



**Finansdepartementet**

*Skatte- och tullavdelningen*

## **Promemoria om vissa skattefrågor för småföretagare**

### **Sammanfattning**

I promemorian föreslås vissa förenklingar av reglerna på kapital- och företagsbeskattningsområdet av särskild betydelse för de mindre företagen. En fråga om avdrag för ökade levnadskostnader berör även anställda i företag. Förslagen är avsedda att behandlas av värriksdagen år 2000.

Av rättvise- och förenklingskäl föreslås vissa ändringar av reglerna om avdrag för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa och förrättning utanför den vanliga verksamhetsorten. Anställda skattskyldiga skall behandlas lika oavsett om traktamente betalas ut eller inte och enskilda näringsidkare skall i princip behandlas på samma sätt som anställda. De nya reglerna föreslås gälla från och med den 1 januari 2001.

Vidare föreslås generösare och enklare avdragsregler för utgifter vid ombyggnad av lokaler i samband med byte av hyresgäst. Bakgrunden är att de nuvarande reglerna har blivit så utformade att det kan göras gällande att de motverkar ett effektivt utnyttjande av det kommersiella fastighetsbeståndet. De nya reglerna om ett utvidgat reparationsbegrepp föreslås gälla ändringsarbeten som påbörjats från och med den 1 januari 2000.

För att ytterligare förbättra villkoren för extern kapitalförsörjning av onoterade bolag och för att förenkla systemet föreslås härutöver att kapitalförluster på marknadsnoterade delägaraktier skall kunna kvittas mot vinster på onoterade aktier. Ändringen föreslås gälla för förluster som uppkommit från och med den 1 januari 2000.

## Innehållsförteckning

1 Avdrag för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa och förrättning utanför den vanliga verksamhetsorten.....	3
1.1 Gällande rätt.....	3
1.1.1 Inkomstskattelagen .....	3
1.1.2 Inkomstslaget tjänst.....	3
1.1.3 Inkomstslaget näringsverksamhet.....	6
1.2 Överväganden och förslag.....	7
1.2.1 Avdrag för skattskyldiga som inte fått traktamente .....	7
1.2.2 Avdrag i inkomstslaget näringsverksamhet.....	8
2 Det utvidgade reparationsbegreppet.....	10
3 Ökade möjligheter till kvittning av kapitalförluster på noterade delägarätter .....	12
4 Offentlig-finansiella effekter.....	14
5 Lagförslag .....	16
5.1 Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).....	16
5.2 Förslag till lag om ändring i lagen (1999:1230) om ikraftträdande av inkomstskattelagen (1999:1229).....	21

## 1 Avdrag för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa och förrättning utanför den vanliga verksamhetsorten

### 1.1 Gällande rätt

#### 1.1.1 Inkomstskattelagen

De hittillsvarande reglerna om avdrag för ökade levnadskostnader finns i 33 § kommunalskattelagen (1928:370), KL, och punkt 3 av anvisningarna till samma bestämmelse (inkomstslaget tjänst) respektive i punkt 29 av anvisningarna till 23 § KL (yrkesfiskaravdrag). De regelförändringar som föreslås i denna promemoria är avsedda att tillämpas första gången vid 2002 års taxering. Utgångspunkten för framställningen är därför reglerna och terminologin i inkomstskattelagen (1999:1229), IL, som trädde i kraft den 1 januari 2000 och skall tillämpas första gången vid 2002 års taxering (prop. 1999/2000:2, bet. 1999/2000:SkU2, rskr. 1999/2000:117). Av lagen (1999:1230) om ikraftträdande av inkomstskattelagen, ILP, framgår att genom IL upphörde bl.a. KL och lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt att gälla den 1 januari 2000. Dessa lagar skall dock tillämpas vid 2001 års taxering.

#### 1.1.2 Inkomstslaget tjänst

Huvudregeln i samtliga inkomstslag är enligt 9 kap. 2 § IL att den skattskyldiges levnadskostnader och liknande utgifter inte får dras av. I 12 kap. 6–17 §§ IL finns bestämmelser som innebär att avdrag för ökade levnadskostnader i samband med tjänsteresor utanför den vanliga verksamhetsorten medges om vissa förutsättningar är uppfyllda. Reglerna innebär i huvudsak följande.

För att avdrag skall medges krävs att tjänsteresan är förenad med övernattning utanför den vanliga verksamhetsorten. Som ökade levnadskostnader räknas utgifter för logi, ökade utgifter för måltider samt diverse småutgifter.

Om arbetet utanför den vanliga verksamhetsorten varit förlagt till samma ort under mer än tre månader i följd medges avdrag i stället enligt bestämmelserna om tillfälligt arbete. En tjänsteresa anses pågå i en följd om den inte bryts av uppehåll som beror på att arbetet förläggs till en annan ort under minst fyra veckor.

Med *vanlig verksamhetsort* avses ett område inom 50 kilometer från den skattskyldiges tjänsteställe. Som ett sådant behandlas också ett område inom 50 kilometer från den skattskyldiges bostad. *Tjänstestället* är den plats där den skattskyldige utför huvuddelen av sitt arbete. Utförs detta under förflyttning eller på arbetsplatser som hela tiden växlar, anses i regel den plats där den skattskyldige hämtar och lämnar arbetsmaterial eller förbereder och avslutar sina arbetsuppgifter som tjänsteställe. Speciella regler gäller för byggnads- och anläggningsbranschen, för reservofficerare, nämndemän m.fl. och för skattskyldiga som under en begränsad tid arbetar vid någon av Europeiska unionens institutioner eller organ eller vid Europaskolorna men som får den huvudsakliga lönen för arbetet från en annan arbetsgivare.

