliga fakturan ska därför ha utfärdats senast 3 månader från det att fakturan med utgående skatt utfärdades.

Som nämnts kan ändringar i efterhand av skattskyldigheten påverka tidigare redovisning av skatt. Ytterligare en nackdel med retroaktivitet är att den kan skapa osäkerhet för hyresgästen som kan få mervärdesskatt på hyran för tidigare redovisningsperioder. Möjligheten att bli frivilligt skattskyldig i efterhand bör därför begränsas. Det är vanligt att hyresfakturer ställs ut innan hyresperioden börjar. Det kan dock finnas andra situationer där faktureringen sker på annat sätt. Med hänsyn till att det går att bli frivilligt skattskyldig genom att ange utgående skatt i en faktura bör det finnas en viss tid inom vilken man kan ställa ut en sådan faktura. Mot denna bakgrund föreslås att det inte går att bli frivilligt skattskyldig om fakturan med den utgående skatten ställs ut senare än sex månader från den första dagen i den hyresperiod eller upplåtelseperiod som fakturan avser.

#### *Särskilt om överlåtelse av fastighet som omfattas av frivillig skattskyldighet*

Vid en överlåtelse upphör i dag den frivilliga skattskyldigheten om den tidigare och den nya ägaren gemensamt ansöker om det. Den frivilliga skattskyldigheten övergår dock normalt på den nye ägaren (9 kap. 5 § andra stycket ML). Om förfarandet med ansökan och beslut tas bort bör denna bestämmelse ändras så att skattskyldigheten normalt inte övergår på en ny ägare, utom vid s.k. uppförandeskeden. Den frivilliga skattskyldigheten bör istället upphöra vid tillträdet. Köparen av fastigheten blir frivilligt skattskyldig på nytt genom ställa ut en faktura med utgående skatt för sin uthyrning eller upplåtelse. Bestämmelsen i 8 a kap. 12 § ML om överlåtelse av rättigheter och skyldigheter att jämka bör inte ändras. Om förvärvaren inte bedriver verksamhet som medför skattskyldighet eller återbetalningsrätt vid förvärvet bör det även i fortsättningen vara så att rättigheter och skyldigheter att jämka kan övergå på förvärvaren även om denne blir frivilligt skattskyldig först vid tillträdet.

#### *Dokumentationsskyldighet*

Fastighetsägarna Sverige m.fl. har i sin hemställan om ett avskaffat ansöknings- och anmälningsförfarande föreslagit att det ska införas en skyldighet för fastighetsägare och andra uthyrare att efter anmodan av Skatteverket visa att förutsättningarna för frivillig skattskyldighet är

uppfyllda. Det finns emellertid andra regler om skyldighet att inneha underlag som kan användas vid kontroll. En fastighetsägare som är skattskyldig ska ställa ut en faktura (11 kap. 1 § ML). En faktura ska bl.a. innehålla uppgifter om köparens namn och adress (11 kap. 8 § ML). Regler om bevarande och arkivering av fakturor finns i 11 a kap ML samt i bokföringslagen (1999:1078). Bokföringslagen innehåller dessutom bestämmelser om att i bokföringen notera affärshändelser och se till så det finns verifikationer för alla bokföringsposter. Det finns också en skyldighet att inneha räkenskaper, anteckningar och annan dokumentation för att se till att det finns underlag för att fullgöra sin deklara-tions-skyldighet samt för kontroll av beskattningen, se 39 kap. 3 § skatteför-farandelagen (2011:1244). I promemorian görs därför bedömningen att det inte behövs någon särskild regel om skyldighet att inneha underlag för kontroll vid uthyrning av lokaler.

#### *Lagförslag*

Förslaget föranleder ändringar i 9 kap. 1, 3-8 och 12 §§ ML.

### **6.4.3 Förfarandet vid uppförandeskeden**

**Promemorians bedömning:** Förfarandet med ansökan, beslut och anmälan finns kvar vid frivillig skattskyldighet under den tid en bygg-nad uppförs eller genomgår omfattande till- eller ombyggnad.

**Skälen för promemorians bedömning:** Enligt 9 kap. 2 § tredje stycket ML är det i dag en förutsättning för frivillig skattskyldighet under uppförande av en byggnad att det är lämpligt med hänsyn till den sökan-des personliga eller ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt. I hemställan från bl.a. Fastighetsägarna Sverige m.fl. föreslår att denna förutsättning tas bort. Skatteverket anser dock att det kravet fyller en funktion bl.a. som skydd mot att systemet utnyttjas av oseriösa aktö-rer. Skatteverket anser därför att möjligheten att få frivillig skattskyldig-het i samband med att en byggnad uppförs ska vara begränsad på det sätt den är i dag.

Det finns särskilda bestämmelser om jämkning av ingående skatt vid skattskyldighet under uppförande (se 9 kap. 11 § ML). Det kan också handla om betydande belopp som ska återbetalats till en fastighetsägare under ett uppförandeskede. I dessa fall kan kontrollbehovet anses större än vid annan frivillig skattskyldighet. Med hänsyn till detta bör inga förändringar göras av kraven för skattskyldighet eller ansöknings- och anmälningsförfarandet vid frivillig skattskyldighet under uppförande. Anmälningsskyldigheten finns därför kvar i dessa fall. Det gäller såväl anmälan vid överlåtelse av fastighet och de fall då skattskyldigheten upphör enligt 9 kap. 6 § första stycket, t.ex. om fastighetsägaren hyr ut till en hyresgäst som inte är skattskyldig.



#### 6.4.4 Krav på hyresgästens verksamhet

**Promemorians bedömning:** Det bör även i fortsättningen vara en förutsättning för frivillig skattskyldighet att hyresgästens verksamhet medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning.

**Skälen för promemorians bedömning:** I 3 kap. 3 § ML finns ett krav på att uthyrningen ska ske för användning i en verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1, 6, 9, 11, 11 e, eller 12 ML. Det har funnits krav på att hyresgästen verksamhet ska medföra skattskyldighet eller återbetalningsrätt sedan reglerna om frivillig skattskyldighet infördes 1979 (jfr Ds B 1977:6 s. 97, prop. 1977/78:141 s. 67 f). Vid den senaste översynen av reglerna föreslog utredningen att kravet skulle tas bort och att all uthyrning av verksamhetslokaler skulle kunna omfattas av den frivilliga skattskyldigheten (SOU 1999:47 s. 92 f). Ett avskaffande av det kravet skulle medföra att risken minskar för att en fastighetsägare ska göra en felbedömning och ta ut mervärdesskatt av misstag. Fastighetsägaren skulle inte behöva göra någon kontroll av hyresgästens skattestatus. Om en hyresgäst som inte har rätt till avdrag eller återbetalning skulle flytta in skulle fastighetsägaren inte behöva jämka. Enligt utredningen skulle gränsdragningsproblem som t.ex. kravet på stadigvarande användning också kunna få sin lösning. En möjlighet att ta ut mervärdesskatt av hyresgäster som saknar avdragsrätt skulle i vissa avseenden kunna vara en fördel för sådana hyresgäster. Det skulle kunna minska problemen med att dessa i vissa fall kan ha svårt att få tag i lokaler.

Trots dessa fördelar gjordes dock i prop. 1999/2000:82 bedömningen att det inte kunde uteslutas att vissa hyresgäster skulle få kännbara hyreshöjningar ställt i relation till deras verksamhet. Det gällde särskilt de fall då verksamheten har stort ideellt inslag eller då småföretagare bedriver undantagen verksamhet (a. prop. s. 67). Detta är ett skäl som alltjämt gör sig starkt gällande. Det kanske främsta skälet till att behålla ett regelverk där skattskyldigheten är frivillig är att hyresgäster som saknar avdragsrätt inte ska få kostnadsökningar.

Det finns också en risk att ett avskaffande av kravet på hyresgästens verksamhet kan utnyttjas för att möjliggöra avdrag för lokaler som används i verksamheter som annars saknar avdragsrätt. Även om en förändring i detta avseende skulle innebära förenklingar finns det dock fortfarande ett behov av att även i fortsättningen ha ett krav på att hyresgästen ska bedriva verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning. De skäl som talar mot ett sådant krav gör sig gällande oavsett i vilket led en uthyrning sker. Kravet bör därför även i fortsättningen gälla även vid uthyrning i andra och tredje hand. Någon förändring av kravet på avdragsrätt eller återbetalningsrätt i hyresgästens verksamhet föreslås därför inte i promemorian.

## 6.4.5 Stadigvarande användning

**Promemorians bedömning:** Det bör även i fortsättningen finnas ett krav på stadigvarande användning för att uthyrning eller upplåtelse ska omfattas av frivillig skattskyldighet.

**Skälen för promemorians bedömning:** I SOU 1999:47 föreslogs att kravet på stadigvarande användning i en verksamhet som medför skattskyldighet eller avdragsrätt skulle slopas. Ett behov av ett krav på stadigvarande användning kunde enligt utredningen enbart finnas om det finns ett krav på att hyresgästens verksamhet ska medföra skattskyldighet (s. 94). Eftersom kravet på att hyresgästens verksamhet ska medföra skattskyldighet eller återbetalningsrätt behölls gjordes inte heller någon ändring i kravet på stadigvarande.

Det kan i vissa fall vara svårt för en fastighetsägare att veta om kravet på stadigvarande användning är uppfyllt. Kravet kan också i vissa situationer få den effekten att uthyrningar till skattskyldiga hyresgäster inte kan omfattas av den frivilliga skattskyldigheten. Näringsmedicinska Terapeutförbundet (NMTF) har i en hemställan om lagändring (dnr Fi2007/2465) föreslagit att kravet i mervärdesskattelagen på stadigvarande användning vid frivillig skattskyldighet tas bort. Anledningen till det är att uthyrning till terapeuter föreslås omfattas av den frivilliga skattskyldigheten även om den sker på deltid.

Kravet på stadigvarande användning syftar till att undvika ständiga förändringar i skattskyldigheten. Tas kravet bort skulle det bli möjligt att vara skattskyldig oavsett längden på hyrestiden. Uthyrningar på deltid, t.ex. del av dagen skulle också kunna omfattas. Det skulle bli möjligt att vara frivilligt skattskyldig även i verksamheter där skattskyldigheten kan ändras med korta intervaller. Ett skäl till att kravet finns är att ideliga förändringar i skattskyldigheten skulle medföra administrativt merarbete. Det skälet väger inte lika tungt vid ett slopat ansöknings- och anmälningsförfarande. Förändringar i skattskyldigheten kan dock ge upphov till nya svårigheter. Förändringar i skattskyldigheten kan göra att den ingående skatten ska fördelas och jämkas i många fall. Det kan skapa komplexa situationer med fördelning av den ingående skatten för förvärv för olika lokaler. Det kan bli särskilt komplicerat om det finns ytor som är gemensamma för flera sådana lokaler. Varje rum kommer att behöva en fördelningsgrund för avdraget. Utifrån dessa ska det sedan göras fördelningar av avdraget på de gemensamma ytorna. Fler jämkningssituationer kan sannolikt uppkomma. Beräkningen av ett jämkningsbelopp för en sådan lokal kan också bli mycket komplicerad. Jämkning vid ändrad användning sker om avdragsrättens omfattning för lokaler och gemensamma ytor ändras. Denna ska beräknas som en andel av den avdragsrätt som fanns i samband med anskaffningen. Vid jämkning ska också avskrivningsunderlagen för tillgången justeras, se 15 kap. 6 §, 16 kap. 16 §, 18 kap 17 a och c §§ samt 19 kap. 14 § inkomstskattelagen (1999:1229). Jämkningsreglerna är i sig komplicerade och svåra att tillämpa. En sådan ordning skulle därför bli komplicerad och riskera att ge upphov till fel redovisad ingående skatt. Det medför dessutom en administration för företagen att behöva jämkna den ingående skatten och göra fördelningar av den ingående skatten.

Frivillig skattskyldighet kan medges när en fastighetsägare helt eller delvis hyr ut byggnad eller annan anläggning för stadigvarande användning i verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning. Detta har ansetts medföra att den frivilliga skattskyldigheten ska avse en specifik del av en byggnad, en lokal eller på annat sätt avgränsat utrymme. Det kan vara svårt att avgöra om en uthyrning avser en sådan lokal eller ett sådant avgränsat utrymme. Detta kan bli ett problem vid uthyrning av t.ex. kontorslokaler som används gemensamt med andra. Enligt mervärdesskattedirektivet kan det vara en uthyrning av fast egendom även om hyresavtalet avser delar av en fastighet som ska användas tillsammans med någon annan (C-284/03 Temco Europe SA, punkt 24-25). Vid uthyrning till hyresgäster med avdragsrätt kan kravet medföra att hyran belastas med en dold mervärdesskatt, dvs. det uppkommer en kumulativ effekt. Om den frivilliga skattskyldigheten inte skulle ha en koppling till en hel eller bestämd del av en byggnad kan dock problem uppkomma när det gäller avdragsrätt och jämkning. Det kan bli svårt att avgöra avdragsrättens omfattning för olika investeringar i byggnaden. Svårigheterna liknar de som uppkommer när skattskyldigheten växlar över tiden. Det kan bli en slags blandad verksamhet i lokaler som omfattas av skattskyldighet. Det kan bli svårigheter att bedöma omfattningen av avdragsrätten för ingående skatt som avser investeringar i de delar av byggnaden som hyrs ut till fler hyresgäster och för de gemensamma ytor som avser sådan uthyrning t.ex. entréer. Jämknings i sådana situationer kan också medföra svårigheter. Några ändringar i detta avseende bör därför inte göras.