Vid beräkningen av avdraget används för tjänsteresa i Sverige ett maximibelopp och för tjänsteresa utomlands ett normalbelopp. Avdraget beräknas för hel eller halv dag. Som hel dag behandlas också avresedagen om resan påbörjas före kl. 12.00 och hemresedagen om resan avslutas efter kl. 19.00. Som halv dag behandlas avresedagen om resan påbörjas kl. 12.00 eller senare och hemkomstdagen om resan avslutas kl. 19.00 eller tidigare. *Maximibeloppet* är 0,5 procent av prisbasbeloppet, avrundat till närmaste tiotal kronor. För 2000 års taxering uppgår det till 180 kr. *Normalbeloppet* för varje land motsvarar den normala ökningen av levnadskostnaderna under en hel dag för frukost, lunch och middag som består av en rätt på restaurang av normal standard samt för småutgifter. Om det finns särskilda skäl, får normalbeloppet avse ökade utgifter för måltider på en restaurang av bättre standard. Om den anställde under en tjänsteresa samma dag uppehåller sig i mer än ett land bestäms avdraget efter vad som gäller för vistelse i det land där han uppehållit sig den längsta delen av dagen (06.00–24.00). Avdrag för ökade levnadskostnader skall alltid minskas med värdet av kostförmåner som den skattskyldige fått, förutom sådana kostförmåner på allmänna transportmedel som enligt 11 kap. 2 § IL inte skall tas upp av den anställde.

För merutgifter för *måltider och småutgifter* gäller olika regler beroende på om den anställde fått ersättning för sådana merutgifter från sin arbetsgivare, s.k. dagtraktamente, eller inte.

Om den skattskyldige fått dagtraktamente för en tjänsteresa i Sverige, skall ett belopp som motsvarar ersättningen dras av. För varje hel dag som tagits i anspråk för resan skall avdraget uppgå till högst ett maximibelopp och för varje halv dag till högst ett halvt maximibelopp. Visar den skattskyldige att den sammanlagda utgiftsökningen under samtliga tjänsteresor under beskattningsåret i en och samma tjänst varit större än det sammanlagda avdraget beräknat på detta sätt skall i stället ett belopp som motsvarar den faktiska utgiftsökningen dras av.

Om den skattskyldige fått dagtraktamente för tjänsteresa utomlands skall ett belopp som motsvarar ersättningen dras av. För varje hel dag som tagits i anspråk för resan får avdraget uppgå till högst ett normal-

belopp och för varje halv dag till högst ett halvt normalbelopp. Visar den skattskyldige att utgiftsökningen under en tjänsteresa varit större än avdraget beräknat på detta sätt skall i stället ett belopp som motsvarar den faktiska utgiftsökningen dras av.

En skattskyldig som inte fått dagtraktamente men som gör sannolikt att han haft ökade utgifter för måltider och småutgifter skall göra avdrag för varje hel dag med ett halvt maximibelopp vid tjänsteresa i Sverige och med ett halvt normalbelopp vid tjänsteresa utomlands. Denna kategori anställda har inte rätt att få avdrag för sina faktiska kostnader och inte heller rätt att få schablonavdrag för halva dagar.

Reglerna om avdrag för *logi* är desamma för båda kategorierna anställda. Utgift för *logi* skall dras av. Om den skattskyldige inte kan visa vilken utgift han har haft, skall ett halvt maximibelopp per natt dras av vid tjänsteresa i Sverige och ett halvt normalbelopp vid tjänsteresa utomlands.

Reglerna om avdrag för logikostnader ändrades år 1999 (prop. 1998/99:83, bet. 1998/99:SkU17, SFS 1999:317). Tidigare hade skattskyldiga som inte uppbar natttraktamente endast rätt till avdrag för faktiska logikostnader. Om den faktiska utgiften inte kunde visas medgavs inget avdrag och den skattskyldige fick själv helt bekosta den merutgift som boendet medförde, t.ex. boende i husvagn, fritidsbostad, olika former av inneboende och dylikt. Regeringen ansåg att olikheten i den skattemässiga behandlingen av personer som befann sig i stort sett identiska situationer inte var motiverad. Man borde sträva efter att skattemässigt likabehandla dem som arbetar tillfälligt utanför bostadsorten, oavsett om arbetet utförs inom ramen för en tjänsteresa eller på annat sätt. Av rättvise- och förenklingsskäl skulle även anställda som inte uppbar natttraktamente få göra avdrag för logikostnader med schablonbelopp. Ett par remissinstanser ansåg att det av lagtexten skulle framgå att den skattskyldige måste kunna göra sannolikt att någon kostnad för *logi* förekommit för att avdrag med schablonbelopp skulle få göras. Regeringen delade inte denna uppfattning. Grunden för avdragsrätt var att övernattning skett på arbetsorten. Redan detta förhållande måste enligt regeringen vara tillräckligt för att anse det som sannolikt att kostnader för *logi* har uppkommit. Däremot måste givetvis den skattskyldige fullgöra sin bevisbörda i fråga om att han övernattat på arbetsorten (prop. 1998/99:83 s. 24).

Utredningen om ökade levnadskostnader m.m. har i sitt slutbetänkande *Förmåner och ökade levnadskostnader* (SOU 1999:94) föreslagit att även reglerna om avdrag för måltider och småutgifter skall bli desamma för båda kategorierna anställda. Anställda som inte uppbar traktamente bör ha rätt till avdrag enligt samma schablon som anställda som uppbar traktamente. De som uppbar traktamente skall oavsett traktamentets storlek alltid ha rätt till avdrag med hela schablonen. Dessutom skall skattskyldiga som inte uppbar traktamente kunna få avdrag för sin

verkliga utgiftsökning om de kan visa att denna är större än schablonavdraget. Som skäl för förslaget har i huvudsak angetts att merkostnads-situationen kan förutsättas vara likartad för båda kategorierna anställda.

### 1.1.3 Inkomstslaget näringsverksamhet

I likhet med vad som gäller för anställda kan näringsidkare medges avdrag för ökade levnadskostnader vid förrättningar utanför den vanliga verksamhetsorten. Det finns dock inte några regler om avdragsrätt i inkomstslaget näringsverksamhet, bortsett från regeln i 16 kap. 36 § IL om yrkesfiskaravdrag (se nedan). Avdragsrätt anses föreligga enligt de allmänna reglerna i 13 kap. 1 § och 16 kap. 1 § första stycket IL om att utgifter på grund av näringsverksamhet räknas till inkomstslaget näringsverksamhet och att utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster får dras av som kostnad i inkomstslaget näringsverksamhet. Det är näringsidkarens verkliga merutgifter vid förrättningen som är avdragsgilla. Han måste kunna visa att sådana utgifter uppkommit och även hur stora de varit.

För yrkesfiskare finns en särskild bestämmelse i 16 kap. 36 § IL. Enligt bestämmelsen skall en yrkesfiskare som i näringsverksamheten gör fiskeresor som är förenade med övernattning utanför hemorten dra av sina ökade levnadskostnader på grund av vistelsen utanför hemorten. Riksskatteverket har meddelat rekommendationer m.m. (RSV S 1994:23) om sådana avdrag att tillämpas fr.o.m. kalenderåret 1994. Enligt dessa medges avdrag beräknat med utgångspunkt i bestämmelserna om maximibelopp för avdrag i inkomstslaget tjänst. Schablonbeloppet per dag uppgår till hälften av maximibeloppet.

Riksskatteverket har i förenklingssyfte föreslagit att avdrag för ökade levnadskostnader i form av måltider och småutgifter vid förrättning utanför den vanliga verksamhetsorten som medför övernattning skall kunna göras enligt schablon även i näringsverksamhet analogt med vad som gäller för anställda som inte uppbär traktamentsersättning (dnr Fi1999/2994). Av förslaget framgår att skattemyndigheterna ofta godtar en schablon för kostfördyring analogt med vad som gäller avdrag för löntagare som inte uppbär traktamente. Verket anser att samma schablonregler bör gälla för näringsidkare som för anställda som inte uppbär traktamente. I den mån näringsidkaren önskar avdrag med verklig fördyring enligt bokförda verifikationer skall det vara tillåtet även i fortsättningen. Samma avdragsprincip skall dock gälla samtliga förrättningar under året. Vidare anser verket att de särskilda reglerna för yrkesfiskare kan utmönstras om förslaget genomförs.

## 1.2 Överväganden och förslag

### 1.2.1 Avdrag för skattskyldiga som inte fått traktamente

**Promemorians förslag:** Skattskyldiga skall behandlas lika från avdragssynpunkt oberoende av om traktamente betalas ut eller inte. Avdrag för merutgifter för måltider och småutgifter skall för båda kategorierna skattskyldiga medges med de belopp som gäller för skattskyldiga som uppbär traktamente.

**Skälen för promemorians förslag:** Numera görs inte någon åtskillnad mellan skattskyldiga som får traktamente och de som inte får det när det gäller rätten till avdrag för logikostnader. I samband med att de nya reglerna infördes uttalade regeringen (prop. 1998/99:83 s. 24) att en olikhet i den skattemässiga behandlingen av personer som befinner sig i stort sett identiska situationer inte är motiverad.

Personer som är utsända på tjänsteresa av sin arbetsgivare till samma plats under liknande förhållanden kan förutsättas ha en likartad situation beträffande merutgifter för måltider och småutgifter, oberoende av om traktamente betalas ut eller inte. Det talar för att avdragsbeloppen bör vara desamma för båda grupperna. Det är rimligt att avdrag för båda kategorierna skattskyldiga skall medges med de schablonbelopp som utgör avdragsgräns för skattskyldiga som fått traktamente.

För skattskyldiga som fått traktamente gäller att schablonavdraget inte får överstiga belopp som motsvarar ersättningen, även om denna är lägre än de belopp som utgör avdragsgräns. Skattskyldiga som inte fått traktamente har, under förutsättning att de gör sannolikt att de haft merutgifter, alltid rätt till avdrag med schablonbelopp som uppgår till hälften av de belopp som utgör avdragsgräns för skattskyldiga som fått traktamente. Schablonbeloppen för skattskyldiga som inte fått traktamente bör höjas till samma nivå som de nuvarande avdragsgränserna för skattskyldiga som fått traktamente. Detta innebär att skattskyldiga som inte fått traktamente, i motsats till vad som hittills gällt, kommer att få avdrag för merutgifter för halva dagar. Liksom hittills bör det krävas att en skattskyldig som inte fått traktamente gör sannolikt att han har haft merutgifter för måltider och småutgifter för att avdrag skall medges.

Av rättviseskäl bör även skattskyldiga som fått traktamente alltid ha rätt till avdrag med hela schablonbeloppen oavsett om ersättningen uppgått till detta belopp eller inte.

Skattskyldiga som inte fått traktamente har, till skillnad från de som fått sådant, inte rätt att göra avdrag för sina verkliga merutgifter för måltider och småutgifter. Det finns inte något skäl till särbehandling i det avseendet heller. Hädanefter bör därför även dessa skattskyldiga ha rätt

till avdrag för sina verkliga kostnader om de kan visa att dessa varit högre än schablonavdraget. Reglerna bör utformas på samma sätt som för anställda som uppstår traktamente. Det bör således krävas att den verkliga kostnadsökningen för samtliga resor inom Sverige varit större än avdraget beräknat enligt schablonbeloppet. När det gäller en resa utomlands bör det räcka att de faktiska kostnaderna under just den resan varit högre än schablonavdraget.

Förslagen medför ändringar i 12 kap. 14–16 §§ IL.

#### 1.2.2 Avdrag i inkomstslaget näringsverksamhet

**Promemorians förslag:** Enskilda näringsidkare bör ha rätt till schablonavdrag för ökade levnadskostnader vid förrättning utanför den vanliga verksamhetsorten som varit förenad med övernattning. Principerna för avdragen bör vara desamma som för anställda.

Något förslag om avdragsrättens utformning när en förrättning utanför den vanliga verksamhetsorten pågått mer än tre månader i en följd läggs inte fram nu. Även regeln om avdragsrätt för ökade levnadskostnader för yrkesfiskare bör övervägas ytterligare.