#### 6.4.6 Uthyrning som avser stadigvarande bostad

**Promemorians förslag:** Frivillig skattskyldighet ska inte kunna omfatta uthyrning eller upplåtelse som avser stadigvarande bostad, oavsett vem som fastighetsägaren hyr ut till.

**Skälen för promemorians förslag:** Det är inte möjligt för en fastighetsägare att bli frivilligt skattskyldig för uthyrning som avser stadigvarande bostad om uthyrning sker till en kommun, ett kommunalförbund eller ett samordningsförbund. Vid uthyrning i andra fall exempelvis till staten finns ingen motsvarande begränsning (se 3 kap. 3 § andra stycket och 9 kap. 1 § ML).

I SOU 1999:47 föreslogs att det skulle införas en generell begränsning om att frivillig skattskyldighet inte ska vara möjlig om upplåtelsen eller uthyrning avser stadigvarande bostad. Någon generell begränsning om uthyrning av stadigvarande bostad infördes inte (prop. 1999/2000:82 s. 60–67).

Den omständigheten att det saknas en begränsning av möjligheten att bli frivilligt skattskyldig vid uthyrning som avser stadigvarande bostad kan dock medföra problem. Avdragsförbudet för stadigvarande bostad har behandlats i ett avgörande av Högsta förvaltningsdomstolen (RÅ 2010 ref. 43). Det fallet gällde en stiftelse som skulle hyra ut bostäder till ett universitet. Universitet skulle i sin tur hyra ut bostäderna till gästforskare. Universitetets uthyrning var inte en sådan skattepliktig rums-

uthyrning i hotellrörelse eller liknande som avses i 3 kap. 3 § första stycket 4 ML. Utformningen och användningen av bostäderna var enligt Högsta förvaltningsdomstolen sådan att de var stadigvarande bostäder enligt mervärdesskattelagen. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att avdragsförbudet för stadigvarande bostad var tillämpligt. Fastighetsägaren saknade därför rätt till avdrag för ingående skatt som avsåg bostäderna även om fastighetsägaren hade fått ett beslut om frivillig skattskyldighet. Att det var möjligt att få frivillig skattskyldighet för uthyrningen begränsade inte tillämpningen av avdragsförbudet.

En fastighetsägare kan således bli frivilligt skattskyldig och ta ut mervärdesskatt på hyran, trots att fastighetsägaren saknar rätt till avdrag för ingående skatt som avser uthyrningen. Denna situation kan uppkomma vid uthyrning till staten. Universitet och högskolor har i vissa fall möjligheter att hyra ut bostäder i andra hand till enskilda för att förse dem med bostäder (9 a § förordningen (1993:528) om statliga myndigheters lokalförsörjning). Vid uthyrning till kommuner, kommunalförbund och samordningsförbund finns inte möjlighet till frivillig skattskyldighet om uthyrningen avser stadigvarande bostad. Vid uthyrning till andra subjekt finns begränsningen att hyresgästen ska bedriva verksamhet som medför skattskyldighet i lokalen. Någon egentlig inskränkning som avser uthyrning av stadigvarande bostad finns dock inte och det kan inte uteslutas att det kan uppkomma en situation där en uthyrning avser en stadigvarande bostad även i dessa fall. Det är olämpligt att det kan uppkomma situationer där en fastighetsägare som är frivilligt skattskyldig och ska lägga mervärdesskatt på hyran helt saknar rätt till avdrag för uthyrningen. Särskilt som det saknas möjlighet för fastighetsägaren att lämna den frivilliga skattskyldigheten om uthyrning av den aktuella byggnaden eller byggnadsdelen har kommit att omfattas av den frivilliga skattskyldigheten. Möjligheten att bli frivilligt skattskyldig bör därför inte omfatta uthyrning av stadigvarande bostad oavsett till vem uthyrningen sker, dvs. även om uthyrningen sker t.ex. till staten.

#### *Lagförslag*

Förslaget föranleder ändringar av 3 kap. 3 § ML.

### **6.4.7 Särskilda frågor om skattskyldighet vid uthyrning av fastighet**

**Promemorians förslag och bedömning:** Undantaget från skatteplikt för upplåtelse av fastighet ska inte omfatta upplåtelse till mobiloperatör av plats för utrustning på mast.

En regel om obligatorisk skattskyldighet vid uthyrning av konferenslokaler i konferensverksamhet bör inte införas. Någon särreglering om skattskyldighet vid uthyrning till terapeuter bör inte införas.

## Skälen för promemorians förslag och bedömning

### *Upplåtelse till mobiloperatör av plats på mast*

För att kunna öka täckningsgraden och samtidigt utnyttja befintliga master hyr mobiloperatörer i vissa fall plats för egen utrustning på en mast som tillhör en annan operatör. Till sådana upplåtelser hör normalt en upplåtelse av plats för placering av teknisk utrustning i teknikbod eller liknande konstruktion som finns placerad i direkt anslutning till tornet eller masten. Upplåtelsen sker normalt efter avtal om upplåtelse. I 4 kap. lagen om elektronisk kommunikation (2003:389) finns dock regler om samlokalisering som gör att en operatör kan förpliktigas att tillhandahålla utrymme på en mast. I tillämpningen har en upplåtelse av plats på mast betraktats som en upplåtelse av en fastighet som är undantagen från mervärdesskatt enligt 3 kap. 2 § ML. Den som hyr ut plats i masten till en mobiloperatör har därför behövt bli frivillig skattskyldighet för upplåtelsen. I annat fall har upplåtelsen inte ansetts medföra skattskyldighet och avdragsrätt saknas. Skatteverket har ansett att ett förenklat förfarande i vissa fall får tillämpas med hänsyn till de särskilda förhållanden som gäller vid upplåtelse av plats på mast. Den upplåtelse som avses sker till företag som är skattskyldiga för verksamhet som avser mobil kommunikation.

Med hänsyn till ovanstående bör ur ett förenklingsperspektiv upplåtelsena av plats på mast för utrustning till en mobiloperatör inte omfattas av undantaget i 3 kap. 2 § ML. De bör istället omfattas av obligatorisk skattskyldighet enligt 3 kap. 3 § ML.

### *Konferenslokaler*

Skatteverket har hemställt att korttidupplåtelse av lokal i konferensanläggning inte ska vara undantaget från skatteplikt (dnr Fi2006/2310). I förtydligande syfte föreslås verket även att 7 kap. 1 § andra stycket ML ändras så att det framgår den lägre skattesatsen enbart avser tillhandahållande av logi. Skatteverket föreslår också motsvarande ändring i bestämmelsen om skatteplikt för rumsuthyrning i hotellrörelse i 3 kap. 3 § första stycket 4 ML. Därmed omfattas all korttidsupplåtelse av konferenslokaler i konferensanläggning av obligatorisk skattskyldighet, oavsett om upplåtelse sker i hotellrörelse eller inte.

Efter Skatteverkets hemställan har Regeringsrätten behandlat lokalupplåtelser vid konferensarrangemang i ett förhandsbeskedsärende (RÅ 2007 ref. 33). I ärendet bedömdes ett konferensarrangemang där det ingick utöver lokal, bl.a. bistånd med administrativa göromål, tillgång till olika slags teknisk utrustning, tillhandahållande av olika slags förtäring som kaffe och lunch m.m. Lokalupplåtelsen i det sammansatta konferensarrangemanget ansågs endast vara ett medel för att på bästa sätt kunna tillhandahålla den av kunden efterfrågade tjänsten som avser arrangemanget. Tjänsten avseende konferensarrangemanget ansågs vara skattepliktig och skattesatsen var 25 procent.

I avgörandet bedömdes därmed ett tillhandahållande av ett konferensarrangemang som en i sin helhet skattepliktig omsättning som inte utgör en lokalupplåtelse. Vidare skulle normalskattesatsen tillämpas på omsättningen av tjänsten. Därmed bör motsvarande resultat uppnås som

det som Skatteverket vill uppnå med förslagen i hemställan. Några ändringar i dessa regler föreslås därför inte.

#### *Uthyrning till terapeuter*

Näringsmedicinska terapeutförbundet (NMTF) har föreslagit att det i mervärdesskattelagen införs en specialregel för att möjliggöra frivillig skattskyldighet vid uthyrning till terapeuter (dnr Fi2007/2465). Enligt NMTF är det en vanlig situation bland terapeuter att man på deltid vill använda ett rum i en praktik och på deltid arbeta ute på företag, hålla utbildningsverksamhet m.m. Som beskrivits ovan under avsnitt 6.3 kan oönskade effekter uppkomma när en uthyrning till skattskyldiga hyresgäster inte kan omfattas av skattskyldigheten. Det kan göra att hyresgästerna har en högre hyreskostnad. En specialregel för uthyrning till terapeuter skulle kunna dock kunna ge upphov gränsdragningsproblem. De lokaler som används torde också kunna användas av yrkesutövare inom närliggande områden inom t.ex. hälsorådgivning, friskvård eller hälso- och sjukvård. Det kan också bli svårt för en fastighetsägare att avgöra om en hyresgäst är en terapeut eller inte. En specialregel vid uthyrning till terapeuter kan således ge upphov till tillämpningssvårigheter. En sådan regel kan också komplicera regelverket kring uthyrning av lokaler ytterligare. Någon särskild regel om skattskyldighet vid uthyrning till terapeuter bör därför inte införas i mervärdesskattelagen. NMTF lämnar som ett alternativ ett förslag om ett avskaffande av kravet på stadigvarande användning. Detta förslag om stadigvarande användning behandlas ovan under avsnitt 6.4.5.

#### *Lagförslag*

Förslaget om obligatorisk skattskyldighet vid upplåtelse till mobiloperatör av plats på mast föranleder en ändring av 3 kap. 3 § ML.

### **6.4.8 Retroaktivt avdrag efter ett uppförandeskede**

**Promemorians förslag:** En fastighetsägare ska kunna göra retroaktivt avdrag för ingående skatt som avser en ny-, till- eller ombyggnad även om fastighetsägaren har varit frivilligt skattskyldig under uppförandet av byggnaden enligt 9 kap. 2 § ML.

**Skälen för promemorians förslag:** Det finns tre olika alternativ att återfå ingående skatt på en byggnation och möjligheterna att kombinera dessa alternativ är begränsade. Den som har fått beslut om skattskyldighet under uppförande enligt 9 kap. 2 § ML kan inte använda sig av retroaktivt avdrag för att återfå ingående skatt på förvärv som gjorts innan skattskyldighetens inträde (RÅ 2008 not. 176). Skattskyldigheten medges i dessa fall tidigast från den tidpunkt då ansökan om uppförandeskede kom in till Skatteverket. Om den som blir frivilligt skattskyldig under uppförandeskede har haft utgifter som avser ny-, till- eller ombyggnaden före denna tidpunkt kan den ingående skatten på dessa endast återfås genom jämkning under en tioårsperiod. En fastighetsägare som varit sen med sin ansökan om uppförandeskede kan därför hamna i den situationen

att en del av den ingående skatten på en ny-, till- eller ombyggnad enbart kan återfås genom jämkning under en tioårsperiod. Om förhållandena är sådana att skattskyldighet under uppförande kan medges bör det vara möjligt att få resterande del av avdraget för byggnationen genom retroaktivt avdrag när byggnationen är klar. Det medför en mindre administration för företaget att göra avdraget vid ett enda tillfälle jämfört med att detta ska återfås en tiondel per år under en tioårsperiod. Bestämmelsen i 9 kap. 8 § ML om retroaktivt avdrag bör därför ändras så att det går att göra retroaktivt avdrag för ingående skatt som avser ny-, till- eller ombyggnad och för vilken avdrag inte kunnat göras under uppförandeskedet.

### *Lagförslag*

Förslaget föranleder ändringar av 9 kap. 8 § ML.

## 6.5 Konsekvensanalys

### 6.5.1 Slopat ansöknings- och anmälningsförfarande

#### *Offentligfinansiella effekter*

Skatteverket har uppskattat att ökningen i skattefel leder till ett årligt ökat skattebortfall på ca 100 miljoner kronor. Om man utgår från Skatteverkets uppskattning bedöms således lagändringen ge upphov till en offentligfinansiell kostnad på 100 miljoner kronor år 2014. Varaktigt uppgår den offentligfinansiella kostnaden till ca 90 miljoner kronor.

#### *Effekter för företagen*

Skatteverket har analyserat effekterna av ett slopat ansöknings-, besluts- och anmälningsförfarandet. Förenklingsvinsten för företagen har Skatteverket beräknat till ca 3 miljoner kronor.