**Skälen för promemorians förslag:** För näringsidkare finns inte några regler om rätt till schablonavdrag för ökade levnadskostnader vid förrättning utanför den vanliga verksamhetsorten som är förenad med övernattning. Skattemyndigheterna har ändå i praktiken ofta tillåtit schablonavdrag för merutgifter för kost och småutgifter med samma belopp som gäller för anställda som inte fått traktamente. Av rättvis- och förenklingsskäl bör det införas lagregler om rätt till schablonavdrag för näringsidkare. Utgångspunkten vid utformandet av de nya reglerna bör vara bestämmelserna i inkomstslaget tjänst, med beaktande av förslagen under avsnitt 2.1.

För att avdrag enligt schablon skall kunna medges bör i första hand krävas att förrättningen skett utanför den vanliga verksamhetsorten samt att den varit förenad med övernattning. Begreppet vanlig verksamhetsort bör ha samma innebörd som i inkomstslaget tjänst. Någon bestämmelse om schablonavdrag vid förrättningar som inte medför övernattning (s.k. endagsförrättningar) bör inte införas. Sådana regler finns inte för anställda.

Schablonavdrag för merkostnader för måltider och småutgifter bör medges med samma belopp som gäller för anställda. I likhet med vad som gäller för anställda som inte fått traktamente bör det krävas att näringsidkaren gör sannolikt att han har haft merutgifter för att avdrag skall medges. Det skall finnas kvar en möjlighet att få avdrag för de faktiska kostnaderna om näringsidkaren kan visa att dessa är högre än



schablonavdraget. För förrättning i Sverige bör krävas att utredningen avser samtliga förrättningar under året. För förrättning utomlands räcker det att utredningen avser den aktuella resan.

Vidare bör en enskild näringsidkare liksom en anställd få göra schablonavdrag för logi när han inte kan visa vilka verkliga kostnader han haft för övernattningskostnader utanför den vanliga verksamhetsorten. Det bör inte krävas att näringsidkaren gör sannolikt att han haft utgifter för logi för att schablonavdrag skall medges. Grunden för avdragsrätt är att övernattningskostnader skett på förrättningsorten. Däremot måste han givetvis fullgöra sin bevisbörda i fråga om att han övernattningskostnat på arbetsorten (jfr prop. 1998/99:83 s. 24). Schablonavdraget för näringsidkare bör uppgå till samma belopp som för anställda.

Anställda har inte rätt att tillämpa reglerna om ökade levnadskostnader vid tjänsteresa när arbetet utanför den vanliga verksamhetsorten pågått mer än tre månader. I stället gäller särskilda regler om avdrag vid tillfälligt arbete på annan ort (12 kap. 18–22 §§). Inte heller näringsidkare bör ha rätt att få göra schablonavdrag enligt de principer som gäller för tjänsteresa när tre månader har gått. Frågan om samordningen av reglerna för anställda och enskilda näringsidkare vid arbete utanför den vanliga verksamhetsorten även bör utsträckas till att gälla de särskilda reglerna om avdrag efter tremånadersperiodens utgång bör övervägas ytterligare.

När generella regler om avdrag för ökade levnadskostnader införs för samtliga näringsidkare kan det hävdas att den särskilda regeln i 16 kap. 36 § om yrkesfiskaravdrag inte längre behövs. Utredningen om konkurrenssituationen för det svenska yrkesfisket har i betänkandet Yrkesfiskets konkurrenssituation (SOU 1999:3) bl.a. föreslagit ändringar i den. Förslaget bereds fortfarande inom regeringskansliet. I avvaktan på detta bör regeln bibehållas oförändrad.

Förslagen innebär att nya bestämmelser om ökade levnadskostnader för företagare vid förrättning utanför den vanliga verksamhetsorten förs in i 16 kap. 11.

## 2 Det utvidgade reparationsbegreppet

**Promemorians förslag:** Generösare avdragsregler införs för utgifter vid ombyggnad av lokaler i samband med byte av hyresgäst. Det s.k. utvidgade reparationsbegreppet ändras så att det klart framgår att det även omfattar sådana ändringsarbeten på en byggnad som kan anses normala i fastighetsförvaltning.

**Bakgrunden till promemorians förslag:** I regel får utgifter för reparation och underhåll av en byggnad dras av omedelbart medan utgifter för ny-, till- eller ombyggnad skall räknas in i anskaffningsvärdet och dras av genom årliga värdeminskningsskattavdrag. Värdeminskningsskattavdragen skall beräknas enligt avskrivningsplan efter en viss procentsats per år på byggnadens anskaffningsvärde. Procentsatsen skall bestämmas med hänsyn till byggnadens ekonomiska livslängd.

För vissa ändringsarbeten gäller ett utvidgat reparationsbegrepp. Enligt 19 kap. 2 § andra stycket inkomstskattelagen (1999:1229, IL) får utgifter för sådana ändringsarbeten på en byggnad som kan anses normala i den bedrivna verksamheten behandlas som utgifter för reparation och underhåll. Hit räknas enligt stadgandet inte åtgärder som innebär en väsentlig förändring av byggnaden.

Bestämmelsen fick sin nuvarande utformning vid införande av IL. I kommunalskattelagen (1928:370, KL) hade motsvarande stadgande en något fylligare lydelse (punkt 3 av anvisningarna till 23 §). Som exempel på normalt påräkneliga ändringsarbeten angavs där upptagande av nya fönster- och dörröppningar samt flyttning av innerväggar och inredning i samband med omdisponering av lokaler. Vidare angavs som exempel på åtgärder som innebär en väsentlig förändring att ett djurstall eller en verkstadsbyggnad byggs om för att i stället användas för ett helt annat ändamål. På förslag av Skattelagskommittén ströks exemplen. Vidare föreslog kommittén att bestämmelsen skulle omfatta sådana ändringsarbeten som var normala i näringsverksamheten. Uttrycket ”i den bedrivna verksamheten” kom dock att behållas eftersom någon utvidgning av bestämmelsens inte var avsedd (prop. 1999/2000:2, s. 248).