Beräkningarna utgår från Tillväxtverkets siffror från mätningar av företagens administrativa kostnader. De senaste mätningarna är gjorda 2009. Det finns mätningar gjorda avseende ansökan om frivillig skattskyldighet samt säljarens anmälan om överlåtelse av verksamhetslokal.

År 2011 hanterade Skatteverket 18 694 ärenden avseende frivillig skattskyldighet. Det finns inga uppgifter om hur dessa fördelar sig på ansökningar resp. olika anmälningar. Detaljerade uppgifter finns dock framtagna för de ärenden som har handlagts av Skatteverkets region Stockholm. Där avsåg 50,4 procent av samtliga ärenden ansökan om frivillig skattskyldighet. Applicerat på hela landet innebär detta att 9 422 ärenden avsåg ansökan om frivillig skattskyldighet (inkl. ansökan under uppförandeskede).

Tillväxtverkets mätning visar att det tar sex minuter att fylla i blanketten avseende ansökan om frivillig skattskyldighet. Tillväxtverket har räknat med att arbetet utförs av handläggare på ekonomiavdelning och beräknad timlön för denna personal är 266 kronor/timme. Detta innebär att beräknad kostnad för ifyllande av ansökan om frivillig skattskyldighet

under år 2011 kan uppskattas till ca 250 600 kronor. I dagens penningvärde motsvarar detta ca 263 200 kronor.

Av de olika anmälningssblanketterna som finns har Tillväxtverket endast gjort mätning avseende säljarens anmälan om försäljning av verksamhetslokal. Anmälningssblanketterna ser dock likartade ut och innehåller ungefär lika många uppgifter som ska fyllas i. Den siffra som Tillväxtverket har kommit fram till avseende säljarens anmälan har därför använts för samtliga anmälningssblanketter. Enligt Tillväxtverkets mätning tar säljarens anmälan fyra minuter att fylla i och arbetet utförs av en bokförings- eller redovisningsassistent med en timlön på 224 kronor/timme. I denna mätning har Tillväxtverket utgått från en schablon för lämnade av redan känd uppgift. Tiden om fyra minuter omfattar tid för att ta fram uppgifter, fylla i dem på blanketten, kontrollera samt skriva under. Resterande 49,6 procent av Skatteverkets totala ärenden, dvs. 9 272, avser således olika anmälningar. Detta innebär att företagens kostnader för att fylla i dessa blanketter under år 2011 kan uppskattas till ca 138 500 kronor. Omräknat till dagens penningvärde motsvarar det ca 145 500 kronor.

Företagens administrativa kostnader för att fylla i blanketterna uppgår således totalt till ca 410 000 kronor. I beloppet ingår dock bara kostnader som direkt avser själva ifyllandet av ansökan och anmälan. Bedömningar av vad gällande regler innebär har inte räknats in eftersom bedömningarna behöver göras oavsett om det finns ett ansöknings- och anmälningssförfarande eller inte.

De ingivna blanketterna är ofta ofullständigt eller felaktigt ifyllda när de kommer in till Skatteverket, varför komplettering eller rättelse måste göras. För företagets del innebär det bl.a. att det kan behöva plocka fram hyresavtal, ritningar och liknande handlingar för att undersöka vad som är korrekt yta eller för att kontrollera tillträdesdatum eller att det behöver skicka in en kopia på hyresavtalet. I förstudien antas att den tid som företagen får lägga på detta arbete är lika stor som den tid arbetet med dessa ärenden tar för Skatteverket. Arbetstiden för Skatteverket har uppskattats till 36 300 timmar. Om man utgår från att även detta arbete hos företagen utförs av en handläggare på ekonomiavdelningen så uppgår kostnaden för företagen, beräknat utifrån Tillväxtverkets siffror för år 2009 och omräknat till dagens penningvärde, till ca 10 miljoner kronor.

Den sammanlagda förenklingsvinsten för företagen kan enligt Skatteverket avrundas till 10 miljoner kronor.

Om ansökan och anmälan tas bort ökar behovet av andra kontroller. Det leder till att det uppkommer nya kostnader för företagen. Skatteverket kan ta fram uppgifter om de företag som redovisar mervärdesskatt på hyresinkomster för första gången eller företag som redovisar mervärdesskattebelagda hyresinkomster och en ingående skatt som är högre än normalt. När Skatteverket gör en kontroll i dag, t.ex. av avdragen ingående skatt på underhålls- eller renoveringskostnader, kan verket normalt begränsa utredningen till att kontrollera att avdrag för ingående skatt har gjorts i proportion till de ytor som omfattas av frivillig skattskyldighet. När ansöknings- och anmälningssförfarandet tas bort kommer Skatteverket vid kontrollen av mervärdesskattedeklarationen behöva utreda om förutsättningarna för frivillig skattskyldighet är uppfyllda. Det kan behövas kopior på hyresavtal, ritningar och andra handlingar. En kontroll i



detta läge blir normalt betydligt mer omfattande och tidskrävande än vad den är i dag.

Totalt är det 46 300 företag som är registrerade för frivillig skattskyldighet. Utifrån hur många av ärendena om frivillig skattskyldighet som avser ansökan uppskattar Skatteverket att 9 500 företag skulle kontrolleras. En utredning i samband med att ansökan eller anmälan om frivillig skattskyldighet lämnas in tar i snitt 2 timmar och 45 minuter för Skatteverket och en utredning i samband med en mervärdesskattedeclaration uppskattas ta lika lång tid. Utifrån antagandet att företaget behöver lägga ner lika mycket tid vid en kontroll kommer Skatteverket fram till att kostnaderna för företagen skulle uppgå till ca 7 miljoner kronor.

Enligt Skatteverkets beräkningar skulle den sammanräknade administrativa nettoeffekten därmed bli en minskad administrativ kostnad för företagen på uppskattningsvis ca 3 miljoner kronor.

#### *Effekter för myndigheter och domstolar*

Den tid som inom Skatteverket har lagts på frivillig skattskyldighet har inte följts upp särskilt. Varje region har därför fått uppskatta hur mycket tid som läggs på handläggning av ansökningar och anmälningar avseende frivillig skattskyldighet och den totala siffran för hela landet hamnade på 40 500 timmar per år. Skatteverket bedömer att kostnaden per timme för detta arbete uppgår till 460 kronor. Den totala kostnaden är således ca 19 miljoner kronor. Skatteverket tar dock upp att det kommer att behövas fler kontroller vid ett avskaffat ansöknings- och anmälningsförfarande. Kostnaderna för ökade kontroller uppskattas till ca 12 miljoner kronor av Skatteverket. För Skatteverket blir nettoeffekten därmed en minskad administrativ kostnad på uppskattningsvis ca 7 miljoner kronor.

Ett avskaffat ansöknings- och anmälningsförfarande bedöms inte ha några effekter för domstolarna.

## **6.5.2 Obligatorisk skattskyldighet vid upplåtelse till mobiloperatör av plats på mast**

#### *Offentligfinansiella effekter*

Företag som upplåter plats för utrustning på mobilmaster till andra operatörer är i dag frivilligt skattskyldiga för den upplåtelsen. Förslaget bedöms därför inte ha någon offentligfinansiell effekt.

#### *Effekter för företagen*

Efter lagändringen behöver de företag som upplåter plats på master till mobiloperatörer inte göra någon ansökan för uthyrningen. De behöver inte heller göra någon annan åtgärd för att bli skattskyldiga och få rätt till avdrag. Det är inte heller nödvändigt för dem att särskilja upplåtelse på mast från annan omsättning som medför skattskyldighet. Förslaget ger därför en förenkling för de berörda företagen.

### *Effekter för myndigheter och domstolar*

Förslaget bedöms inte medföra några tillkommande kostnader för Skatteverket eller domstolarna.

## **6.5.3 Retroaktivt avdrag efter uppförandeskede**

### *Offentligfinansiella effekter*

Förslaget innebär att avdrag kan göras i ett tidigare skede för en del av den ingående skatten. Det är endast ett begränsat antal företag som är berörda och förslaget bedöms därför ha försumbar offentligfinansiell effekt.

### *Effekter för företagen*

Lagändringen innebär en förenkling i de fall ett företag kommit in med ansökan om frivillig skattskyldighet efter att de påbörjat byggnation och vill dra av ingående mervärdesskatt för byggnationen som skedde innan ansökan. Dessa företag kan efter lagändringen redovisa den ingående skatten för tid före ansökan vid ett enda tillfälle istället för med en tiondel per år vid tio tillfällen. Merparten av företagen känner dock till regelverket väl och kommer in med ansökan innan byggnation påbörjats.

### *Effekter för myndigheter och domstolar*

Förslaget innebär att en del av den ingående skatten på en byggnation som skulle redovisas med en tiondel vid tio tillfällen istället kan redovisas vid ett tillfälle. Förslaget innebär en förenkling och bör inte medföra några tillkommande kostnader för Skatteverket och domstolarna.

## 7 Definition av begreppet skattepliktig för första gången inom fordonsbeskattningen

### 7.1 Bakgrund

Europeiska kommissionen har i ett EU-pilotärende ställt frågor om beskattningen av husbilar (dnr Fi2012/1826). Kommissionen har i ärendet bett regeringen att lämna information om beskattningen av husbilar som har förts in till Sverige och som har blivit skattepliktiga här i landet från och med den 1 januari 2011. Kommissionens frågor rör bl.a. gränsdragningen kring vilka husbilar som omfattas av den viktbaserade fordonskatten respektive den koldioxidbaserade fordonskatten. I frågorna tas upp att en skillnad kan uppstå i beskattningen genom att husbilar som har registrerats och tagits i bruk i ett annat land än Sverige, innan de registrerats i Sverige, omfattas av den koldioxidbaserade fordonskatten, medan andra husbilar som endast har varit registrerade i Sverige omfattas av den viktbaserade fordonskatten.

I denna promemoria lämnas förslag som syftar till att förtydliga regelverket och att åstadkomma en mer enhetlig beskattning mellan fordon som endast har varit registrerade i det svenska vägtrafikregistret och fordon som före registreringen i vägtrafikregistret har varit registrerade i ett fordonsregister i ett annat land.

### 7.2 Gällande rätt

Vägtrafikskattelagen (2006:227) och lagen (2006:228) med särskilda bestämmelser om fordonskatt trädde i kraft den 1 maj 2006. Genom vägtrafikskattelagen infördes bestämmelser om fordonsbeskattning som baseras på fordons koldioxidutsläpp, vilka började tillämpas från och med den 1 oktober 2006. Fordon som inte omfattas av den koldioxidbaserade beskattningen beskattas i stället enligt det äldre viktbaserade systemet, vilket bl.a. regleras i lagen med särskilda bestämmelser om fordonskatt.

Enligt 1 kap. 1 § vägtrafikskattelagen ska vägtrafikskatt i form av fordonskatt och saluvagnsskatt betalas till staten för vissa fordon enligt denna lag. För vissa personbilar, lätta bussar och lätta lastbilar ska fordonskatt i stället betalas till staten enligt lagen med särskilda bestämmelser om fordonskatt. De fordon som omfattas av den koldioxidbaserade fordonskatten är enligt 2 kap. 7 § vägtrafikskattelagen personbilar klass I som enligt uppgift i vägtrafikregistret är av fordonsår 2006 eller senare (2 kap. 7 § första stycket 1). Även personbilar klass I som är av tidigare fordonsår än 2006 omfattas av den koldioxidbaserade fordonskatten om de uppfyller kraven för miljöklass 2005, El eller Hybrid enligt bilaga 1 till den upphävda lagen (2001:1080) om motorfordons avgasrening och motorbränslen (2 kap. 7 § första stycket 2). Vidare omfattas personbilar klass II, lätta bussar och lätta lastbilar som blivit skattepliktiga för första gången efter utgången av 2010 av den koldioxidbaserade fordonskatten (2 kap. 7 § första stycket 3). Av 2 § lagen (2001:559)

om vägtrafikdefinitioner följer att med personbilar klass I avses personbilar som inte tillhör klass II, och med personbilar klass II avses husbilar.

Av 1 § lagen med särskilda bestämmelser om fordonsskatt framgår att fordonsskatt ska betalas till staten för sådana bilar som avses i 3 § samt att för övriga fordon finns bestämmelser i vägtrafikskattelagen. De fordon som beskattas enligt lagen med särskilda bestämmelser om fordonsskatt är personbilar klass I som enligt uppgift i vägtrafikregistret är av fordonsår 2005 eller tidigare och som inte uppfyller kraven för miljöklass 2005, El eller Hybrid enligt bilaga 1 till den upphävda lagen (2001:1080) om motorfordons avgasrening och motorbränslen, samt personbilar klass II, lätta bussar och lätta lastbilar som har blivit skattepliktiga för första gången före utgången av år 2010.

Fordon som är eller bör vara registrerade i vägtrafikregistret och som inte är avställda eller enbart tillfälligt registrerade omfattas av skatteplikten enligt 2 kap. 1 § vägtrafikskattelagen och 3 § lagen med särskilda bestämmelser om fordonsskatt.

För de fordon som omfattas av den koldioxidbaserade fordonsskatten tas fordonsskatt ut med ett grundbelopp och i förekommande fall ett koldioxidbelopp enligt 2 kap. 7 § första stycket 1 vägtrafikskattelagen.

För dieseldrivna fordon som omfattas av den koldioxidbaserade fordonsskatten gäller att summan av grundbeloppet och koldioxidbeloppet multipliceras med en bränslefaktor och ett miljötillägg tas ut (2 kap. 7 § andra stycket). Bränslefaktorn är 2,33 och miljötillägget är 500 kronor för fordon som blivit skattepliktiga för första gången före utgången av år 2007, och 250 kronor för fordon som blivit skattepliktiga för första gången efter utgången av år 2007 (2 kap. 10 §).

De fordon som omfattas av lagen med särskilda bestämmelser om fordonsskatt beskattas enligt bilagan till lagen utifrån vad det är för typ av fordon, om fordonet kan drivas med dieselolja eller inte och utifrån fordonets vikt.

Sedan den 1 juli 2009 befrias personbilar (klass I) med bättre miljöegenskaper från fordonsskatt under de fem första åren från det att fordonet blivit skattepliktigt för första gången om fordonet uppfyller vissa utsläppskrav. Den 1 januari 2013 skärptes kraven för den femåriga skattebefrielsen. Koldioxidutsläppskraven blev viktrelaterade och skattebefrielsen utökades till att även omfatta personbilar klass II (husbilar), lätta bussar och lätta lastbilar. Skattebefrielsen regleras i 2 kap. 11 a § vägtrafikskattelagen.

### 7.3 Begreppet skattepliktig för första gången

I vägtrafikskattelagen och i lagen med särskilda bestämmelser om fordonsskatt finns i flera bestämmelser begreppet skattepliktig för första gången. Begreppet används bl.a. för att avgränsa vilka personbilar klass II (husbilar), lätta bussar och lätta lastbilar som omfattas av den koldioxidbaserade fordonsskatten i 2 kap. 7 § första stycket 3 vägtrafikskattelagen respektive den viktbaserade fordonsskatten i 3 § 2 lagen med särskilda bestämmelser om fordonsskatt. Vidare används begreppet för att avgöra om miljötillägget för dieseldrivna fordon som omfattas av den

koldioxidbaserade fordonsskatten är 250 eller 500 kronor. Begreppet används även för att avgöra om nya eller äldre bestämmelser om befrielse från fordonsskatt för fordon med bättre miljöegenskaper är tillämpliga och under vilken tid en sådan bil omfattas av dessa bestämmelser. Vad som avses med skattepliktig för första gången har dock inte definierats i lagstiftningen.

Vid tillämpningen av vägtrafikskattelagen och lagen med särskilda bestämmelser om fordonsskatt avses med skattepliktig för första gången den tidpunkt då ett fordon för första gången blivit skattepliktigt enligt 2 kap. 1 § vägtrafikskattelagen eller 3 § lagen med särskilda bestämmelser om fordonsskatt, dvs. den tidpunkt då fordonet har registrerats eller borde ha registrerats i vägtrafikregistret för första gången under förutsättning att fordonet inte är avställt eller endast tillfälligt registrerat. Av 12 § lagen (2001:558) om vägtrafikregister följer att fordon som huvudregel ska vara registrerade i vägtrafikregistret för att få brukas.

För t.ex. en personbil klass II (husbil) som har registrerats och tagits i bruk i utlandet före den 1 januari 2011 och som därefter har förts in till Sverige, innebär med skattepliktig för första gången således den tidpunkt då husbilen har registrerats i det svenska vägtrafikregistret för första gången, och inte den tidpunkt då fordonet tagits i bruk utomlands för första gången. Följden av denna tillämpning är att begagnade husbilar som har förts in från utlandet och registrerats i Sverige efter den 1 januari 2011 i vissa fall beskattas på ett annat sätt än husbilar som endast har varit registrerade i Sverige. Eftersom bestämmelserna om skattepliktens inträde, och avgränsningen mellan den koldioxidbaserade respektive den viktbaserade fordonsskatten, även gäller för lätta bussar och lätta lastbilar kan denna skillnad även uppstå för sådana fordon.

När ett fordon har blivit skattepliktigt för första gången har vidare betydelse vid tillämpningen av reglerna om miljötillägg och reglerna om den femåriga skattebefrielsen för fordon med bättre miljöegenskaper. Enligt 2 kap. 10 § andra stycket vägtrafikskattelagen är miljötillägget för dieseldrivna personbilar klass I och klass II, lätta bussar och lätta lastbilar som omfattas av den koldioxidbaserade fordonsskatten 500 kronor för fordon som blivit skattepliktiga för första gången före utgången av år 2007, och 250 kronor för fordon som blivit skattepliktiga för första gången efter utgången av år 2007. För en dieseldriven personbil som har registrerats och tagits i bruk år 2007 eller tidigare i utlandet och som förts in, och registrerats i Sverige efter år 2007 innebär det att det miljötillägg som påförs är 250 kronor istället för 500 kronor. Personbilar med bättre miljöegenskaper befrias från fordonsskatten under de fem första åren från det att bilen blir skattepliktig för första gången om bilen uppfyller de krav som uppställs i 2 kap. 11 a § vägtrafikskattelagen. Kraven för den femåriga skattebefrielsen skärptes den 1 januari 2013. Av övergångsbestämmelserna till de nya reglerna följer att äldre bestämmelser gäller för personbilar som blivit skattepliktiga för första gången före ikraftträdandet. Även i dessa fall kan en skillnad i beskattningen uppstå mellan fordon som har registrerats utomlands, innan de registrerats i Sverige, jämfört med fordon som enbart har varit registrerade i Sverige.

## 7.4 Definition av begreppet skattepliktig för första gången

**Promemorians förslag:** En definition av vad som avses med skattepliktig för första gången införs i vägtrafikskattelagen och i lagen med särskilda bestämmelser om fordonsskatt. Med skattepliktig för första gången ska som huvudregel avses den tidpunkt då ett fordon har registrerats i vägtrafikregistret för första gången. För fordon som har varit registrerade utomlands innan de har registrerats i Sverige, ska i stället med skattepliktig för första gången avses den tidpunkt då fordonet för första gången har registrerats i ett annat land. Om det inte går att fastställa den tidpunkt då fordonet för första gången registrerats i ett annat land, ska i sista hand avses den 1 januari det år som är antecknat som fordonsår i vägtrafikregistret.

**Skälen för promemorians förslag:** Vad som avses med skattepliktig för första gången har inte definierats i lagstiftningen. Som framgår i avsnitt 4.2 kan det vid tillämpningen av begreppet under vissa förutsättningar uppstå en skillnad i beskattningen mellan fordon som tidigare har varit registrerade utomlands, jämfört med fordon som endast har varit registrerade i Sverige.

Mot denna bakgrund bör en definition införas i syfte att förtydliga regelverket och att åstadkomma en mer enhetlig beskattning mellan fordon som endast har varit registrerade i det svenska vägtrafikregistret och fordon som före registreringen i vägtrafikregistret varit registrerade i ett fordonsregister i ett annat land.

Med skattepliktig för första gången bör som huvudregel avses den tidpunkt då ett fordon för första gången blir skattepliktigt enligt 2 kap. 1 § vägtrafikskattelagen. Av 2 kap. 1 § samma lag följer att fordonet blir skattepliktigt när det är eller bör vara registrerat i vägtrafikregistret och det inte är avställt eller endast tillfälligt är registrerat. Denna huvudregel utgör ingen materiell ändring, utan är endast ett förtydligande i lagen.

Om ett fordon har varit registrerat i ett annat land än Sverige före registreringen i vägtrafikregistret, bör i första hand med skattepliktig för första gången i stället avses den tidpunkt då fordonet för första gången har registrerats i ett annat land. Att uppgift ska antecknas i vägtrafikregistret om datum för första registrering utomlands vad gäller privatimporterade fordon framgår av förordningen (2001:650) om vägtrafikregister. Av bilaga 1 till denna förordning framgår de uppgifter som ska föras in i vägtrafikregistret enligt 2 kap. 1 § 1 i förordningen. Enligt punkten 3 i bilagan ska datum för registrering i Sverige föras in i vägtrafikregistret. Vidare ska enligt samma punkt uppgift om datum för första registrering utomlands för privatimporterade fordon föras in i vägtrafikregistret.

Det kan noteras att begagnade fordon som har förts in till Sverige för att tas i bruk, måste ha godkänts vid Transportstyrelsens ursprungskontroll innan de kan registreras i vägtrafikregistret. Vid ursprungskontrollen ska bl.a. enligt 6 kap. 6 § förordningen om vägtrafikregister fordonets identitet kontrolleras med utgångspunkt i tidigare registrering. För ett fordon som förs in i landet för att stadigvarande brukas och registreras

här ska till ansökan som huvudregel bifogas registreringsdokument i original från ursprungslandet. Om fordonet inte är registrerat i ursprungslandet ska ursprunget styrkas på annat sätt än genom registreringsdokument i original enligt 13 kap. 11 § i Transportstyrelsens föreskrifter om registrering av fordon m.m. i vägtrafikregistret (TSFS 2010:112). Även för fordon som inte är privatimporterade finns således i normalfallet, genom den ursprungskontroll som görs, uppgift tillgänglig om datum för första registrering i utlandet.

Det kan inte uteslutas att det i vissa fall inte går att fastställa tidpunkten för första registrering i ett annat land, även om det i och för sig framgår att fordonet registrerats i ett annat land före det förts in till Sverige. Som en särskild undantagsregel bör därför i dessa fall med skattepliktig för första gången lämpligen avses den 1 januari det år som utgör fordonsåret. Enligt punkten 7 i bilaga 1 till förordningen om vägtrafikregister framgår att fordonets fordonsår (årsmodell, tillverkningstidpunkt eller första ibruktagandedatum) ska antecknas i vägtrafikregistret. I bilaga 2 till Transportstyrelsens föreskrifter om fordonsuppgifter i vägtrafikregistret (TSFS 2009:59) framgår att den 1 januari tillverkningsåret anses vara lämpligt att ange som datum för när fordonet har tagits i bruk för första gången i utlandet i de fall då sådan uppgift från tidigare registerhandlingar saknas.

De föreslagna reglerna som gäller fordon som tidigare har varit registrerade utomlands, medför att innebörden av skattepliktig för första gången vid tillämpningen på sådana fordon harmoniseras med vad som gäller för fordon som har registrerats i vägtrafikregistret och tagits i bruk för första gången i Sverige. I båda fallen blir som huvudregel registreringstidpunkten, oavsett i vilket land registrering skett för första gången, avgörande för när ett fordon anses ha blivit skattepliktigt för första gången.

#### *Lagförslag*

Förslaget föranleder införande av en ny paragraf, 1 kap. 6 a § vägtrafikskattelagen (2006:227). Vidare föranleder förslaget ändring i 2 § lagen (2006:228) med särskilda bestämmelser om fordonsskatt.

## 7.5 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

**Promemorians förslag:** Ändringarna ska träda i kraft den 1 januari 2014. Äldre bestämmelser ska fortfarande gälla för fordon med bättre miljöegenskaper som före lagens ikraftträdande var befriade från fordonsskatten. I övrigt ska äldre bestämmelser fortfarande gälla för vägtrafikskatt som avser tid före ikraftträdandet.

**Skälen för promemorians förslag:** De föreslagna ändringarna bör träda i kraft den 1 januari 2014.

Äldre bestämmelser bör fortfarande gälla för fordon med bättre miljöegenskaper som före lagens ikraftträdande befriades från fordonsskatt enligt 2 kap. 11 a § vägtrafikskattelagen. Detta för att undvika att vissa

fordon får en kortare tid för befrielse från fordonsskatt än vad fordonsägaren har utgått ifrån.

I övrigt bör fortfarande äldre bestämmelser gälla för vägtrafikskatt som avser tid före ikraftträdandet. Ändringarna innebär bl.a. att vissa fordon kommer att få en viktbaserad fordonsskatt enligt lagen med särskilda bestämmelser om fordonsskatt, i stället för en koldioxidbaserad fordonsskatt enligt vägtrafikskattelagen. Av övergångsbestämmelsen följer att de nya bestämmelserna blir tillämpliga på vägtrafikskatt som avser tid från och med den 1 januari 2014.