Många anser att bestämmelsen i rättspraxis getts en alltför restriktiv tolkning. Avdrag brukar vägras för ändringsarbeten som fastighetsägaren bekostar i samband med byte av hyresgäst om den nye hyresgästen driver annan slags verksamhet än den föregående. Som exempel på fall där avdrag vägrats kan nämnas ombyggnad av en lokal för färghandel till lokaler för två nya verksamheter, den ena för affärsändamål den andra för kontor.

Sveriges byggindustrier, Sveriges Allmännyttiga Bostadsföretag (SABO) och Sveriges Fastighetsägareförbund har i en framställning hos Finansdepartementet föreslagit att det utvidgade reparationsbegreppet vidgas ytterligare. Förbunden framhåller att det är fråga om kostnader som varje fastighetsägare måste räkna med att få vidkännas i sin löpande förvaltning. Avdrag bör enligt förbunden medges även för det fall syftet med ombyggnaden är att bereda en ny hyresgäst ändamålsenliga lokaler. Detta bör gälla även om den nya hyresgästen driver en annan slags verksamhet än den föregående. Verksamhetsbedömningen bör göras med utgångspunkt i fastighetsägarens förhållanden. För den som bedriver fastighetsförvaltning med uthyrning av lokaler torde det vara normalt påräkneligt med skifte av hyresgäster och därav föranledda ändringsarbeten.

**Skälen för promemorians förslag:** Det nuvarande utvidgade reparationsbegreppet framstår som alltför begränsat. Många näringsidkare upplever gällande regler som svåra att förstå och tillämpa. Bedömningen av vad som kan anses vara normala ändringsarbeten görs utifrån den verksamhet som bedrivs i den uthyrda lokalen. Detta kan medföra att många byggnadsarbeten inte kommer till stånd. Fastighetsföretag kan föredra att låta lokaler stå tomma långa perioder i avvaktan på en hyresgäst som inte har behov av reparations- och ändringsarbeten eller som driver verksamhet av samma slag som den föregående hyresgästen. Nuvarande skatteregler kan därför sägas motverka ett effektivt utnyttjande av det kommersiella fastighetsbeståndet. Reglerna bör ändras så att utgifter för reparations- och ändringsarbeten får dras av omedelbart även om arbetena vidtas i samband med byte av hyresgäst.

Det utvidgade reparationsbegreppet bör ändras så att verksamhetsbedömningen i stället görs utifrån vad som kan anses normalt i den skattskyldiges näringsverksamhet. Det bör således göras en bedömning av antingen fastighetsägarens eller hyresgästens verksamhet, beroende på vem av dem som bekostar ändringsarbetena. Svarar fastighetsägaren för arbetena och består dennes verksamhet i uthyrning av lokaler för affärs- och kontorsändamål bör avdrag således kunna medges för sådana ändringsarbeten som är normalt påräkneliga i näringsverksamheten. Detta bör gälla även om ändringsarbetena sammanhänger med ett byte av hyresgäst, en sammanslagning av två intilliggande lokaler eller en delning av en lokal.

Det utvidgade reparationsbegreppet bör liksom hittills inte omfatta mer genomgripande ändringar av byggnadens användningssätt, såsom när bostadslägenheter byggs om till affärs- och kontorslokaler.

Det utvidgade reparationsbegreppet bör även fortsättningsvis begränsas till att omfatta mindre ändringsarbeten såsom t.ex. upptagande av nya fönster- och dörröppningar och flyttning av innerväggar. Mer omfattande ändringar som t.ex. ingrepp i bärande konstruktioner eller nya

stammar för vatten och avlopp, bör inte jämföras med sådana normalt påräkneliga ändringsarbeten.

Förslaget föranleder en ändring i 19 kap. 2 § IL samt införande av en ny bestämmelse, 5 kap. 12 §, i lagen (1999:1230) om ikraftträdande av inkomstskattelagen (1999:1229).

### 3 Ökade möjligheter till kvittning av kapitalförluster på noterade delägaraktier

**Promemorians förslag:** Kapitalförluster på marknadsnoterade delägaraktier får även utnyttjas för kvittning mot vinster på onoterade aktier. Beträffande värdepappersfonder gäller detta endast sådana fonder vars värde av fondens innehav av delägaraktier inte annat än tillfälligtvis understiger 75 procent av fondförmögenheten.

**Skälen för promemorians förslag:** Genom 1990 års skattereform infördes för reaförluster (numera kapitalförluster) på finansiella tillgångar en allmän regel som innebär att sådana förluster i allmänhet skall kvoterats till 70 procent. Vid en kapitalinkomstskatt på 30 procent innebär detta att en förlust ger en skattelättnad på 21 procent. Anledningen till att kvoteringsregeln infördes var att det ansågs önskvärt att minska inslaget av skattekrediter i kapitalinkomstbeskattningen. Sådana skattekrediter uppkommer bl.a. genom att sparare i finansiella tillgångar i viss utsträckning kan välja att realisera förluster före vinster på liknande tillgångar.

Ett undantag gjordes från den allmänna kvoteringsregeln. Förluster på marknadsnoterade aktier och liknande värdepapperstillgångar får i sin helhet kvittas mot vinster på sådana tillgångar. Efter förslag från Företagsskatteutredningen infördes en motsvarande full kvittningsrätt för förluster mot vinster på onoterade aktier från och med 1998 års taxering. Samtidigt infördes en lättnad i ägarbeskattningen för utdelning och kapitalvinster på sådana aktier (prop. 1996/97:45).

I samband med 1998 års ekonomiska vårproposition utvidgades möjligheten att kvitta förluster på onoterade aktier till att även omfatta vinster på marknadsnoterade aktier och andelar i vissa värdepappersfonder (prop. 1997/98:150). Skälet härför var att förbättra villkoren för extern kapitaltillförsel till onoterade företag. För risktagande i näringslivet och villigheten till nysatsningar ansågs den skattemässiga behandlingen av förluster vara av stor betydelse.

I fråga om aktier innebär begränsningen i kvittningsrätten numera endast att förluster på marknadsnoterade aktier och andra marknadsnoterade delägaraktier inte kan kvittas mot vinster på onoterade aktier.

Ytterligare förbättring av villkoren för extern kapitalförsörjning till onoterade företag torde följa av att den nämnda begränsningen slopas. Reglerna blir också tydligare och olika investeringsalternativ blir neutrala i förhållande till varandra.

Vinster och förluster på marknadsnoterade andelar i svenska värdepappersfonder där värdet av fondens innehav av delägaraktier inte annat än tillfälligtvis understigit 75 procent av fondförmögenheten (s.k. aktiefonder) får kvittas på samma sätt som marknadsnoterade delägaraktier i övrigt.

Förluster och vinster på andelar i blandfonder har emellertid alltsedan skattereformen stått utanför kvittningssystemet. Med blandfond avses sådan värdepappersfond som inte utgör en aktiefond och inte heller innehåller enbart svenska fordringsaktier (s.k. räntefond). För andelar i blandfonder har gällt – med undantag för den period då utdelning från svenska företag var skattefri – att de behandlats som andelar i onoterade värdepappersfonder med den följd att vinster på sådana fondandelar inte har ingått bland de vinster mot vilka förluster på marknadsnoterade delägaraktier har kunnat kvittas (prop. 1989/90:110 s. 432).

Kapitalförluster på andelar i blandfonder har alltså varit avdragsgilla endast till 70 procent. Detta förhållande har emellertid delvis kommit att ändras i inkomstskattelagen (1999:1229) utan att en sådan ändring varit avsedd. I inkomstskattelagen är en andel i en svensk värdepappersfond definierad som en delägaraktie (48 kap. 2 § inkomstskattelagen). Med den ordalydelse som 48 kap. 20–22 §§ har fått kan således förluster på marknadsnoterade delägaraktier respektive onoterade delägaraktier dras av mot vinster på marknadsnoterade delägaraktier, dvs. även mot vinster på andelar i marknadsnoterade blandfonder. Den nu föreslagna regleringen innebär att det ursprungliga förhållandet, dvs. att vinster på andelar i blandfonder hålls utanför kvittningssystemet, återställs.

Förslaget innebär inte någon förändring beträffande förluster på andelar i räntefonder. Sådana förluster skall som tidigare dras av i sin helhet.

De nya bestämmelserna om kvittningsrätt för förluster på marknadsnoterade delägaraktier är – utom såvitt avser tillrättläggandet om blandfonder – till de skattskyldigas fördel. De nya bestämmelserna bör – med hänsyn till riksdagsbehandlingen – träda i kraft den 1 juli 2000 men tillämpas på förluster som uppkommit under beskattningsåret 2000. I fråga om beskattningsår som påbörjats före den 1 juli 2000 och som taxeras vid 2002 års taxering skall den äldre lydelsen av inkomstskattelagen tillämpas till den del detta leder till lägre skatt.

#### 4 Offentlig-finansiella effekter

I detta avsnitt redovisas de offentliga-finansiella effekterna av de olika förslagen. Genomgående gäller att bedömningarna inrymmer en betydande osäkerhet då det i samtliga fall saknas tillfredsställande dataunderlag. De redovisade effekterna anger dock en sannolik storleksordning.

*Förslaget att enskilda näringsidkare ges ökade avdrag för ökade levnadskostnader vid förrättningar utanför den vanliga verksamhetsorten* beräknas ge ett skattebortfall på ca 0,1 miljarder kronor. Även denna bedömning är förknippad med en betydande osäkerhet. Den angivna storleksordningen baseras på följande resonemang.

Det finns i dag knappt 600 000 aktiva enskilda näringsidkare i Sverige. För varje näringsidkare kan antalet förrättningar högt räknat antas uppgå till 10 per år. Enligt dagens regler berättigar dessa förrättningar egentligen endast till avdrag för näringsidkarens faktiska merutgifter men i praktiken har skattemyndigheterna ofta medgett avdrag enligt en schablon om 90 kr. Rätten till avdrag enligt schablon föreslås lagfästas och schablonen höjas till 180 kr. Detta betyder att avdragen sammanlagt kommer att öka med 0,54 miljarder kronor per år. Den genomsnittliga marginalskatten för aktiva enskilda näringsidkare kan beräknas till ca 45 procent vilket ger ett maximalt skattebortfall på ca 0,24 miljarder kronor. Med ett schablonmässigt hänsynstagande till att näringsidkarna redan i dag gör avdrag för de faktiska merutgifterna erhålls ett skattebortfall på i storleksordningen 0,1 miljarder kronor.

Förslaget innefattar även personer som företar resor i tjänsten men inte blir ersatta med traktamente. Dessa kan dock antas vara så få att de offentlig-finansiella effekterna är försumbara.

*Förslaget om ett utvidgat reparationsbegrepp vid beskattning av inkomst av näringsverksamhet* beräknas ge ett varaktigt skattebortfall på 0,1 miljarder kronor. Förslaget innebär ett direktavdrag får göras för kostnader som tidigare tillgångsförts och där skattemässiga avskrivningar i princip baserats på den ekonomiska livslängden. Förslaget innebär därmed en tidigareläggning av avdraget vilket medför att nuvärdet av de skattemässiga avskrivningarna stiger och därmed den skattelättnad som följer av avskrivningarna.

I detta fall saknas helt dataunderlag för att göra en tillfredsställande beräkning. Storleksordningen på skattebortfallet kan dock illustreras med ett räkneexempel. En näringsidkare antas bygga om sina affärslokaler till en kostnad av 100 000 kr. Enligt förslaget får utgiften kostnadsföras direkt. Om kostnaden i sin helhet kan kvittas mot vinster reduceras skatten med 28 000 kr. Detta skall jämföras med skatteeffekten enligt dagens regler som innebär att avskrivningar sker under en

period på 40 år. Nuvärdet av dessa framtida avskrivningar uppgår – vid en ränta på 6 procent – till 40 000 kronor och skattelättnaden till 11 200 kr vid en ränta på 6 procent. Mätt i nuvärde uppgår innebär alltså förslaget en skattelättnad på 16 800 kronor. Vid ett antagande om att antalet ombyggnader av detta slag uppgår till 6000 erhålls ett varaktigt skattebortfall på 0,1 miljarder kronor. Under de första åren blir bortfallet något högre, ca 0,16 miljarder kronor.