## 7.6 Konsekvensanalys

### *Offentligfinansiella effekter*

Förslaget till definition av begreppet skattepliktig för första gången medför vissa offentligfinansiella effekter. De huvudsakliga effekterna bedöms vara följande. De husbilar, lätta bussar och lätta lastbilar som har förts in i Sverige, och registrerats i vägtrafikregistret år 2011 eller senare men som har varit registrerade i ett annat land före år 2011 kommer efter lagändringen att omfattas av den viktbaserade fordonsskatten enligt lagen med särskilda bestämmelser om fordonsskatt, i stället för den koldioxidbaserade fordonsskatten enligt vägtrafikskattelagen. Förslaget innebär också att personbilar klass I som har förts in till Sverige och registrerats i vägtrafikregistret den 1 januari 2013 eller senare, men som har varit registrerade i ett annat land före år 2013 kommer att kunna omfattas av de äldre bestämmelserna om befrielse från fordonsskatten för fordon med bättre miljöegenskaper (istället för de nya bestämmelserna med viktrelaterade koldioxidutsläppskrav). Slutligen medför förslaget att dieseldrivna fordon som omfattas av den koldioxidbaserade fordonsskatten och som registrerats i vägtrafikregistret år 2008 eller senare, men som före detta år har varit registrerade utomlands, åläggs att betala det högre miljötillegget (500 kronor i stället för som tidigare 250 kronor). Sammantaget bedöms förslaget medföra minskade skatteintäkter med ca 10 miljoner kronor år 2014.

### *Effekter för företagen och hushållen*

De huvudsakliga effekterna för företagen och hushållen bedöms vara följande. Berörda fordonsägare får efter förslaget ändrad fordonsskatt. Flertalet berörda husbilar, lätta bussar och lätta lastbilar får sänkt årlig fordonsskatt. För en genomsnittlig lätt lastbil (på omkring 2 650 kg och knappt 190 gram CO<sub>2</sub>/km) bedöms effekten bli liten, omkring 40 kronor lägre årlig fordonsskatt. För en dieseldriven husbil på omkring 3 500 kg blir effekten större, ca 2 300 kronor lägre årlig fordonsskatt. Vissa fordon kan även få höjd årlig fordonsskatt. Det gäller alternativbränsle drivna husbilar och lätta lastbilar. Totalt bedöms drygt 9 000 husbilar, lätta bussar och lätta lastbilar få ändrad årlig fordonsskatt till följd av förslaget.

Vissa fordon kan också efter lagändringen komma att omfattas av äldre bestämmelser för befrielse från fordonsskatten för fordon med bättre miljöegenskaper (i stället för de nya bestämmelserna med viktrelaterade



koldioxidutsläppskrav). För bensindrivna personbilar innebär det vanligen 360 kronor i skattebefrielse per år och för dieseldrivna personbilar är värdet av skattebefrielsen knappt 1 100 kronor per år. Totalt bedöms ca 2 000 personbilar befrias från fordonsskatten till följd av förslaget. Förslaget kan även påverka vissa husbilar, lätta bussar och lätta lastbilar.

Slutligen kommer dieseldrivna fordon som omfattas av den koldioxidbaserade fordonsskatten som har förts in till Sverige och registrerats i vägtrafikregistret år 2008 eller senare men som har varit registrerade utomlands år 2007 eller tidigare att få höjt miljö tillägg med 250 kronor per år. Totalt bedöms förslaget medföra höjt miljö tillägg för drygt 14 000 dieseldrivna personbilar klass I och II, lätta bussar och lätta lastbilar.

Ändringarna innebär för vissa fordon att fordonsskatt tas ut med ett annat belopp än tidigare. Det innebär att fordonsskatten för vissa fordon blir högre. Om fordonsskatten för dessa fordon har beslutats för tiden efter ikraftträdandet enligt äldre bestämmelser, ska tillkommande skattebelopp betalas för tiden från och med dagen för ändringen till utgången av skatteåret, eller om fordonsskatt har beslutats för en skatteperiod, till utgången av skatteperioden enligt 5 kap. 13 § 1 vägtrafikskattelagen. Således kommer vissa fordonsägare att tillägsdebiteras fordonsskatt. För vissa fordon blir fordonsskatten lägre. Om fordonsskatten i dessa fall redan har betalats ska överskjutande fordonsskatt återbetalas till den som är skattskyldig vid lagändringens ikraftträdande enligt 5 kap. 13 § vägtrafikskattelagen. Enligt 5 kap. 14 § andra stycket vägtrafikskattelagen behöver inte fordonsskatt enligt beslut som anges i 5 kap. 13 § vägtrafikskattelagen betalas om den understiger 200 kronor. Återbetalning ska inte göras av belopp som understiger 100 kronor. Bestämmelserna i 5 kap. vägtrafikskattelagen gäller även i fråga om fordonsskatt enligt lagen med särskilda bestämmelser om fordonsskatt.

#### *Effekter för miljön*

Förhållandevis få fordon berörs av förslaget och för flertalet berörda fordon är effekten på den årliga fordonsskatten liten. Förslagets effekter på miljön bedöms därför som små.

#### *Effekter för myndigheter och domstolar*

Förslaget bedöms medföra försumbara effekter för Skatteverket. För Transportstyrelsen bedöms vissa kostnader uppkomma eftersom ändringen medför ändringar i myndighetens datasystem och tillägsdebiteringar samt återbetalningar av fordonsskatt. Enligt en uppskattning från Transportstyrelsen uppgår kostnaderna till ca 1,5 miljoner kronor. De eventuellt tillkommande kostnaderna för Transportstyrelsen och Skatteverket får finansieras inom den befintliga anslagsramen.

Förslagen bedöms inte medföra några merkostnader eller något merarbete för de allmänna förvaltningsdomstolarna.

## 8 Sänkt energiskatt för blyfri flygbensin

### 8.1 Bakgrund

*Dagens EU-rättsliga och svenska regler m.m.*

Lagen (1994:1776) om skatt på energi, förkortad LSE, reglerar skatter på bränslen och el. Skattereglerna är anpassade till energiskattedirektivet<sup>1</sup>. Direktivet innehåller bestämmelser om vad som ska beskattas och hur detta ska ske. Grundregeln i såväl energiskattedirektivet som i LSE är att bränslen och el ska beskattas. Det finns i direktivet en rad möjligheter, och i vissa fall skyldigheter, för medlemsstaterna att medge skattelättnader. Energiskattedirektivet tillåter bl.a. i artikel 5 att medlemsstaterna tillämpar differentierade skattesatser, förutsatt att skattesatserna är direkt kopplade till produktens kvalitet och att medlemsstaterna iakttar minimiskattenivåerna i direktivet. Vidare följer skattebefrielse för energiprodukter som levereras för användning som flygbränsle för annan luftfart än privat nöjesflyg av artikel 14.1 b i energiskattedirektivet.

Nedsättning av eller befrielse från skatterna kan vara utformade så att åtgärderna definitionsmässigt utgör statsstöd enligt reglerna i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt, EUF-fördraget. Kommissionen har under 2008 antagit gemenskapens riktlinjer för statligt stöd till miljöskydd, förkortat miljöstödsriktlinjerna. Detta regelverk kan aktualiseras t.ex. vid stödåtgärder i form av befrielse från miljörelaterade skatter som koldioxidskatt och energiskatt.

Flygbensin är skattepliktig enligt 1 kap. 2 § LSE. Beloppet på den energiskatt och koldioxidskatt som ska betalas anges i 2 kap. 1 § LSE. För bensin anges olika skattebelopp beroende på vilken miljöklass bränslet uppfyller. Miljöklasserna definieras i drivmedelslagen (2011:319), där det finns två miljöklasser för bensin. Bensin måste minst uppfylla kraven för miljöklass 2 för att få saluföras på den svenska marknaden. Flygbensin omfattas dock inte av definitionen av bensin i drivmedelslagen och av den anledningen kan varken blyad eller blyfri flygbensin uppfylla kraven för miljöklass 1 eller 2. Detta leder till att den beskattas som ”annan bensin” enligt 2 kap. 1 § LSE 2. Skattebeloppet är därmed detsamma oavsett om flygbensinen är blyad eller blyfri.

Om flygbensinen förbrukats i luftfartyg, när luftfartyget inte använts för privat ändamål, medger beskattningsmyndigheten, efter ansökan, återbetalning av skatten (se 9 kap. 3 § 4 LSE). Det är således endast förbrukning av flygbensin för privat ändamål som rent faktiskt träffas av energiskatt och koldioxidskatt.

#### *Miljö kvalitetsmålet Giftfri miljö*

Riksdagen har beslutat om miljö kvalitetsmålet Giftfri miljö, som innebär att miljön ska vara fri från ämnen och metaller som skapats i eller utvunnits av samhället och som kan hota människors hälsa eller den biologiska

<sup>1</sup> Rådets direktiv 2003/96/EG av den 27 oktober 2003 om en omstrukturering av gemenskapsramen för beskattning av energiprodukter och elektricitet, (EUT L 283, 31.10.2003, s. 51, Celex 32003L0096).

mångfalden. Målet ska vara uppnått senast 2020. Bakgrunden till målet redovisades i kapitel 4 i propositionen Kemikaliestrategi för giftfri miljö<sup>2</sup>. I budgetpropositionen för 2013 bedömde dock regeringen att det inte är möjligt att nå miljö kvalitetsmålet Giftfri Miljö till 2020 med i dag beslutade eller planerade styrmedel. Som en följd av detta har regeringen fastställt preciseringar som bl.a. innebär att användningen av särskilt farliga ämnen så långt som möjligt ska ha upphört 2020.

För att minska användningen av och på sikt fasa ut särskilt farliga ämnen har regeringen även antagit etappmål för att nå en Giftfri Miljö. Kvicksilver, kadmium och bly kan orsaka mycket allvarliga skador på människors hälsa och miljön och räknas därmed till dessa särskilt farliga ämnen.

### *Inverkan av bly på människor och miljö*

Bly är en icke essentiell metall. Skadligheten hos blyjonen är känd sedan lång tid och väldokumenterad. Blyjonen är reproduktionstoxisk, dvs. påverkar fertiliteten och kan skada fostrets utveckling. Blyföreningar, t.ex. blyacetat, är klassificerade som misstänkt cancerframkallande. Kemiska ämnen som kan frisätta blyjoner till miljön är också klassificerade som mycket giftiga för vattenlevande organismer och kan orsaka skadliga långtidseffekter i vattenmiljön.

Redan vid låg exponering kan bly skada nervsystemet och medföra försämrade intellektuell utveckling och prestationsförmåga. Foster och små barn är speciellt känsliga. Särskilt när hjärnan utvecklas hos foster och små barn är känsligheten stor. Andra effekter är högt blodtryck och ökad förekomst av hjärt- och kärlsjukdomar hos vuxna. Det bly som ingår i bensin är organiska blyföreningar som innebär en större hälsorisk än oorganiskt bly genom att det snabbt går in i blodet via inandningsluften och även små mängder kan påverka hjärna och nervsystem hos människor och djur.

### *Användning av flygbensin*

Flygbensin används i flygplan med kolvmotorer. Det är främst fråga om mindre flygplan inom det lättare, icke kommersiella flyget.

2008 fanns det ca 2 000 registrerade luftfartyg inom det lättare, icke kommersiella flyget i Sverige (vikt max 2 000 kg, en eller två motorer) som till övervägande del drivs med flygbensin. Under senare år har det blivit populärt med ultralätta flygplan som drivs med flygbensin och har en lägre bränsleförbrukning än traditionella flygplan.

Den i Sverige och övriga världen vanligt förekommande flygbensinen AVGAS 100 LL innehåller upp till 0,56 gram bly per liter bränsle. Blyfri flygbensin tillverkas endast av ett fåtal producenter i Europa.

Den totala förbrukningen av flygbensin i Sverige, för såväl kommersiellt som privat ändamål, uppgick 2012 till omkring tre miljoner liter.

<sup>2</sup> Prop. 2000/01:65, bet. 2000/01: MJU15, rskr. 2000/01:269.

### *Tidigare regeringsuppdrag om miljöklass för blyfri flygbensin*

Regeringen gav den 11 juni 2009 Transportstyrelsen i uppdrag att utreda förutsättningarna för att införa en svensk miljöklass för blyfri flygbensin<sup>3</sup>. I sin redovisning till regeringen den 15 december 2009 bedömde Transportstyrelsen att en svensk miljöklass för blyfri flygbensin inte borde införas i den svenska lagstiftningen. Anledningen var bl.a. att den eventuella miljönyttan skulle kunna ätas upp av möjligheten att få fler flygtimmar för samma peng samt risken att vissa kommuner/flygplatser endast skulle tillhandahålla blyfritt flygbränsle. Regeringen såg dock ändå flera positiva hälso- och miljöeffekter och uppdrog mot den bakgrunden den 4 mars 2010 åt Transportstyrelsen att ta fram ett förslag till en specifikation för en svensk miljöklass för blyfri flygbensin<sup>4</sup>. Uppdraget redovisades genom att Transportstyrelsen den 28 augusti 2010 inkom med förslag på skatteklass för blyfritt flygbränsle baserat på två olika bränslestandarder, med tilläggskrav för andelen tillåtet bly.

## 8.2 Överväganden och förslag

**Promemorians förslag:** Energiskatten för flygbensin som används för privat ändamål och som har en blyhalt om högst 0,005 gram per liter, sänks till 3 kronor och 16 öre per liter.

Ändringarna träder i kraft den 1 januari 2014.