*Förslaget om utvidgad kvittningsrätt för kapitalförluster på noterade aktier m.m.* beräknas ge en budgetbortfall på 0,15 miljarder kronor. Denna bedömning baseras på följande resonemang.

De förändrade reglerna innebär att de kapitalförluster på noterade aktier som i dag inte ger fullständig skattereduktion med 30 procent av förlusten – beroende på att de fysiska personer som innehar dessa aktier inte har tillräckliga kapitalvinster på noterade aktier som förlusterna kan kvittas mot – i stället med full skattereduktion kan kvittas mot kapitalvinster på onoterade aktier. För att kunna bedöma storleksordningen på denna tillkommande skattelättnaden måste man i ett första steg bedöma storleken av de samlade kapitalförlusterna på noterade aktier.

I dag uppgår det samlade börsvärdet på noterade aktier till ca 4 200 miljarder kronor. Av detta börsvärde innehas ca 30 % av fysiska personer – inklusive indirekta innehav genom aktiefonder. Det i detta sammanhang relevanta börsvärdet uppgår därför till knappt 1 300 miljarder kronor. Med vissa antaganden om värdeökning, innehavstider m.m. kan den aggregerade kapitalvinsten beräknas till ca 65 miljarder kronor. De totala realiserade förlusterna torde högt räknat inte kunna överstiga 20 miljarder kronor. Huvuddelen av dessa förluster – här antas 90 procent – torde redan enligt dagens regler kunna kvittas mot kapitalvinster på noterade aktier. Därmed återstår högst 2 miljarder för kvittning mot kapitalvinster på onoterade aktier. Detta ger en maximal tillkommande skattelättnad på 9 procent ( $30 - 0,7 \cdot 30$ ) av detta belopp, dvs. 0,18 miljarder kronor. Med beaktande av att en viss del av de i dag icke fullt kvittningsbara förlusterna avser noterade aktier som innehas av personer som ej innehar onoterade aktier torde skattebortfallet uppgå till i storleksordningen 0,15 miljarder kronor.

## 5 Lagförslag

### 5.1 Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229)

*dels* att 48 kap. 21 § skall upphöra att gälla,

*dels* att nuvarande 16 kap. 37 § skall betecknas som 16 kap. 42 §,

*dels* att 12 kap. 14–16 §§, 19 kap. 2 § samt 48 kap. 20 och 22 §§ skall ha följande lydelse,

*dels* att det i lagen skall införas nya bestämmelser, 16 kap. 37–41 §§ samt närmast före nya 16 kap. 37 – 39 §§ och 41 § nya rubriker av följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

#### **12 kap.**

##### 14 §

Om den skattskyldige fått ersättning för ökade utgifter för måltider och småutgifter (dagtraktamente) för en tjänsteresa i Sverige, skall *ett belopp som motsvarar ersättningen dras av*. För varje hel dag som tagits i anspråk för resan *skall avdraget uppgå till högst* ett maximibelopp och för varje halv dag *till högst* ett halvt maximibelopp.

Om den skattskyldige fått ersättning för ökade utgifter för måltider och småutgifter (dagtraktamente) för en tjänsteresa i Sverige, skall *avdrag göras för* varje hel dag som tagits i anspråk för resan *med* ett maximibelopp och för varje halv dag *med* ett halvt maximibelopp.

Visar den skattskyldige att den sammanlagda utgiftsökningen under samtliga tjänsteresor under beskattningsåret i en och samma tjänst varit större än det sammanlagda avdraget, beräknat enligt första stycket, skall i stället ett belopp som motsvarar den faktiska utgiftsökningen dras av.

##### 15 §

Om den skattskyldige fått dagtraktamente för tjänsteresa utomlands, skall *ett belopp som motsvarar ersättningen dras av*. För varje hel dag som tagits i anspråk för resan *får avdraget dock uppgå till högst* ett normalbelopp och för varje halv dag *till högst* ett halvt normalbelopp.

Om den skattskyldige fått dagtraktamente för tjänsteresa utomlands, skall *avdrag göras för* varje hel dag som tagits i anspråk för resan *med* ett normalbelopp och för varje halv dag *med* ett halvt normalbelopp.



Visar den skattskyldige att utgiftsökningen under en tjänsteresa varit större än avdraget, beräknat enligt första stycket, skall i stället ett belopp som motsvarar den faktiska utgiftsökningen dras av.

#### 16 §

Om den skattskyldige inte fått dagtraktamente men gör sannolikt att han haft ökade utgifter för måltider och småutgifter, skall avdrag göras för varje hel dag med ett *halvt* maximibelopp vid tjänsteresa i Sverige och med ett *halvt* normalbelopp vid tjänsteresa utomlands.

Om den skattskyldige inte fått dagtraktamente men gör sannolikt att han haft ökade utgifter för måltider och småutgifter, skall avdrag göras för varje hel dag med ett maximibelopp vid tjänsteresa i Sverige och med ett normalbelopp vid tjänsteresa utomlands. *För varje halv dag skall avdrag göras med ett halvt maximibelopp vid tjänsteresa i Sverige och med ett halvt normalbelopp vid tjänsteresa utomlands.*

*Visar den skattskyldige att den sammanlagda utgiftsökningen vid samtliga tjänstesor i Sverige under beskattningsåret i en och samma tjänst varit större än det sammanlagda avdraget, beräknat enligt första stycket, skall i stället ett belopp som motsvarar den faktiska utgiftsökningen dras av.*

*Visar den skattskyldige att utgiftsökningen under en tjänsteresa utomlands varit större än avdraget, beräknat enligt första stycket, skall i stället ett belopp som motsvarar den faktiska utgiftsökningen dras av.*

### 16 kap.

#### **Ökade levnadskostnader vid förrättning utanför den vanliga verksamhetsorten**

*Övernattning utanför den vanliga verksamhetsorten*

#### 37 §

*Ökade levnadskostnader som den skattskyldige har för logi, ökade utgifter för måltider samt diverse*