**Skälen för promemorians förslag:** Av den flygbensin som används i Sverige är endast ca 10 procent blyfri. Utsläppen av bly från flygbensin uppgick 2011 till 2,1 ton. De totala utsläppen av bly till luft uppgick 2011 till 13,2 ton. Det innebär att flygbensin står för ca 16 procent av Sveriges utsläpp av bly till luft. Ett viktigt skäl till att flygbensinen utgör en så stor utsläppskälla för bly beror på att nästan all bensin till vägtrafiken som säljs i Sverige numera är blyfri.

Utsläppen av bly kan leda till skador på människor och miljö. Det bly som ingår i bensin utgörs av organiska blyföreningar. Dessa innebär en större hälsorisk än oorganiskt bly genom att de snabbt går in i blodet via inandningsluften och även små mängder kan påverka hjärna och nervsystem hos människor och djur. Ny forskning har visat att det inte finns något nedre gränsvärde för när bly inte längre har någon påverkan på barns hälsa. Redan vid mycket låg exponering kan bly påverka barnens neurologiska utveckling med t.ex. inlärningssvårigheter som följd. Den största exponeringen för bly hos invånare inom EU sker via mat och vatten. Bly försvinner långsamt ur kroppen. Halveringstiden från blod är ca 30 dagar. Det innebär att den mängd bly som tillförs via kosten leder till en viss kvarvarande halt bly i blodet och därmed påverkan på barns utveckling. Så länge det finns en fortsatt tillförsel av bly från utsläpp till luft kommer exponeringen via födan att fortsätta.

Regeringen har fastställt preciseringar av bland miljö kvalitetsmålet Giftfri miljö som innebär att användningen av bly och andra särskilt

<sup>3</sup> Regeringsuppdrag om miljöklass för blyfri flygbensin (M2009/1268/Mk).

<sup>4</sup> Regeringsuppdrag om miljöklass för blyfri flygbensin (M2010/1523/Mk).

farliga ämnen så långt som möjligt ska ha upphört 2020. För att minska användningen av bly och därigenom bidra till att uppnå miljö kvalitetsmålet Giftfri Miljö, bör energiskatten sänkas för flygbensin med mycket låga blyhalter, så kallad blyfri flygbensin.

Flygbensin omfattas inte av definitionen av bensin i drivmedelslagen (2011:319) och det bedöms av den anledningen inte lämpligt att i drivmedelslagen införa den nya miljöklass för flygbensin som Transportstyrelsen föreslagit i redovisningen av regeringsuppdraget om miljöklass för blyfri flygbensin (M2010/1523/Mk). En lägre energiskatt för blyfri flygbensin åstadkoms istället lämpligen genom ändringar i LSE. Eftersom flygbensin inte omfattas av definitionen av bensin i drivmedelslagen kan varken blyad eller blyfri flygbensin uppfylla kraven för bensin i miljöklass 1 eller 2 och det finns därför inga skäl att under punkten 1 i 2 kap. 1 § LSE inkludera flygbensin (KN-nr 2710 11 31). Både blyad och blyfri flygbensin beskattas därmed som ”annan bensin” under punkten 2 i 2 kap. 1 § LSE. För att möjliggöra en sänkning av energiskatten på blyfri flygbensin bör en ny energiskattesats för sådan flygbensin som används för drift av luftfartyg införas genom en ny punkt 7 i 2 kap. 1 § LSE. Utgångspunkten bör vara en energiskatt i nivå med den som gäller för bensin som uppfyller krav för miljöklass 2, dvs. 3 kronor och 16 öre per liter. Eftersom gränsvärdet för bly är 0,005 gram per liter i både miljöklass 1 och miljöklass 2 bensin enligt specifikationerna i drivmedelslagen (2011:319), är det lämpligt att använda samma gränsvärde för den blyfria flygbensin som föreslås erhålla sänkt energiskatt.

Blyad och blyfri flygbensin distribueras i dag vanligen i samma tankbilar. Detta medför att det finns risk för kontaminering av bly även till den blyfria kvaliteten. Ett gränsvärde på 0,005 gram bly per liter ger en marginal för risken för kontaminering av bly vid distributionen.

Energiskattedirektivet ger medlemsstaterna rätt att tillämpa differentierade skattesatser, förutsatt att skattesatserna är direkt kopplade till produktens kvalitet och att medlemsstaterna iakttar minimiskattenivåerna i direktivet. Dessa krav uppfylls genom förslaget. Förslaget bedöms inte vara av sådan beskaffenhet att en anmälan till EU-kommissionen för statsstödsprövning aktualiseras.

Förslaget bedöms inte föranleda behov av anmälan till kommissionen enligt Europaparlamentets och rådets direktiv 98/34/EG av den 22 juni 1998 om ett informationsförfarande beträffande tekniska standarder och föreskrifter<sup>5</sup>.

### *Lagförslag*

Förslaget medför ändringar i 2 kap. 1 § LSE samt 2 kap. 1 § i dess lydelse enligt lagen (2012:681) om ändring i lagen (2010:1823) om ändring i lagen (2009:1497) om ändring i LSE.

Ändringarna föreslås träda i kraft den 1 januari 2014. Förslaget till lag om ändring i lagen (2012:681) om ändring i lagen (2010:1823) om ändring i lagen (2009:1497) om ändring i LSE ändrar redan beslutade lagändringar med ikraftträdande den 1 januari 2015.

<sup>5</sup> EUT L 204, 21.7.1998, s. 37, Celex 31998L0034.

## 8.3 Konsekvensanalys

### *Offentligfinansiella effekter*

I propositionen Beskattning av flygbränsle för privat ändamål<sup>6</sup> beräknades statens ökning av skatteintäkter med anledning av den nya beskattningen av flygbensin för privatändamål uppgå till 15 miljoner kronor per år. Beräkningen baserades utifrån att mängden förbrukad flygbensin 2006 var 2,5 miljoner liter för privat ändamål och antagandet att blyfri flygbensin stod för ca 10 procent av förbrukningen. Med utgångspunkt från statistik från SCB görs bedömningen att mängden flygbensin för privata ändamål uppgår till ca 2 miljoner liter 2014. För 2014 beräknas preliminärt skatteintäkterna minska med ca 1 miljon kronor. Beräkningen baseras på att energiskatten sänks med 0,75 kronor per liter blyfri flygbensin för privat ändamål och att denna flygbensin bedöms stå för 60 procent av förbrukningen 2014. Varaktigt beräknas skatteintäkterna minska med ca 2 miljoner kronor, när all flygbensin för privat ändamål är blyfri.

### *Effekter för miljön*

Utsläppen av bly från flygbensin uppgick 2011 till 2,1 ton. Förslaget om att sänka energiskatten för flygbensin med en blyhalt om högst 0,005 gram per liter bedöms leda till en minskad användning av blyhaltig flygbensin och därmed färre människor som exponeras för bly. En total övergång till blyfri flygbensin skulle således minska utsläppen av bly till luft med ca 2 ton. Förslaget bedöms särskilt minska lokal exponering av bly för boende i närheten av flygplatser.

### *Effekter för myndigheter och domstolar*

Förslaget kan komma att medföra vissa kostnader för Skatteverket för anpassningar av system och blanketter m.m. Dessa kostnader bedöms kunna hanteras inom befintliga och beräknade anslagsramar inom utgiftsområdet. Förslagen bedöms inte medföra några merkostnader eller något merarbete för de allmänna förvaltningsdomstolarna.

<sup>6</sup> Prop. 2007/08:122, bet. 2007/08:SkU28, rskr 2007/08:164.

## 9 Sammanfattning av offentligfinansiella effekter

I tabell 9.1 sammanfattas och beskrivs de offentligfinansiella effekterna av de skatteförändringar som presenterats tidigare i lagrådsremissen.

Tre olika typer av offentligfinansiella effekter redovisas: bruttoeffekt för 2014, nettoeffekter för 2014–2017 och varaktig effekt. Bruttoeffekten beskriver den statistiskt beräknade förändringen i intäkterna från den skatt som regeländringen avser. Bruttoeffekten beaktar således inte eventuella indirekta effekter som t.ex. regeländringens påverkan på andra skattebaser och på konsumentprisindex. Om konsumentprisindex påverkas av en regeländring så uppkommer en indirekt effekt då utgifter i olika offentliga transfereringssystem påverkas av förändringar i konsumentprisindex.

Vid en bedömning av de kortsiktiga offentligfinansiella effekterna av olika åtgärder är nettoeffekten för den konsoliderade offentliga sektorn mest relevant. I nettoeffekten beaktas vissa indirekta effekter på skatteintäkterna och på de offentliga utgifterna. Nettoeffekten redovisas för åren 2014–2017.

Den varaktiga effekten, som redovisas i den sista kolumnen i tabell 9.1, ger ett mått på den bestående årliga kostnaden/intäkten som en åtgärd medför, dock utan koppling till hur de offentliga finanserna påverkas ett visst år. Beräkningen baseras på nuvärdet av en åtgärds framtida nettoeffekter. På så vis möjliggörs jämförelser mellan regelförändringar vars nettoeffekter är olika fördelade över tiden. Avvikelse mellan den varaktiga effekten och de årliga nettoeffekterna beror bl.a. på fördröjd övervärling av vissa skatter på andra skattebaser.

De offentligfinansiella effekterna har beräknats utifrån 2014 års priser och volymer.

**Tabell 9.1 Offentligfinansiella effekter: bruttoeffekt 2014, nettoeffekt 2014–2017 och varaktig effekt**

Miljarder kronor	Effekt från	Brutto effekt	Offentlig sektor, nettoeffekt				Varaktig effekt
			2014	2015	2016	2017	
<b>Skatt på arbetsinkomster - förvärvsinkomstbeskattning</b>							
Förlängd nedsättning av förmånsvärdet för vissa miljöanpassade förmånsbilar	1/1 2014	-0,17	-0,17	-0,22	-0,24		-0,00
<b>Skatt på arbetsinkomster - socialavgifter m.m.</b>							
Inkomstskatteändringar för att underlätta omställning på arbetsmarknaden	1/1 2014	-0,03	-0,03	-0,03	-0,03	-0,03	-0,03
<b>Skatt på kapitalägande - kapital- och egendoms-skatte</b>							
Kapitalandelskrav för lönebaserat utrymme	1/1 2014	0,30	0,30	0,55	0,70	0,70	0,70
Höjt löneuttagskrav	1/1 2014	0,20	0,20	0,27	0,33	0,39	0,49
Höjt lönebaserat utrymme	1/1 2014	-0,07	-0,07	-0,07	-0,07	-0,07	-0,20
Ändrat uttagskrav till 9,5 IBB	1/1 2014	-0,40	-0,40	-0,40	-0,40	-0,40	-0,40
9 IBB	1/1 2016				-0,50	-0,50	-0,50
Höjd räntefördelningsränta	1/1 2015			-0,09	-0,09	-0,09	-0,09
<b>Skatt på konsumtion m.m. - energi- och miljöskatter</b>							
Sänkt energiskatt för blyfri flygbensin	1/1 2014	-0,00	-0,00	-0,00	-0,00	-0,00	-0,00
Definition av begreppet skattepliktig för första gången inom fordonsbeskattningen	1/1 2014	-0,01	-0,01	-0,01	-0,01	-0,01	0,00
<b>Skatt på konsumtion m.m. - mervärdesskatt</b>							
Frivillig skattskyldighet vid uthyrning av verksamhetslokaler	1/1 2014	-0,10	-0,10	-0,08	-0,09	-0,09	-0,09
<b>Summa</b>		<b>-0,28</b>	<b>-0,28</b>	<b>-0,08</b>	<b>-0,40</b>	<b>-0,10</b>	<b>-0,12</b>

Anm: Beloppen är avrundade och summerar inte alltid.



## 10 Författningskommentar

### 10.1 Förslaget till lag om ändring av mervärdesskattelagen (1994:200)

#### **3 kap.**

##### **3 §**

I *första stycket* införs en ny punkt 13. Punkten avser upplåtelser till mobiloperatörer av platser för utrustning i master eller liknande konstruktioner, exempelvis s.k. torn. Till sådana upplåtelser hör normalt en upplåtelse av utrymme för placering av teknisk utrustning i teknikbod som finns placerad i direkt anslutning till masten. Även upplåtelse av en sådan plats i anslutning till masten ska omfattas när den upplåts tillsammans med platsen på masten. De upplåtelser som avses i punkten kommer genom ändringen inte att omfattas av undantaget från skatteplikt i 3 kap. 2 § utan medföra en obligatorisk skattskyldighet. Den som hyr ut en plats på en mast till en mobiloperatör behöver därför inte längre bli frivillig skattskyldighet enligt 9 kap. 1 §. Ändringen är avsedd att omfatta uthyrning till den som bedriver verksamhet inom branschen för mobil kommunikation. Skatteplikten avser enbart de fall där platsen för utrustningen är på en mast eller liknande konstruktion. Om en plats på en husvägg eller ett tak upplåts till en mobiloperatör som ska placera utrustning där kommer upplåtelsen inte omfattas av bestämmelsen. Skatteplikten avser inte heller upplåtelsen av platsen för att ställa upp mobilmasten.

I *andra stycket* av paragrafen görs en ändring som avser uthyrning av stadigvarande bostad. I den nuvarande lydelsen föreligger inte skatteplikt vid uthyrning till en kommun, ett kommunalförbund eller en ett samordningsförbund om uthyrningen avser stadigvarande bostad. En sådan uthyrning kan därför inte omfattas av den frivilliga skattskyldigheten (se 9 kap. 1 § första stycket ML). Vid uthyrning till andra finns det i den nuvarande lydelsen inget samband mellan möjligheten att bli frivilligt skattskyldig och tillämpningen av avdragsförbudet för stadigvarande bostad i 8 kap. 9 § första stycket 1 ML (se RÅ 2010 ref. 43). Genom ändringen ska det inte vara möjligt att bli frivilligt skattskyldig för uthyrning som avser stadigvarande bostad oavsett vem uthyrningen görs till. En frivillig skattskyldighet ska därmed inte kunna gälla om den som hyr ut saknar avdragsrätt enligt 8 kap. 9 § första stycket 1. Ändringen görs för att det inte ska uppkomma en situation där mervärdesskatt ska tas ut på hyran trots att uthyraren till följd av avdragsförbudet för stadigvarande bostad inte kan göra avdrag för den ingående skatten som har direkt och omedelbart samband med uthyrningen.

#### **9 kap.**

##### **1 §**

I *första stycket* anges att skyldigheten att betala skatt enligt 1 kap. 1 § första stycket 1 för sådan skattepliktig fastighetsuthyrning eller bostadsrättsupplåtelse som anges i 3 kap. 3 § andra stycket och tredje stycket 1 och 2 endast gäller den som är frivilligt skattskyldig för uthyrningen eller upplåtelsen. På samma sätt som tidigare är det enbart en fastighetsägare, en hyresgäst, en bostadsrättshavare, ett konkursbo eller en mervär-

desskattegrupp som kan bli frivilligt skattskyldig. Den frivilliga skattskyldigheten gäller om en sådan uthyrare eller upplåtare har angivit utgående skatt i en faktura för uthyrningen eller upplåtelsen. En faktura behöver inte vara i pappersform utan kan också vara i elektronisk form och ska uppfylla villkoren i 11 kap. (se 1 kap. 17 § ML). Om en fastighetsägare ställer ut en faktura med mervärdesskatt för uthyrning av en lokal kommer lokalen således att i fortsättningen omfattas av den frivilliga skattskyldigheten. Kravet på ansökan och beslut för frivillig skattskyldighet tas därmed bort från bestämmelsen. Ändringarna påverkar inte en uthyrares skyldighet att enligt 7 kap. 2 § skatteförfarandelagen (2011:1244) anmäla sig för registrering till mervärdesskatt.

Paragrafens *andra stycke* ändras så att en mervärdesskattegrupp blir frivilligt skattskyldig om fakturan har utfärdats av den beskattningsbara person i gruppen som äger fastigheten eller, i fråga om hyresrätt eller bostadsrätt, av den näringsidkare som innehar hyresrätten eller bostadsrätten. Det hör samma med att den person i gruppen som omsätter varor och tjänster utanför gruppen ska anses som beskattningsbar person vid tillämpningen av bestämmelserna om fakturering i 11 kap. (se 11 kap. 5 §). Ett tillägg görs också för att den frivilliga skattskyldigheten ska gälla även om fakturan har utfärdats i uthyrarens eller upplåtarens namn och för hans räkning av köparen av eller tredje person.

I *tredje stycket* görs en ändring när det gäller intyg om återbetalningsrätt enligt 10 kap. 6 §. Här byts ordet ”visar” ut mot ”inneha”. Ändringen är en följd av att kravet på ansökan och beslut av Skatteverket tas bort i paragrafen.

I ett nytt *fjärde stycke* föreskrivs att en sådan faktura som avses i första stycket inte kan utfärdas senare än sex månader från den första dagen i den uthyrningsperiod eller upplåtelseperiod som fakturan avser. Syftet är att begränsa möjligheten att i efterhand välja att bli frivilligt skattskyldig. En viss tid efter det att tjänsten har tillhandahållits ges dock för att utfärda fakturan med utgående skatt. Vidare föreskrivs en möjlighet att korrigera en faktura med utgående skatt som ställts ut av misstag. En fastighetsägare, en hyresgäst, en bostadsrättshavare, ett konkursbo eller en mervärdesskattegrupp ska inte anses ha blivit frivilligt skattskyldig enligt första stycket 2 om hela skattebeloppet sätts ned i en sådan kreditnota som avses i 11 kap. 10 §. Det gäller endast om kreditnotan utfärdas inom tre månader från den tidpunkt då fakturan med mervärdesskatt utfärdades. Eftersom uthyraren eller upplåtaren i ett sådant fall inte ska anses ha blivit frivilligt skattskyldig har rätt till avdrag inte heller uppkommit (jfr 9 kap. 8 § första stycket och 8 kap. 3 §).

### 3 §

I paragrafen ändras *första och andra stycket*. Ändringarna är en följd av att kravet på ansökan och beslut tas bort i 1 §.

### 4 §

Paragrafens *första stycke* ändras till följd av att kravet på ansökan och beslut tas bort i 1 §. Skattskyldighetens inträde kan därför inte längre knytas till ansökningstidpunkten. I det nya första stycket anges istället att skattskyldigheten enligt 1 § inträder den första dagen i den hyresperiod eller upplåtelseperiod som fakturan avser. På samma sätt som tidigare

kan skattskyldigheten enligt 1 § inte inträda tidigare än den dag då hyresgästen eller bostadsrättshavaren enligt avtal tillträder den del av fastigheten som uthyrningen eller upplåtelsen avser.

#### 5 §

I paragrafen görs en redaktionell ändring i *första stycket*.

*Andra stycket* i paragrafen ändras för att enbart bli tillämpligt om frivillig skattskyldighet beslutats under ett s.k. uppförandeskede. Enligt den nya lydelsen övergår den frivilliga skattskyldigheten vid en överlåtelse på den nye ägaren om skattskyldighet har beslutats enligt 2 och överlåtelsen sker innan skattepliktig uthyrning eller upplåtelse har påbörjats. I sådana situationer behålls också möjligheten till utträde genom en gemensam ansökan enligt den föreslagna 6 § tredje stycket. Det medför att den frivilliga skattskyldigheten inte längre övergår med automatik på en ny ägare i andra fall. Den frivilliga skattskyldigheten upphör istället vid tillträdet enligt den föreslagna 6 § fjärde stycket (se författningskommentaren till 6 §). För att frivillig skattskyldighet ska gälla för en ny ägare behöver denne ange utgående skatt i en faktura på det sätt som följer av 1 §. Med anledning av det ändras också 12 §. De ändringar som görs medför således att skattskyldigheten inte övergår med automatik på en ny ägare. Om parterna inte har avtalat om annat övergår dock rättigheter och skyldigheter att jämka på förvärvaren om denne bedriver verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9, 11, 11 e eller 12 § (se 8 a kap. 12 §). Rättigheter och skyldigheter att jämka övergår enligt 8 a kap. 12 § om köparen bedriver någon verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning. För en övergång av rättigheter och skyldigheter till jämkning räcker det att med förvärvaren bedriver någon verksamhet som medför att denne är registrerad till mervärdesskatt (se prop. 1999/2000:82 s. 146). Om förvärvaren inte bedriver någon annan verksamhet som medför skattskyldighet eller återbetalningsrätt vid förvärvet kan rättigheter och skyldigheter att jämka övergå på förvärvaren enligt den föreslagna 9 kap. 12 § första stycket även om denne blir frivilligt skattskyldig först vid tillträdet.

#### 6 §

Ändringen i *andra stycket* i paragrafen är redaktionell.

I paragrafens *tredje stycke* framgår att Skatteverket ska besluta om att den frivilliga skattskyldigheten ska upphöra vid en överlåtelse efter en gemensam ansökan från den tidigare och den nye ägaren. Enligt den föreslagna lydelsen av 5 § andra stycket kommer dock skattskyldigheten att övergå enbart om överlåtelsen sker under ett s.k. uppförandeskede (se vidare författningskommentaren till 5 §). Ett tillägg görs därför i tredje stycket av paragrafen för att den enbart ska bli tillämplig i de fall den frivilliga skattskyldigheten övergår enligt 5 § andra stycket.

Ett nytt *fjärde stycke* införs i paragrafen. Om en fastighet överläts upphör den frivilliga skattskyldigheten vid tillträdet i andra fall än de som avses i tredje stycket. Det behövs således inte någon gemensam ansökan från parterna för att skattskyldigheten ska upphöra. Ändringen hör samman med den ändring som görs i 5 § om att den frivilliga skattskyldigheten inte längre övergår på den nya ägaren i dessa fall. Om den nya ägaren ska fortsätta hyra ut med skattskyldighet behöver denne på nytt

bli frivilligt skattskyldig enligt 1 § ML (se vidare författningskommentaren till 5 §).

#### 7 §

Paragrafen behandlar anmälningsskyldigheten när en fastighet överläts och när skattskyldigheten upphör. I paragrafens inför *ett nytt tredje stycke*. I det nya tredje stycket framgår att det som sägs i första och andra stycket om anmälan till Skatteverket endast gäller om frivillig skattskyldighet har beslutats enligt 2 §, och överlåtelsen sker, eller det förhållande som avses i andra stycket inträffar, innan skattepliktig uthyrning eller upplåtelse påbörjats.

Ändringen medför att skyldigheten att anmäla en överlåtelse finns kvar under den tid en byggnad uppförs om fastighetsägaren efter beslut från Skatteverket har blivit skattskyldig enligt 9 kap. 2 §. Under den tid en byggnad uppförs finns det också en skyldighet att anmäla till Skatteverket om skattskyldigheten upphör på grund av ett sådant förhållande som avses i 6 § första stycket, t.ex. om fastighetsägaren börjar använda fastigheten för annat ändamål än för skattepliktig uthyrning.

Enligt den nya lydelsen finns det inte längre en skyldighet att lämna anmälan till Skatteverket vid överlåtelse av fastighet i andra fall än vid s.k. uppförandeskede. Ändringen medför också att det inte längre finns en skyldighet att anmäla till Skatteverket när den frivilliga skattskyldigheten upphör i andra fall än under s.k. uppförandeskeden.

#### 8 §

Paragrafens *andra* och *tredje* stycke ändras. Ändringarna är en följd av kravet på ansökan och beslut tas bort i 1 §.

Bestämmelsen ändras också för att retroaktivt avdrag ska kunna användas även i de fall beslut om frivillig skattskyldighet har fattats enligt 9 kap. 2 § ML, dvs. vid frivillig skattskyldighet när en byggnad eller annan anläggning som utgör fastighet uppförs eller genomgår omfattande till- eller ombyggnad (jfr 9 kap. 2 § och 3 kap. 3 § tredje stycket 3). Den nuvarande lydelsen av bestämmelsen gör att retroaktivt avdrag inte kan tillämpas om beslut fattats enligt 9 kap. 2 § under s.k. uppförandeskede (se RÅ 2008 not. 176). Den som fått beslut om skattskyldighet under uppförandeskede kan därför inte göra ett retroaktivt avdrag för ingående skatt som avser tid innan den frivilliga skattskyldigheten inträder. Det föranleder ändringar i andra och tredje stycket.

#### 12 §

I *första stycket* paragrafen stryks hänvisningen till 5 § andra stycket eftersom den bestämmelsen tas bort. Se vidare författningskommentaren till 5 §.

Paragrafens *andra stycke* ändras så att det sker en hänvisning till det nya fjärde stycket i 6 § (se vidare författningskommentaren till 6 §).

#### **Ikraftträdande och övergångsbestämmelser**

Frivillig skattskyldighet som gäller vid ikraftträdandet enligt den äldre lydelsen av 9 kap. 1 § ska fortsätta gälla enligt de nya bestämmelserna. Den som är frivilligt skattskyldig efter beslut av Skatteverket blir därmed

skattskyldig även efter ikraftträdandet utan att det behövs någon ytterligare åtgärd.

## 10.2 Förslaget till lag om ändring i lagen (1994:1776) om skatt på energi

### 2 kap.

#### 1 §

Flygbensin omfattas inte av definitionen av bensin i drivmedelslagen (2011:319). Av den anledningen kan varken blyad eller blyfri flygbensin uppfylla kraven för bensin i miljöklass 1 eller bensin i miljöklass 2. Hänvisningen till flygbensin (KN-nr 2710 11 31) bör därför tas bort från *punkten 1* i 2 kap. 1 § lagen (1994:1776) om skatt på energi, förkortad LSE. Ändringen av *punkten 2* medför att blyad och blyfri flygbensin faller in under ”annan bensin”, förutsatt att blyfri flygbensin inte faller in under den nya *punkten 7*. Blyad flygbensin eller blyfri flygbensin som används för annat ändamål än för drift av luftfartyg faller alltså in under *punkten 2*. Genom den nya *punkten 7* får flygbensin som används för drift av luftfartyg och som innehåller högst 0,005 gram bly per liter en lägre energiskatt. Flygbensin med en högre blyhalt än 0,005 gram per liter faller in under *punkten 2*.