*småutgifter på grund av förrättning som är förenad med övernattning utanför den vanliga verksamhetsorten, skall dras av i den utsträckning som följer av reglerna i 38–40 §§.*

*När arbetet utanför den vanliga verksamhetsorten varit förlagt till samma ort under längre tid än tre månader i en följd gäller inte längre bestämmelserna i 38–40 §§.*

#### *Avdrag för logi*

##### *38 §*

*Utgift för logi skall dras av. Kan den skattskyldige inte visa vilken utgift han har haft, skall ett halvt maximibelopp per natt dras av vid förrättning i Sverige och ett halvt normalbelopp vid förrättning utomlands.*

#### *Avdrag för måltider och småutgifter*

##### *39 §*

*Om den skattskyldige gör sannolikt att han har haft ökade utgifter för måltider och småutgifter i samband med förrättning i Sverige, skall avdrag göras för varje hel dag med ett maximibelopp och för varje halv dag med ett halvt maximibelopp.*

*Visar den skattskyldige att den sammanlagda utgiftsökningen under samtliga förrättningar i Sverige som varit förenade med övernattningar varit större än det sammanlagda avdraget, beräknat enligt första stycket, skall i stället belopp som motsvarar den faktiska utgiftsökningen dras av.*

##### *40 §*

*Om den skattskyldige gör sannolikt att han har haft ökade utgifter för*

*mältider och småutgifter i samband med förrättning utomlands, skall avdrag göras för varje hel dag med ett normalbelopp och för varje halv dag med ett halvt normalbelopp.*

*Visar den skattskyldige att utgiftsökningen under en förrättning varit större än avdraget, beräknat enligt första stycket, skall i stället ett belopp som motsvarar den faktiska utgiftsökningen dras av.*

#### *Hänvisningar*

##### *41 §*

*Med vanlig verksamhetsort i 37 § avses detsamma som i 12 kap. 7 §.*

*Med maximibelopp och normalbelopp i 38 –40 §§ avses detsamma som i 12 kap. 11 §.*

*Bestämmelserna om vad som behandlas som hel och halv dag i 12 kap. 10 § andra stycket tillämpas vid beräkning av avdraget enligt 39–40 §§.*

*Om den skattskyldige under en förrättning samma dag uppehåller sig i mer än ett land tillämpas 12 kap. 12 §.*

## **19 kap.**

### **2 §**

Utgifter för reparation och underhåll av en byggnad får dras av omedelbart.

Utgifter för sådana ändringsarbeten på en byggnad som kan anses normala i den *bedrivna verksamheten* behandlas som utgifter för reparation och underhåll. Hit räknas inte åtgärder som innebär en väsentlig förändring av byggnaden.

Utgifter för sådana ändringsarbeten på en byggnad som kan anses normala i den *skattskyldiges näringsverksamhet* behandlas som utgifter för reparation och underhåll. Hit räknas inte åtgärder som innebär en väsentlig förändring av byggnaden.

I 24 och 25 §§ finns särskilda bestämmelser om reparation och underhåll i samband med statliga räntebidrag.

#### 48 kap.

##### 20 §

Kapitalförluster på *andra* marknadsnoterade delägar­rätter *än* *andelar i svenska värdepappersfonder* skall dras av i sin helhet mot kapitalvinster på *marknadsnoterade delägar­rätter*.

Kapitalförluster på marknadsnoterade delägar­rätter *samt på sådana andelar i svenska aktiebolag och utländska juridiska personer som inte är noterade* skall dras av i sin helhet mot kapitalvinster på *sådana tillgångar*.

*I fråga om marknadsnoterade andelar i svenska värdepappersfonder gäller första stycket bara om värdet av fondens innehav av delägar­rätter inte annat än tillfälligtvis understigit 75 procent av fondförmögenheten.*

##### 22 §

*Kapitalförluster på marknadsnoterade andelar i svenska värdepappersfonder skall dras av i sin helhet mot kapitalvinster på marknadsnoterade delägar­rätter, om värdet av fondens innehav av delägar­rätter inte annat än tillfälligtvis understigit 75 procent av fondförmögenheten.*

Kapitalförluster på marknadsnoterade andelar i svenska värdepappersfonder som innehåller bara svenska fordringsrätter skall dras av i sin helhet.

---

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2000. I fråga om beskattningsår som påbörjats före ikraftträdandet och som taxeras vid 2002 års taxering skall 48 kap. 20–22 §§ i deras äldre lydelse tillämpas till den del detta leder till lägre skatt.

## 5.2 Förslag till lag om ändring i lagen (1999:1230) om ikraftträdande av inkomstskattelagen (1999:1229)

Härigenom föreskrivs att det i lagen (1999:1230) om ikraftträdande av inkomstskattelagen (1999:1229) skall införas två nya paragrafer, 5 kap. 11 och 12 §§, samt närmast före dessa paragrafer rubriker av följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### ***Avdrag för kapitalförluster***

#### 11 §

*Vid tillämpningen av 27 § 5 mom. första stycket i den upphävda lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt får förlust på marknadsnoterad tillgång som avses 27 § 1 mom. samma lag dras av förutom från realisationsvinst på marknadsnoterad sådan tillgång även från realisationsvinst på aktie i svenskt aktiebolag som inte är marknadsnoterad respektive andel i utländsk juridisk person som inte är marknadsnoterad. Detsamma gäller för marknadsnoterad andel i svensk värdepappersfond i de fall värdet av fondens innehav av sådana tillgångar som avses i 1 mom. inte annat än tillfälligtvis understigit tre fjärdedelar av fondförmögenheten.*

**Avdrag för vissa ändringsarbeten**

## 12 §

*Vid tillämpning av punkt 3 anvisningarna till 23 § kommunal-skattelagen (1928:370) skall med den bedrivna verksamheten förstås den skattskyldiges näringsverksamhet.*

---

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2000 och tillämpas första gången vid 2001 års taxering. Ändringen i 5 kap. 12 § tillämpas endast i fråga om ändringsarbeten som påbörjats den 1 januari 2000 eller senare.