Regeringen ska, enligt vad som följer av 2 kap. 1 b § LSE, före november månads utgång 2013, fastställa de skattebelopp som ska tas ut för kalenderåret 2014 efter en indexomräkning av de skattebelopp som anges i 2 kap. 1 § LSE. Den nya *punkten 7* träder i kraft den 1 januari 2014. Detta är alltså efter att regeringen under november 2013 fastställt de nya, indexomräknade beloppen för skattesatserna i 2 kap. 1 § LSE i dess lydelse detta lagrum hade vid tiden för regeringens fastställande. Följaktligen kommer skattebeloppen i *punkten 7* inte att omfattas av indexomräkningen som sker för 2014. För flygbensin enligt *punkten 7* gäller alltså för 2014 de skattebelopp som anges i 2 kap. 1 § i dess lydelse enligt lagförslag 2.2. För övriga bränslen enligt *punkterna 1 – 6* gäller för 2014 dock de skattebelopp som regeringen kommer att ange i den indexeringsförordning som utfärdas innan november månads utgång 2013. För 2015 gäller för samtliga bränslen enligt 2 kap. 1 § de skattebelopp som anges i lagrummet i dess lydelse enligt lagförslag 2.6. För kalenderåret 2016 och framåt sker indexomräkning enligt 2 kap. 1 b § LSE.

### **Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser**

Ändringarna i LSE träder i kraft den 1 januari 2014 och tillämpas från detta datum. Förslaget till lag om ändring i lagen (2012:681) om ändring i lagen (2010:1823) om ändring i lagen (2009:1497) om ändring i LSE förändrar redan beslutade lagändringar med ikraftträdande den 1 januari 2015.

Äldre bestämmelser ska fortfarande gälla för förhållanden som hänför sig till tiden före ikraftträdandet. Detta innebär att äldre bestämmelser är tillämpliga då skattskyldighet inträtt före ikraftträdandet.

## 10.3 Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

### 7 kap.

#### 16 §

Ändringen i paragrafens *sjätte strecksats* innebär att bestämmelsen utvidgas så att den också omfattar personalstiftelser med ändamålet att lämna understöd vid utbildning. Innebörden av ändamålet framgår nedan.

Ändringarna i paragrafens *sjunde strecksats* innebär att bestämmelsen utvidgas så att den också omfattar stiftelser med vissa andra ändamål än de som i dag åtnjuter en inskränkning i skattskyldigheten.

För det första gäller det ändamålet att ”lämna avgångsersättning till arbetstagare som blivit arbetslösa”. Genom att uttrycket ”till friställda arbetstagare” ersätts med ”till arbetstagare som blivit arbetslösa”, utvidgas bestämmelsen så att den – förutom ändamålet att lämna avgångsersättning till arbetstagare som blivit uppsagda på grund av arbetsbrist – också omfattar ändamålen att lämna avgångsersättning till arbetstagare som blivit uppsagda på grund av personliga skäl eller till arbetstagare vars tidsbegränsade anställningar upphört.

För det andra gäller det ändamålet att ”främja åtgärder till förmån för arbetstagare som blivit eller löper risk att bli arbetslösa”. Genom att uttrycket ”till förmån för arbetstagare som blivit uppsagda eller löper risk att bli uppsagda till följd av driftsinskränkning, företagsnedläggning eller rationalisering av företags verksamhet” ersätts med ”till förmån för arbetstagare som blivit eller löper risk att bli arbetslösa”, utvidgas bestämmelsen så att den – förutom ändamålet att främja åtgärder till förmån för arbetstagare som blivit uppsagda på grund av arbetsbrist – också omfattar ändamålen att främja åtgärder till förmån för arbetstagare som blivit uppsagda på grund av personliga skäl eller till förmån för arbetstagare vars tidsbegränsade anställningar upphört.

Slutligen gäller det ändamålet att ”lämna understöd vid utbildning”.

Ändamålet att ”lämna understöd vid utbildning” i paragrafens sjätte och sjunde strecksatser avser t.ex. ekonomiskt stöd till arbetstagare vid deltagande i utbildning och bidrag till arbetstagare för bestridande av kostnader för deltagande i utbildning. Med utbildning avses t.ex. grundläggande utbildningar i syfte att ändra nuvarande yrkesinriktning eller påbyggnadsutbildningar i syfte att få möjlighet till befordran och ökat ansvar. Det gäller bl.a. utbildning som berättigar till studiestöd enligt studiestödslagen (1999:1395) eller uppdragsutbildning enligt förordningen (2002:760) om uppdragsutbildning vid universitet och högskolor.

### 11 kap.

#### 17 §

Ändringarna i paragrafens *första stycke* och det nya *andra stycket* innebär att bestämmelsen förtydligas så att det klart framgår att skattefriheten omfattar en utbildning eller annan åtgärd som sätts in inom fem år före en eventuell uppsägning, att den som blivit arbetslös omfattas av bestämmelsen och att bestämmelsen blir tillämplig också om avsikten är att den skattskyldige ska erhålla annat arbete hos samme arbetsgivare.

Ändringarna innebär vidare att väsentlighetskravet slopas. Det innebär att en mindre restriktiv bedömning av det skattefria området ska göras och att fler utbildningar och andra åtgärder än i dag kan omfattas av skattefriheten.

*Tredje stycket* har justerats med anledning av det nya andra stycket och innebär ingen ändring i sak.

### **33 kap.**

#### *3 §*

I paragrafen har första stycket ändrats. Räntesatsen vid positiv räntefördelning höjs från statslåneräntan ökad med 5,5 procentenheter till statslåneräntan ökad med 5,9 procentenheter. Förslaget behandlas i avsnitt 4.8.

### **57 kap.**

#### *16 §*

I paragrafen har *första stycket* ändrats och slagits samman med det tidigare andra stycket. Det lönebaserade utrymmet ska beräknas till 50 procent av hela löneunderlaget enligt 17 och 18 §§ och fördelas med lika belopp på andelarna i företaget. Ändringen innebär att en större andel av löneunderlaget ska ingå i det lönebaserade utrymmet. Förslaget behandlas i avsnitt 4.7.

Det tidigare tredje stycket blir ett nytt *andra stycke*.

Det införs ett nytt *tredje stycke*. Av det nya stycket framgår att det lönebaserade utrymmet per år inte får överstiga 50 gånger den kontanta ersättningen från företaget och dess dotterföretag som andelsägaren erhållit. Bestämmelsen innebär att det är andelsägarens egen ersättning och inte eventuell närståendes ersättning som ska ligga till grund för beräkningen av det maximala lönebaserade utrymmet. Förslaget behandlas i avsnitt 4.6.

#### *17 a §*

Av paragrafen som är ny framgår det av *första meningen* att vid beräkningen av löneunderlaget ska med begreppet dotterföretag avses ett företag i vilket moderföretaget, direkt eller indirekt, äger andelar som överstiger 50 procent av kapitalet. Detta innebär att vid tillämpningen av reglerna om lönebaserat utrymme i 16–19 §§ kan ett dotterföretag bara ha ett moderföretag. Av paragrafens *andra mening* framgår att svenska handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer bara kan vara dotterföretag om samtliga andelar, direkt eller indirekt, ägs av ett moderföretag. Förslaget behandlas i avsnitt 4.5.

#### *19 §*

I paragrafen redogörs för villkoren för när ett lönebaserat utrymme ska beräknas. I *första stycket första punkten* införs en ny bestämmelse som innebär att det bara är andelsägare som äger minst fem procent av kapitalet i företaget som får beräkna ett lönebaserat utrymme. Förslaget behandlas i avsnitt 4.3. Av *första stycket andra punkten* framgår att andelsägaren eller någon närstående även måste ha fått kontant ersättning från företaget eller dess dotterföretag för att ett lönebaserat utrymme ska få beräknas. Löneuttagskravet kan även uppfyllas av en närstående som inte är andelsdelägare. Av *första strecksatsen* framgår det att den kontanta

ersättningen som lägst måste uppgå till nio inkomstbasbelopp. Om andelsägarens del av löneunderlaget, som beräknas enligt 17 och 18 §§, överstiger 100 inkomstbasbelopp ska den kontanta ersättningen dock ökas med ett tillägg. Detta tillägg motsvarar tio procent av andelsägarens del av löneunderlaget fördelat med lika belopp på andelarna i företaget, till den del andelsägarens del av löneunderlaget överstiger 100 inkomstbasbelopp. Löneuttagskravet ska uppgå till maximalt 90 inkomstbasbelopp per år. Detta framgår av *andra strecksatsen*. Förslaget behandlas i avsnitt 4.4.

Om flera närstående i en närståendekrets äger andelar i företaget ska, enligt *andra stycket*, storleken på det tillägg som anges i första stycket andra punkten beräknas på den del av löneunderlaget som har fördelats på de andelar som tillhör den i närståendekretsen som äger flest andelar i företaget. Om en andelsägare har en närstående som äger fler andelar i företaget än han själv ska således tillägget beräknas utifrån den närståendes del av löneunderlaget i stället för andelsägarens egen. Som framgår av första stycket är det dock enbart den del av ett löneunderlag som överstiger 100 inkomstbasbelopp som ska påverka löneuttagskravet. Syftet med bestämmelsen är att det inte ska vara möjligt för en person i närståendekretsen, som inte träffas av det ökade löneuttagskravet, att uppfylla löneuttagskravet för alla andra i närståendekretsen. Förslaget behandlas i avsnitt 4.4.

### **Övergångsbestämmelser till SFS 2001:1175**

Ändringen i övergångsbestämmelsernas *tredje punkt* innebär att reglerna i 61 kap. 8 a § andra och tredje styckena inkomstskattelagen (1999:1229) ska tillämpas till och med det beskattningsår som slutar den 31 december 2016.

### **Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser**

Lagändringarna träder i kraft den 1 januari 2014 och tillämpas på beskattningsår som börjar efter den 31 december 2013.

Av punkten 2 framgår att den nya lydelsen av 33 kap. 3 § ska tillämpas på beskattningsår som börjar efter den 31 december 2014.

Av punkten 3 framgår att vid tillämpningen av 57 kap. 19 § första stycket 2 första strecksatsen ska för beskattningsåren 2014 och 2015 i stället för nio inkomstbasbelopp gälla nio och ett halvt inkomstbasbelopp. Den nya nivån på nio inkomstbasbelopp kommer således att börja tillämpas först på beskattningsår 2016.

## **10.4 Förslaget till lag om ändring i vägtrafikskattelagen (2006:227)**

### **1 kap.**

#### *6 a §*

Paragrafen, som är ny, föranleds av förslaget i avsnitt 7 om att införa en definition om vad som avses med begreppet skattepliktig för första gången.

Enligt *första stycket* avses med skattepliktig för första gången den tidpunkt då ett fordon för första gången blir skattepliktigt enligt 2 kap. 1 §.



Av 2 kap. 1 § följer att bl.a. personbilar, bussar och lastbilar som huvudregel är skattepliktiga om de är eller bör vara registrerade i vägtrafikregistret och inte är avställda eller endast tillfälligt registrerade. Regeln innebär ingen materiell ändring, utan är endast ett förtydligande.

*Andra stycket* tillämpas på fordon som registrerats för första gången i ett annat land än Sverige. Bestämmelsen innebär att med skattepliktig för första gången avses i så fall den tidpunkt då fordonet har registrerats i ett fordonsregister i ett annat land för första gången enligt uppgift i vägtrafikregistret. Om ett fordon har varit registrerat i flera länder före det registreras i det svenska vägtrafikregistret, avses således den tidpunkt då fordonet för första gången har registrerats i ett utländskt fordonsregister.

Av *tredje stycket* följer att om det vid tillämpningen av andra stycket inte går att fastställa den tidpunkt då fordonet har registrerats för första gången i ett annat land, men det i och för sig framgår att fordonet har varit registrerat i ett annat land, avses med skattepliktig för första gången den 1 januari det aktuella fordonsåret enligt 1 kap. 5 §.

#### **Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser**

Se kommentaren i avsnitt 7.5.

### 10.5 Förslaget till lag om ändring i lagen (2006:228) med särskilda bestämmelser om fordonsskatt

#### 2 §

Ändringen föranleds av förslaget i avsnitt 7 om att införa en definition om vad som avses med begreppet skattepliktig för första gången.

*Första stycket* ändras så att en hänvisning till 6 a § vägtrafikskattelagen (2006:227) läggs till. Ändringen innebär att den nya paragraf som definierar vad som avses med skattepliktig för första gången i vägtrafikskattelagen även ska tillämpas vid beskattningen av fordon som omfattas av den viktbaserade fordonsskatten.

#### **Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser**

Se kommentaren i avsnitt 7.5.

### 10.6 Förslaget till lag om ändring i lagen (2012:681) om ändring i lagen (2010:1823) om ändring i lagen (2009:1497) om ändring i lagen (1994:1776) om skatt på energi

#### **2 kap.**

#### 1 §

Se kommentaren till detta lagrum under förslaget till lag om ändring i lagen (1994:1776) om skatt på energi.